

نموذج كمي مقترح لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على مستوى جودة عملية المراجعة (بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية)

تجريد عام للبحث

يلعب الحكم الشخصي المهني دوراً هاماً، في دعم قدرة المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات، تحقق أعلى منفعة منها، إلا أن هذا الحكم يتأثر بقصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، نتيجة تأثير البعد الزمني لفترة العلاقة بين المراجع الخارجي وشركة العميل على كل من حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، ومستوى ممارسته للشك المهني واستقلاله المهني، وحجم الإرهاق الذهني الذي يؤثر على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس على مستوى إلتزامه بالمعايير المهنية أثناء تنفيذه لعملية المراجعة، الأمر الذي يعزز أهمية الحاجة لبناء نموذج كمي لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، وإنعكاس ذلك على مستوى جودة عملية المراجعة، مع محاولة اختبار فروض البحث، استناداً على بيانات لشركات تعمل في بيئة الأعمال المصرية من قطاعات مختلفة.

وتم الحصول على بيانات الشركات من مواقع إلكترونية - كموقع البورصة المصرية وموقع مباشر - حيث استطاع الباحث تجميع بيانات لـ ٦٩ شركة، خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠٠٧م، ومن عام ٢٠٠٨م حتى عام ٢٠١٠م، ليتمكن الباحث من إجراء تحليل على المدى القصير - الثلاث سنوات الأولى للتعاقد - والمدى المتوسط - حتى ست سنوات للتعاقد -، وتم الإعتماد على برنامج SPSS في تنفيذ التحليل الإحصائي على هذه البيانات، بإستخدام معامل ارتباط (Pearson)، والإرتباط الخطي المتعدد، واختبار (T-Test)، وأظهرت النتائج عدم صحة الفرض الرئيسي نتيجة التأثير الإيجابي الضعيف لقصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي المهني، الأمر الذي يعزز أهمية البحث عن آلية لدعم موضوعية الحكم الشخصي خلال الأجل القصير في بيئة الأعمال المصرية.

مفاتيح للبحث: طول فترة التعاقد، الحكم الشخصي المهني، الإستقلال المهني، منحى التعلم، الشك المهني، الارهاق الذهني، جودة عملية المراجعة.

**Proposed Model for Quantitative Evaluation to The Impact of Short
Tenure on Professional Judgment of Auditor, and It's Reflection on
The Audit Quality
(Practical Study in Egyptian Business Environment)**

Abstract

Professional Judgment plays an Important Role in Supporting the Ability of the External Auditor to make decisions, Achieve the highest benefit to them, Except that this provision is affected by short Tenure between the External auditor and The Company, as a result of the impact of the time dimension to the relationship between the external auditor and the company client on both the size of the knowledge held by the external auditor, and the level of exercise professional to doubt the independence of the professional, and the size of the Mental Fatigue that affects judgment and professional Auditor, which reflects the level of commitment to Professional standards during the Implementation of the review process, which reinforces the Importance of the need to build a quantitative model to evaluate the impact of the short duration of the contract Profile on objective Judgment of Auditor, and a Reflection on the quality of the review process, with an attempt to test the research hypotheses, based on data for companies operating in the Egyptian Business Environment of Different Sectors.

Were obtained corporate data from Web sites - as a Stock Exchange, and The Directly Site - where he was able researcher compiling data for 69 companies, during the period from 2005 until 2007, and from 2008 until 2010, to enable the researcher to conduct analysis - three short-term The first years of the contract - and medium term - up to six years of the contract - was to rely on SPSS program in the implementation of statistical analysis on this data, using the correlation coefficient (Pearson), and multiple linear correlation, and test (T-Test), and the results showed that the health of the main hypothesis as a result of the positive impact of the weak for the short duration of the contract on objective professional personal judgment, which enhances the importance of the search for a mechanism to support the objective judgment and in the short term in the Egyptian business environment.

Keywords: Auditor Tenure, Personal Judgment, Professional Independence, The Volume of Auditors' Knowledge, Professional Skepticism, Mental Stress for Auditor, Audit Quality.

المقدمة:

يعد الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، سلوكاً مهنيّاً مؤثراً في أداء المراجع الخارجي، أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ومؤثراً على مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية، فمن خلال الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي يستطيع المراجع اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة، ومن ثم تحقيق أعلى منفعة من اتخاذ القرارات، ويتضح ذلك في العديد من المواقف، سواء المرتبطة بتحديد حجم عينة المراجعة، أو تحديد أساليب وإجراءات المراجعة التي عليه تنفيذها، أو تخصيص المهام على فريق المراجعة، أو تقييم مدى كفاءة وكفاية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، وتحديد المعلومات الواجب إدراجها في تقرير المراجعة (3, 2, PP. 2006, Geiger, & Rama).

ويعتمد المراجع الخارجي على حكمه الشخصي المهني، في التحقق من قيام إدارة شركة العميل بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة في ظل ما تتصف به هذه المبادئ من مرونة، تسمح لإدارة شركة العميل من ممارسة الإحتيال، كما في البيانات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي لشركة العميل والتي يتعامل معها المراجع الخارجي، وهي بيانات غير قابلة للقياس الدقيق، حيث تتضمن وبشكل ضروري على إفتراضات وتقديرات تتعلق بالمستقبل، وعليه فإن عملية المراجعة لا تتطلب فقط المعرفة والخبرة الفنية، ولكن تحتاج أيضاً للحكم الشخصي المهني، مثال على ذلك تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والعمر الإقتصادي للأصول الثابتة... إلخ، وتتمثل مشكلة الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، لما لها من تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة، مع عدم وجود قواعد دقيقة للمواقف التي يواجهها المراجع الخارجي وتحتاج لإتخاذ قرار، مع عدم القدرة على وضع قاعدة لكل موقف من المواقف التي يواجهها ممتهني المهنة، ففي حالة انخفاض مستوى موضوعية الحكم الشخصي، عند ابداء المراجع الخارجي رأي غير ملائم في قوائم مالية محرفة جوهرياً، لإرتفاع مستوى خطر المراجعة (570, 569, PP. 2006, Daoping, & Yang).

ونتيجة لتجاوزات بعض ممارسي مهنة المراجعة، توالى أزمات مالية وانهيئات للعديد من الشركات الدولية الكبرى، كإنهيار شركة Enron للطاقة، وشركة WorldCom، وما أسفرت عنه التحقيقات من تورط شركة Arthur Andersen - كإحدى كبرى شركات المراجعة في العالم - مع إدارات شركات العملاء، وما ترتب عليه من مخالفات محاسبية وتحريفات جوهريّة في القوائم المالية، أدى إلى توجيه إنتقادات عنيفة للمهنة، لما ترتب على ذلك من خسائر لأصحاب المصالح تجاوزت عدة مليارات، الأمر الذي أثر سلباً على مستوى الثقة في الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، والثقة في موضوعية الحكم

الشخصي المهني له، وما لذلك من انعكاس سلبي على مستوى الثقة في مهنة المراجعة، الأمر الذي عزز أهمية البحث عن آليات وأساليب لتطوير المهنة بهدف تعزيز الثقة في مخرجاتها، وهو ما شغل المهتمين بتطوير مهنة المراجعة، خاصة مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي وعشرين [(Huian, 2010, P. 42); (Nashwa, 2004, PP. 22-23)].

الأمر الذي استدعى تدخل مجلس النواب الأمريكي في عام ٢٠٠٢م، بإصدار قانون Sarbanes Oxley بهدف دعم الثقة في الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، وحماية المستثمرين، حيث ألزم - وفقاً لما جاء في القسم رقم (٢٠٣) - شركات العملاء بتغيير المراجع الخارجي بعد مرور خمس سنوات (Daugherty, et al., 2011, P. 60)، كما تحرك مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال (CMA) بجمهورية مصر العربية، في عام ٢٠٠٧/٣/١١م، بإصدار القرار رقم ٢٠٠٧/١١م، والذي ينص على أن " يكون للشركة مراقب حسابات مستقل، ويعين سنوياً ويجدد له بحد أقصى (ست) سنوات، على أن يراعى تغييره بعد ذلك"، كما قامت الهيئة العامة للرقابة المالية (EFSA) في عام ٢٠٠٩م بالتأكيد على ما سبق، وفقاً لما ورد في القسم السابع لقواعد حوكمة الشركات [(قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧، رقم ١١)؛ (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٩، رقم (١٠))].

ونظراً لقيام العديد من الشركات المحلية والدولية بتغيير المراجع الخارجي بشكل اختياري، وفقاً لمقتضيات تراها إدارات هذه الشركات، أو تغيير إلزامي تطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، الأمر الذي أدى إلى تباين طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، وما لذلك من تأثيرات متباينة على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم على موضوعية حكمه الشخصي المهني، وهو ما أكدته العديد من الدراسات [(Tanyi, et al., 2010, P. 671); (Comunale, & Sexton, 2005, P. 235); (George, 2004, P. 22); (Kim, & Park, 2005, P. 585); (Ghosh, & Moon, 2005, P. 585); (Chen, Su, & Wu, 2009, P. 244); (Nashwa, 2004, P. 23); (2006, P. 333)] التي قامت بتحليل أثر كل من قصر وطول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، نتيجة التغيير الإختياري أو الإلزامي للمراجع الخارجي، في مستوى قدرته على تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية، ومدى قدرة هذا التغيير على إضفاء الثقة في جودة القوائم المالية لشركات العملاء، ومن ثم القدرة على إرسال رسائل - إيجابية أو سلبية - للمستثمرين في سوق الأوراق المالية، تنعكس على تكلفة رأس المال لهذه الشركات.

وتوصل (Nagy, et al., 2005, P. 18) في دراستهم، إلى أنه يترتب على طول فترة التعاقد تآكل تدريجي للإستقلال المهني للمراجع الخارجي، نتيجة الألفة بينه وبين إدارة شركة العميل، وما لذلك من تأثير سلبي على موضوعية حكمه الشخصي المهني، أثناء اتخاذ قرارات مرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة، في حين توصل كل من (Baker, & Al-Thuneibat, 2011, P. 5) في دراستهما، إلى أن قصر فترة التعاقد – السنوات الثلاث الأولى للتعاقد – لها تأثير سلبي على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، نتيجة انتهاجه سياسة إنتهازية في التعامل مع إدارة شركة العميل، وما لذلك من انعكاس سلبي على مستوى الثقة في مخرجات عملية المراجعة، في حين توصل (Carrera, el at., 2007, PP. 671, 672) في دراستهم، إلى أن قصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، الناتج عن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي، ليس له علاقة بموضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، نتيجة عدم تأثير هذه الفترة على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، لما يعد الإستقلال صفة من صفات المراجع الخارجي.

ويرى الباحث، بأنه يترتب على القرار رقم ٢٠٠٧/١١ م ، والذي ينص على أن " يكون للشركة مراقب حسابات مستقل، ويعين سنوياً ويجدد له بحد أقصى (ست) سنوات، على أن يراعى تغييره بعد ذلك "،*، قدرة جميع الشركات في بيئة الأعمال المصرية، على تغيير المراجع الخارجي في الأجل القصير، نتيجة لعدم إلزام هذا القرار شركات العملاء، بالإبقاء على التعاقد مع المراجع الخارجي حتى إنتهاء الست سنوات الواردة في القرار، الأمر الذي يتطلب معه تقويم أثر قصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، لما قد يترتب على ذلك من إنعكاس بشكل جوهري على مخرجات عملية المراجعة، ومن ثم مستوى الثقة في مهنة المراجعة.

مشكلة البحث:

مما تقدم يتبين أن مشكلة هذا البحث، تتلخص في محاولة الإجابة على التساؤل الآتي: هل لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي جوهري على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي؟ ومن ثم ينعكس هذا التأثير إيجاباً على مستوى جودة عملية المراجعة؟ أو بعبارة أخرى، ما هي طبيعة تأثير قصر فترة التعاقد على العوامل المؤثرة في الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي؟

*الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٩، "مراقب الحسابات"، سابغاً: قواعد حوكمة الشركات:

http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_cma/efsa_cma_role.htm (Accessed on October, 13,

2014)

أهداف البحث:

يتمثل هدف هذا البحث، في القيام بإعداد نموذج كمي لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على مستوى جودة عملية المراجعة، في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال تقويم أثر قصر فترة التعاقد على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، ومستوى ممارسته للشك المهني، ومستوى إستقلاله المهني، ومستوى إرهاقه الذهني، أثناء تنفيذ عملية المراجعة، لما لهذه العوامل من تأثير جوهري على موضوعية حكمه الشخصي، وذلك بالإضافة إلى الإعتماد على بيانات لشركات تعمل في بيئة الأعمال المصرية بهدف اختبار فروض البحث.

أهمية البحث:

ترتبط أهمية هذا البحث بحقيقة ارتياد منطقة بحثية ذات قدر كبير من الأهمية المهنية، وهي قصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، وتأثيرها على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وما لذلك من دور في الإرتقاء بكفاءة قرارات المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، الأمر الذي يعد محل جدل وبحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والمراجعة، وذلك لما ينجم عنها من تأثير على مستوى الإستقلال والشك المهني، وحجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، ومستوى إرهاقه الذهني، وتكتسب هذه الدراسة قيمتها من واقع أهمية اعداد نموذج كمي قادر على تقويم أثر قصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي في الواقع العملي، كما يكتسب هذا البحث أهمية أيضاً على المستوى القومي، من واقع أهمية هذا النموذج في مساعدة المهتمين بتطوير مهنة المراجعة، على تحديد مدى جدوى الإلزام بحد أدنى لطول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل.

منهج البحث:

يعتمد منهج البحث على مزيج من المنهج الإستنباطي والإستقرائي، حيث اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي في اشتقاق الفروض، وبناء النموذج الكمي المقترح لتقويم أثر قصر فترة التعاقد، على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاس ذلك على مستوى جودة عملية المراجعة، في بيئة الأعمال المصرية، من خلال إجراء دراسة تحليلية للدراسات السابقة في هذا المجال، كما اعتمد الباحث على هذا المنهج في استخلاص النتائج.

كذلك اعتمد الباحث على المدخل الإستقرائي، للتحقق من جدوى النموذج الكمي المقترح، حيث تمت الدراسة على عينة مكونة من ٦٩ شركة من الشركات المدرجة في

البورصة الأوراق المالية المصرية، خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠١٠م، وقام الباحث بهذه الدراسة لإختبار جميع الفروض.

فروض البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وهدف البحث، وما أشتق منها من أهداف فرعية، يمكن صياغة فروض هذا البحث، ويتمثل الفرض الرئيسي في:

" يؤدي قصر فترة التعاقد إلى تأثير إيجابي بشكل معنوي على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

وسيتم اختبار هذا الفرض، من خلال اختبار الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

- لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي.

الفرض الفرعي الثاني:

- لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي.

الفرض الفرعي الثالث:

- لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على استقلاله المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي.

الفرض الفرعي الرابع:

- لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث، فقد تم تقسيم ما تبقى منه إلى ثمان أقسام رئيسية:

حيث يختص **القسم الأول**، بإستقراء تحليلي لأهم الدراسات المحاسبية، التي تناولها الأدب المحاسبي، في مجال أثر طول فترة التعاقد على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، وإنعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة.

ويختص **القسم الثاني**، بتحليل نظري لطبيعة تأثير الحكم الشخصي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة.

ويختص **القسم الثالث**، بتحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على حجم المعرفة التي يملكها المراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي.

ويختص **القسم الرابع**، بتحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الشك المهني للمراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي.

ويختص **القسم الخامس**، بتحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي.

ويختص **القسم السادس**، بتحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي.

ويختص **القسم السابع**، الدراسة التطبيقية، اللازمة لإختبار صحة فروض البحث.

أما **القسم الثامن والأخير** من البحث، فقد تم تخصيصه لعرض خلاصة البحث، ونتائجه.

١. استقراء تحليلي، لأهم الدراسات المحاسبية، التي تناولها الأدب المحاسبي، في مجال أثر طول فترة التعاقد على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، وإنعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة:

شهد الأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي تناولت تأثير قصر وطول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل على العديد من الجوانب، المؤثرة إيجاباً كان أو سلباً، في قدرة المراجع الخارجي على تنفيذ عملية مراجعة وفقاً للمعايير المهنية، ومن ثم تعزز مستوى الثقة في مخرجات عملية المراجعة، الأمر الذي يعد محل تحليل في هذا القسم من البحث.

حيث ركز الباحثون (Myers et al., 2003, PP. 779 - 799) في دراستهم، على تحليل أثر قصر فترة التعاقد نتيجة تغيير المراجع الخارجي بشكل الزامي، على جودة الأرباح - كمقياس لجودة عملية المراجعة -، وتم قياس جودة الأرباح بكل من القيمة المطلقة لنموذج Jones، والقيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية قصيرة الأجل، وتضمنت عينة الدراسة ٥٣١ شركة بالولايات المتحدة الأمريكية، خلال الفترة من ١٩٨٨م وحتى عام ٢٠٠٠م.

وتم تحليل البيانات بالاعتماد على بعض اساليب الاحصاء الوصفي من المتوسط والوسيط والانحراف المعياري والمقارنة بين المتوسطات، وأسلوب الإنحدار الخطي

باستخدام طريقة المربعات الصغرى (OLS)، وجاءت نتيجة الدراسة لتؤكد على أن قصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل تؤدي إلى ارتفاع التكاليف في مقابل المنافع التي على عملية المراجعة خلال نفس الفترة، الأمر الذي يعزز رفض تطبيق سياسة التغيير الإلزامي، في مقابل تطبيق التغيير الاختياري، الذي يترتب عليه التعاقد لفترات طويلة الأجل، خاصة في حالة التعاقد مع مراجع تابع لإحدى شركات المراجعة الكبرى.

واستهدف الباحثان (Carcello & Nagy, 2004, PP. 55-69) في هذه الدراسة تحليل أثر طول فترة التعاقد، على حجم الاحتيال في القوائم المالية مقاسة بالانتهاكات لأحكام المادة رقم (5-B)10 من قانون (SEC)⁽¹⁾، وتضمنت عينة الدراسة ٢٥١ شركة خلال الفترة من عام ١٩٩٠م حتى عام ٢٠٠١م.

وتم تقسيم عينة الدراسة إلى ١٠٤ شركة تم اختبارها باستخدام اختبار مقابلة الأزواج (Matched Pairs)، أما باقي العينة ١٤٧ فتم اختبارها باستخدام (Full Population)، هذا وتم الإعتماد أيضاً على معامل (Pearson) في التحليل، وخلصت نتيجة الدراسة إلى أن قصر فترة التعاقد – ثلاث سنوات فأقل – يترتب عليه ارتفاع حجم الاحتيال في القوائم المالية، مع انخفاض حجم الاحتيال في الأجلين المتوسط - ٤ إلى ٨ سنوات - والطويل.

كما يهدف الباحثون (Jennings, et al. 2006, PP. 253 - 170) من هذه الدراسة، الحصول على دليل من بيئة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، يوضح طبيعة العلاقة بين طول فترة التعاقد، والحكم الشخصي للمراجع الخارجي مقاس بعدد الدعاوى القضائية المرفوعة عليه، في ظل حوكمة قوية لشركات العملاء، وفي سبيل ذلك تم تحليل بيانات لـ ٤٩ قائمة استقصاء، للحاضرين في دورة التعليم المستمر بكلية القضاء الدولية.

وقام الباحثون بتحليل بيانات عينة الدراسة، باستخدام اختبار (one-tailed)، واختبار (two-tailed)، كما تم استخدام الوسط والوسيط والمقارنة بين المتوسطات، وخلصت الدراسة إلى أنه يترتب على التعاقدات قصيرة الأجل انخفاض مستوى الاستقلال المهني في بداية فترة التعاقد، والميل للإرتفاع في نهاية فترة التعاقد، الأمر الذي يؤثر سلباً على مستوى موضوعية الحكم الشخصي للمراجع في بداية التعاقد، والميل للارتفاع في نهاية التعاقد، كما أن تطبيق إدارة شركة العميل لمتطلبات حوكمة الشركات، يدعم قدرتها على اعداد قوائم مالية مرتفعة الجودة، ويخفض من المسؤولية القضائية للحد الأدنى.

ويهدف الباحثان (Carey & Simnett, 2006, PP. 653 - 676) في هذه الدراسة، إلى تقديم دليل على التأثير السلبي لطول فترة التعاقد على جودة عملية المراجعة، وتم قياس

(1) SEC = U.S. Securities and Exchange Commission

جودة عملية المراجعة من خلال ثلاثة عوامل تتمثل في، ميل المراجع لإصدار رأي غير متحفظ، والاستحقاقات الاختيارية المتوقعة لحقوق الملكية، وجودة الأرباح، وتضمنت عينة الدراسة، بيانات لـ ١٠٢١ شركة استرالية تطرح أسهمها في سوق الأوراق المالية بأستراليا، في عام ٢٠٠٥م.

واستطاع الباحثان تحليل بيانات عينة الدراسة، باستخدام نموذج (Chi-Square) واختبار R-squared (R2)، وجاءت نتيجة تحليل عينة الدراسة، بدليل يؤيد انخفاض الإستقلال المهني للمراجع الخارجي في الأجل القصير، حيث لوحظ ميل المراجع الخارجي التابع لإحدى الشركات الكبرى لإصدار رأي متحفظ في الأجل القصير، في مقابل المراجع التابع لإحدى شركات المراجعة غير الكبرى، مما يؤكد التأثير السلبي لقصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي التابع لإحدى شركات المراجعة الصغرى.

وقام الباحثان في هذه الدراسة (Knechel & Vanstraelen, 2007, PP. 113 - 131)، بتحليل العلاقة بين طول فترة التعاقد، ومستوى جودة عملية المراجعة مقاسة بمدى إصدار المراجع رأي غير متحفظ، وتضمنت عينة الدراسة ٦١٨ شركة بلجيكية، خلال الفترة من ١٩٩٢م حتى ١٩٩٦م، وتم تقسيم عينة الدراسة إلى شركات تعرضت لتعثر مالي ثم أفلست، وشركات تعرضت لتعثر مالي ولم تفلس، وتم قياس التعثر المالي لهذه الشركات، من خلال الخسائر، والخسائر التشغيلية، والأرباح المحتجزة السلبية للعامين السابق والحالي، وسلبية رأس المال العامل في السنتين السابقتين.

واعتمد الباحثان في تحليلهما لبيانات الدراسة، على اختبار (F-test)، ومصفوفة ارتباط بيرسون، والانحدار اللوجستي، والانحدار اللوجستي المتعدد، واختبار (T-test)، وخلصت الدراسة في حالة الشركات التي تعرضت لتعثر مالي ثم أفلست، كان لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، في مقابل التأثير السلبي لطول فترة التعاقد على موضوعية حكمه الشخصي الوارد في تقرير عملية المراجعة، حيث يميل لإصدار رأي غير متحفظ، الأمر الذي يشير إلى التأثير السلبي لطول فترة التعاقد على استقلاله المهني، في حين جاءت النتائج لتشير إلى عدم وجود تأثير سلبي لطول فترة التعاقد على استقلال المراجع الخارجي، في حالة الشركات التي تعرضت لتعثر مالي ولم تفلس، حيث كان لم يكن المراجع الخارجي يميل لإصدار رأي غير متحفظ لهذه الشركات، وكننتيجة عامة فإن طول فترة التعاقد تأثير سلبي ضعيف على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم تأثير سلبي ضعيف على موضوعية حكمه الشخصي الوارد في تقرير عملية المراجعة.

أما الباحثون في هذه الدراسة (Gates, et al., 2007, PP. 5 - 17)، فقد ركزوا على تحليل مدى تأثير قصر فترة التعاقد على استعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وتضمنت عينة الدراسة ٧٩ طالب من طلاب الفرقة الثانية ماجستير، و٩٢ طالب من طلاب الفرقة الثالثة قانون، لجامعة Metropolitan الأمريكية.

واعتمد الباحثون في تحليل البيانات على تحليل التباين (ANOVA)، وخلصت الدراسة التأثير الإيجابي لقصر فترة التعاقد على مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية، على الرغم من تطبيق حوكمة قوية للشركات، الأمر الذي يعزز أهمية تطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي.

وتناول الباحثون (Gul, et al., 2007, PP. 117 - 142) بالتحليل، أثر العلاقة بين طول فترة التعاقد وأتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة – كمقياس للاستقلال المهني للمراجع الخارجي -، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على عينة تتضمن ٤٧٢٠ شركة أمريكية، خلال الفترة من ٢٠٠٠م وحتى ٢٠٠١م، مقسمة وفقاً لعدد سنوات التعاقد، حيث تضمنت المجموعة الأولى من العينة ١٧٧٧ شركة تعاقد لفترة أقل من ثلاثة سنوات، و٣٣٠ شركة تعاقدت لفترة ثلاثة سنوات، و٢٦١٣ شركة تعاقدت لفترة أطول من ثلاثة سنوات.

واعتمد الباحثون في تشغيل بيانات عينة الدراسة على المتوسط والوسيط والانحراف المعياري، والمقارنة بين المتوسطات، وتحليل الانحدار الخطي، وجاءت النتائج لتؤكد على أن لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على الاستقلال المهني للمراجع الخارجي، حيث يميل المراجع في ظل شدة المنافسة في سوق المهنة - وما يترتب عليها من انخفاض صافي العائد من اتعاب عملية المراجعة -، إلى التركيز على العائد في مقابل حماية السمعة، بخلاف الوضع في الأجل الطويل، حيث يميل أكثر للمحافظة على السمعة، وما لذلك من تأثير إيجابي على الاستقلال المهني، خاصة في ظل قدرة أعلى على فهم النظام المحاسبي لشركة العميل.

ويهدف الباحثون في هذه الدراسة (Jackson, et al., 2008, PP. 420 - 437)، لتحليل أثر طول فترة التعاقد على موضوعية رأي المراجع الخارجي الوارد في تقرير عملية المراجعة، كمقياس لمستوى جودة عملية المراجعة، وتضمنت عينة الدراسة ٧٧٢ شركة استرالية، مقيدة في سوق الأوراق المالية الأسترالية (ASX)، خلال الفترة من عام ١٩٩٥م حتى عام ٢٠٠٣م، وتم استبعاد شركات القطاع المالي.

وتم تحليل البيانات باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي، والانحدار اللوجستي، وإرتباط بيرسون وسييرمان، وخلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يميل بطول فترة التعاقد للموضوعية في حكمه الشخصي الوارد في تقرير عملية المراجعة، مما ينعكس إيجاباً على مستوى جودة عملية المراجعة، ومن ناحية أخرى، فإن طول فترة التعاقد تؤثر سلباً على الإستحقاقات الإختيارية، ومن ثم لا ينتج عن قصر فترة التعاقد الناتج عن تطبيق التغيير الإلزامي على المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الأسترالية، الحد الأدنى من الفائدة المرجودة في مقابل التكاليف المترتبة على التعاقدات في الأجل القصير.

في حين ركز قام الباحثون (Fagher et al., 2008, PP. 161 - 186) في هذه الدراسة، بتحليل أثر طول فترة التعاقد على التقديرات المحاسبية لمديري شركة العميل، وتضمنت عينة الدراسة بيانات لـ ٢٠ شركة أسترالية، وتم الحصول على البيانات من قاعدة بيانات (DatAnalysis)، وتغطي بيانات هذه العينة الفترة من عام ١٩٩٢م حتى عام ٢٠٠٤م.

وتم تحليل البيانات باستخدام المتوسط والوسيط والانحراف المعياري، ومصفوفة الارتباط (Correlation Matrix)، والانحدار الخطي، وإختبار (T-test)، هذا وقد توصلت الدراسة إلى التأثير السلبي لقصر فترة التعاقد على حجم المعرفة، خاصة في حالة التعاقد مع مراجع ينتمي لشركة مراجعة أخرى، بخلاف شركة المراجعة للمراجع السابق، الأمر الذي يعزز امكانية تغيير المراجع الخارجي من نفس شركة المراجعة، لنقل المعرفة بينهم، مما يخفض من قدرة شركة العميل على التلاعب في التقديرات المحاسبية خلال الأجل القصير.

كما توصلت الدراسة إلى أنه يترتب على التعاقدات قصيرة الأجل، ارتفاع مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، الأمر الذي يعزز موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، ومن ثم يدعم قدرته على التنبؤ بالمخاطر واكتشافها، ومن يرفع مستوى جودة عملية المراجعة.

واستهدف الباحثون (Landsman, et al., 2009, PP. 531 - 558)، لتحليل أثر طول فترة التعاقد على درجة حساسية المراجع الخارجي لمخاطر شركة العميل، ومخاطر الخلل التنظيمي لها، واعتمدوا على بيانات لعينة خلال الفترة من عام ١٩٩٣ وحتى عام ٢٠٠١م، لشركات مراجعة كبرى وغير كبرى، وتم جمع هذه البيانات من قاعدة بيانات (Auditor Trak)، وقاعدة بيانات (Auditor Analytics).

وقام الباحثون بتحليل البيانات بالاعتماد على أسلوب تحليلات الانحدار (Regression Analyses)، وتحليلات الانحدار اللوجستي المتعدد (Multinomial Logistic Regression)، وتوصلت الدراسة، إلى أنه يترتب على قصر فترة التعاقد ارتفاع مستوى الاستقلال المهني للمراجع الخارجي، مما يرفع درجة حساسية المراجع الخارجي تجاه مخاطر شركة العميل، ومخاطر الخلل التنظيمي لها.

واستهدف الباحثون في هذه الدراسة (Barbadillo, et al., 2009, PP. 113 - 135)، للحصول على دليل من بيئة الأعمال الأسبانية، عن مدى قدرة قصر فترة التعاقد في التأثير على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، في رأيه الوارد في تقرير عملية المراجعة، من خلال قياس تأثير ميل المراجع الخارجي لتغليب التبعية الإقتصادية على المحافظة على السمعة، وما لذلك من انعكاس على حكمه الشخصي ومن ثم رأيه في تقرير عملية المراجعة.

وتمكن الباحثون من تحليل بيانات عينة الدراسة، باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)، والانحدار اللوجستي المتعدد (Multinomial Logistic Regression)، واختبار (Chi-Square)، وجاءت نتائج الدراسة، لتشير إلى أنه لا يوجد دليل يثبت وجود ارتباط، بين قصر فترة التعاقد وموضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، حيث لا يوجد دليل يشير إلى ميل المراجع الخارجي لإصدار رأي متحفظ في تقرير عملية المراجعة في الأجل القصير، كما يميل لحماية سمعته، حيث يعد خطر السمعة حافزاً للمحافظة على استقلاله، خاصة وأن فشل المراجع في تنفيذ عملية مراجعة، قد يكلف المراجع انخفاض في الإيرادات المستقبلية سواء الناتجة عن أتعاب عملية مراجعة مستقبلية، أو لخدمات بخلاف مهام المراجعة.

وهدف الباحثون في هذه الدراسة (Chen, et al., 2009, PP. 227 - 249)، لتحليل أثر طول فترة التعاقد، والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى جودة القوائم المالية، وتضمنت عينة الدراسة على ٨٥ شركة صينية، مدرجة في هيئة الأوراق المالية الصينية، خلال الفترة من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٣م.

واعتمد الباحثون في تحليل البيانات على المتوسط والوسيط، بالإضافة إلى إجراء مقارنة بين المتوسطات، ومن ناحية أخرى، قاموا بالاعتماد على الانحدار اللوجستي Logistic Regression، وتحليل التباين (ANOVA)، وجاءت النتائج لتؤكد بميل المراجع الخارجي لإنتهاج سياسة إنتهازية في السنوات الأولى للتعاقد، كما في إصدار رأي متحفظ في تقريره، نتيجة انخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها، كما أن لإنخفاض حجم المعرفة في الأجل القصير تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة، حيث يكون للمراجع الخارجي السابق

تأثير على القوائم المالية لشركة العميل، ولو لم يتم بالتوقيع على تقرير عملية المراجعة، كما يعزز هذا الإنخفاض في حجم المعرفة من قدرة ادارة شركة العميل لممارسة إدارة الأرباح خلال هذه الفترة.

كما استهدف الباحثون (Al-Thuneibat, et al., 2011, PP. 317 - 334) من هذه الدراسة، لتحليل أثر كل من طول فترة التعاقد وحجم شركة المراجعة على مستوى جودة عملية المراجعة، وتضمنت عينة الدراسة بيانات لـ ٣٥٨ شركة أردنية، مقسمة إلى عدد ٢٣٩ تنتمي للقطاع الصناعي، وعدد ١١٩ شركة تنتمي للقطاع الخدمي، خلال الفترة من عام ٢٠٠٢م حتى عام ٢٠٠٦م.

واعتمد الباحثون في تحليلهم لبيانات عينة الدراسة على تحليل التباين (ANOVA)، واختبار (R2) و (Adjusted R2)، وحساب المتوسط الحسابي والمقارنة بين المتوسطات، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد على أنه لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على الاستقلال المهني للمراجع الخارجي، وشكه المهني، وبذله العناية المهنية الواجبة، على الرغم من التأثير السلبي لحجم المعرفة، الذي يكون جوهرياً بالنسبة للمراجع التابع لإحدى شركات المراجعة غير الكبرى، في حين ينخفض التأثير السلبي لإنخفاض حجم المعرفة في الأجل القصير، حالة تبعية المراجع لإحدى شركات المراجعة الكبرى، الأمر الذي يعزز تغيير المراجع الخارجي بعد التعاقد لفترات قصيرة الأجل، حيث يتعامل المراجع الخارجي مع التعاقدات طويلة الأجل على أنها مصدر دائم للإيرادات، وهو الأمر الذي يؤثر سلباً على كل من استقلاله وشكه المهني، ومن ثم على مستوى الثقة في جودة عملية المراجعة.

وتستهدف هذه الدراسة (Baker & Al-Thuneibat, 2011, PP. 5 - 23)، لتقديم دليل موضوع من بيئة الأعمال الأردنية، عن العلاقة بين طول فترة التعاقد وعلاوة مخاطر الأسهم، وتم الاعتماد على عينة مكونة من ٤٦ شركة من القطاع الصناعي، و ٣٢ شركة من القطاع الخدمي، تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بعمان خلال الفترة من ٢٠٠٢م حتى عام ٢٠٠٥.

وتم تحليل بيانات عينة الدراسة باستخدام تحليل التباين (ANOVA)، واختبار (R-squared) و (Adjusted R-squared)، وخلصت النتائج إلى أن التأثير السلبي لطول فترة التعاقد على الاستقلال المهني للمراجع الخارجي وشكه المهني، نتيجة ما استقر في أذهان فريق المراجعة، حول نزاهة الإدارة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ودقة مخرجات النظام المحاسبي، مما يؤدي إلى ارتفاع علاوة مخاطر الأسهم نظراً لإنخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، وذلك بغض النظر عن حجم شركة المراجعة، أو القطاع

الصناعي الذي تنتمي إليه شركة العميل، الأمر الذي يعزز التأثير الإيجابي لقصر فترة التعاقد على الإستقلال المهني والشك المهني للمراجع الخارجي.

ويستطيع الباحث من خلال استقراء الدراسات السابقة، أن يخلص إلى مجموعة من النتائج، يمكن تناولها على النحو الآتي:

■ **يترتب على قصر فترة التعاقد - الثلاث سنوات الأولى للتعاقد -، ما يلي:**

- انخفاض مستوى موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي بشكل جوهري، في المواقف غير الروتينية التي يتعرض لها المراجع الخارجي، أثناء تنفيذ عملية المراجعة، نتيجة ارتفاع مستوى ارهاقه الذهني.
- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة، في مقابل المنافع التي لها تأثير إيجابي على مستوى جودة عملية المراجعة.
- ارتفاع مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم دعم قدرته على التنبؤ بالمخاطر واكتشافها، وارتفاع درجة حساسيته تجاه مخاطر شركة العميل، ومخاطر الخلل التنظيمي لها.
- ميل المراجع الخارجي لإنتهاج سياسة انتهازية في ظل انخفاض حجم المعرفة، مع ارتفاع قدرة ادارة شركة العميل على ممارسة إدارة الأرباح.
- انخفاض حجم المعرفة بشكل جوهري في حالة المراجع الخارجي التابع لإحدى شركات المراجعة غير الكبرى، بخلاف الوضع للمراجع الخارجي التابع لإحدى شركات المراجعة الكبرى، لما لحجم شركة العميل، من تأثير جوهري في دعم قدرة المراجع للحصول على حجم المعرفة الكافي والملائم.
- عدم التأثير على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، في حين أن ميله لإصدار تقرير يعبر عن رأي متحفظ، يرجع لميله للمحافظة على مستوى مرتفع من الإستقلال المهني، رغبةً في المحافظة على سمعته، لما يترتب على فشل عملية المراجعة من انخفاض الإيرادات المستقبلية سواء، نتيجة أتعاب عملية المراجعة أو خدمات بخلاف مهام المراجعة.
- ارتفاع مستوى الثقة في والقوائم المالية، مما يعزز تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

■ **يترتب على طول فترة التعاقد - أكثر من ثلاث سنوات -، ما يلي:**

- تأثير سلبي على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، الوارد في تقرير عملية المراجعة، حيث يميل لإصدار رأي غير متحفظ، الأمر الذي يشير إلى التأثير السلبي لطول فترة التعاقد على استقلاله المهني.

- ارتفاع حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، عن طبيعة نشاط شركة العميل، نتيجة التراكم المعرفي بمرور الوقت.
- تأثير سلبي على الاستقلال المهني للمراجع الخارجي وشكك المهني، نتيجة ما استقر في أذهان المراجع الخارجي وفريقه، حول نزاهة الإدارة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ودقة مخرجات النظام المحاسبي، مما يؤدي إلى ارتفاع علاوة مخاطر الأسهم نظراً لإنخفاض مستوى جودة عملية المراجعة.
- تأثير سلبي على الإستحقاقات الإختيارية في الشركات التي تعمل في بيئة الأعمال الأسترالية.

ويرى الباحث، بأن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة، في عدم تقديم الدراسات السابقة أدلة موضوعية من بيئة الأعمال المصرية، حول تأثير قصر فترة التعاقد، على العوامل المؤثرة في موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، كما لم تقدم نموذج يمكن الإعتماد عليه في تقويم أثر قصر فترة التعاقد، على العوامل المؤثرة في موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وعليه ركزت هذه الدراسة على اعداد نموذج كمي مقترح لتقويم أثر قصر فترة التعاقد – السنوات الأولى للتعاقد –، على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، لشركات تعمل في بيئة الأعمال المصرية، مع التركيز في بناء النموذج على العوامل – **حجم معرفة، وشكك مهني، واستقلال مهني، وارهاق ذهني** - المؤثرة في موضوعية الحكم الشخصي المهني، ومن ناحية أخرى، اعتمدت الدراسة الحالية على بيانات لشركات تعمل في بيئة الأعمال المصرية، ولم تعتمد على استبانة لإختبار فروض البحث.

٢. تحليل نظري لطبيعة تأثير الحكم الشخصي المهني على جودة عملية المراجعة:

عرّف (الصباغ، ٢٠٠٨م، ص.١٧) الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي على أنه " **اجتهاد من جانب المراجع – اعتماداً على معرفته وخبرته في حالة غياب النصوص المهنية – بهدف اتخاذ القرارات التي تساعد في تكوين رأي فني محايد** "، وعليه يرى الباحث، بأنه في حالة عدم توافر قاعدة أو توصية مهنية تلائم موقف معين أثناء تنفيذ عملية المراجعة، يقوم المراجع الخارجي بالإعتماد على حكمه الشخصي، المتمثل في جهده الشخصي المرتكز على المعرفة العلمية والخبرة العملية لإتخاذ القرار الملائم.

وتزيد أهمية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، لما لها من تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة، مع عدم وجود نماذج لقرارات ملائمة ترتبط بشكل دقيق بجميع المواقف التي قد تواجهه، الأمر الذي يزيد من أهمية ارتكازه على حكمه الشخصي المهني

عند إصدار القرارات (الصباغ، ٢٠٠٨م، ص. ٦)، كما ورد، بأن مفهوم الأهمية النسبية يركز بشكل أساسي على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي.

ويعتمد المراجع الخارجي بشكل أساسي، على الحكم الشخصي المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، حيث يعتمد عليه في مرحلة تخطيط وتنفيذ والتقرير عن عملية المراجعة، وهو الأمر الذي جاءت به معايير المراجعة المصرية، ففي معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) الفقرة (٣٧/ب، ج)، ورد ما يؤكد أهمية الحكم الشخصي في تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها إدارة شركة العميل، كما أشار معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) الفقرة (٥٨) إلى أهمية الحكم الشخصي، في تقييم مدى تأثير التحريفات الجوهرية على القوائم المالية، ومستوى الثقة في هذه القوائم، كما ورد في معيار المراجعة المصرية رقم (٥٧٠) الفقرتين رقم (٣٠، ٣١)، تأكيد على أهمية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي في تحديد مدى قدرة شركة العميل على الإستمرار.

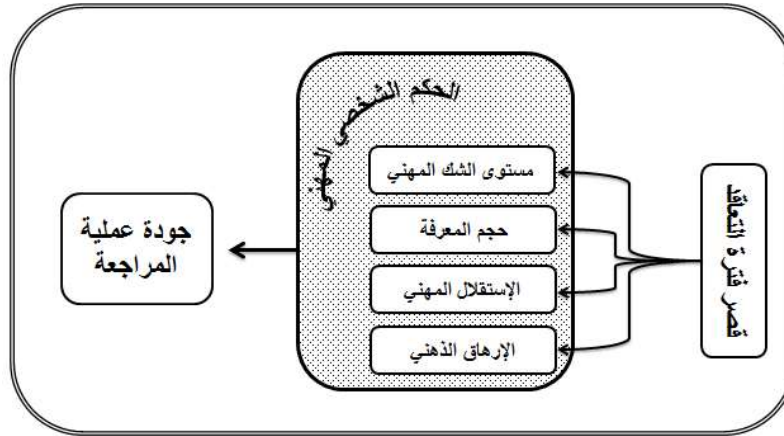
كما يعتمد المراجع الخارجي على حكمه الشخصي في تقييم خطط إدارة شركة العميل، وتقييم ظروف شركة العميل، وتقييم عناصر الرقابة الداخلية ونتائج استخدام النسب المالية، والقرارات التي تنتج عن مستوى الشك في قدرة شركة العميل على الإستمرار (Geiger, & Rama, 2006, P. 2)، وتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي قام بتجميعها، من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، واختبارات مدى الإلتزام بالرقابة الداخلية، والمراجعة التحليلية الإنتقادية، وأدلة ناتجة عن عملية الربط بين الأدلة السابقة (Hurrt, 2010, PP. 154, 155).

كما يؤثر الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، بشكل جوهري على قدرة المراجع الخارجي في تحديد نوع الرأي الذي يجب أن يصدر به تقرير عملية المراجعة، ويرى (Beyer, 2005, P. 30) في دراسته، أن من أهم أسباب فشل تقرير عملية المراجعة، هو عدم صحة الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي في تحديد نوع الرأي الذي يجب أن يرد في تقرير عملية المراجعة، حيث يركز على حكمه الشخصي في تحديد هل عليه إصدار تقرير مراجعة متحفظ؟ أم يمتنع عن إبداء الرأي؟.

ويرى الباحث بأن تأثير الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، ينخرط في جميع مراحل عملية المراجعة، بدءاً بقبول التكليف، حتى تقرير عملية المراجعة، ويتضح ذلك في الدور الذي يلعبه الحكم الشخصي المهني في تحديد وتقييم نوعية وحجم أدلة الإثبات، في جميع هذه المراحل، ونوعية وكمية الأساليب والإجراءات التي عليه الإعتماد عليها

للوصول لهذه الأدلة، كما أنه يعتمد على حكمه الشخصي المهني في التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية وتقديرها من خلال فهمه لشركة العميل وبيئتها، ويعتمد كذلك على حكمه الشخصي عند تقييم مستوى الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وعند الاستجابة للمخاطر التي تتعرض لها بنود القوائم المالية، كما يركز على حكمه الشخصي المهني في مدى الحاجة لإبلاغ المكلفين بالحوكمة داخل الشركة والإدارة، أو إبلاغ السلطات الحكومية المعنية بحماية المواطن من الفساد.

في ضوء ما سبق، تظهر أهمية الدور الذي يلعبه الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، في التأثير بشكل جوهري على مستوى جودة عملية المراجعة، إلا أن هذا الحكم يتأثر بالعديد من العوامل خاصة في حالة التعاقدات قصيرة الأجل بين المراجع الخارجي وشركة العميل، وهو الأمر الذي أمكن استخلاصه من دراسات متعددة [Geiger, & Bierstaker, et al.,]; (Tackett, 2004, PP. 346, 347); (Lloyd, 1997, PP. 75 - 77 LaSalle, & Anandarajan,); (Gramling, et al., 2010, P. 547); (2006, P. 39 52, P. 1996)], حيث ورد في هذه الدراسات، ما يؤكد على وجود تباين في تأثيرات كل من حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، ومستوى شكه المهني، واستقلاله المهني وارهاقه الذهني على حكمه الشخصي، في التعاقدات قصيرة الأجل، ويوضح الشكل رقم (١) التالي طبيعة العلاقات محل الدراسة في هذا البحث:



الشكل رقم (١): تأثير قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي وانعكاسه على جودة عملية المراجعة

المصدر: اعداد الباحث

يتضح من الشكل رقم (١) السابق، طبيعة العلاقة محل الدراسة، بين قصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، وبين الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وما لذلك من انعكاس على مستوى جودة عملية المراجعة، وهو الأمر الذي أمكن منه اشتقاق الفرض الرئيسي لهذا البحث، المتمثل في:

الفرض الرئيسي :

"يؤدي قصر فترة التعاقد إلى تأثير إيجابي بشكل معنوي على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

٣. تحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على حجم المعرفة التي يملكها المراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي:

تعد المعرفة من الركائز الهامة التي تتيح للمراجع الخارجي، القدرة على تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية، وتعرف المعرفة على أنها " فهم كافي للحقائق والمفاهيم"، كما تعرف بأنها " الوعي وفهم الحقائق " كما تعرّف بأنها " المعلومات المكتسبة من خلال التفكير وتكون في شكل مفاهيم أو حقائق " (Vera-Munoz, et al., 2006, P. 135)، ويرى الباحث بأن حجم المعرفة "يتضمن جميع البيانات المرتبطة بشركة العميل، وحصل عليها من داخل الشركة أو خارجها، نتيجة التعليم، أو التدريب أو الممارسة المهنية أو الاستنباط، ولها تأثير جوهري على حكمه الشخصي المهني، من مرحلة قبول التكليف، وحتى مرحلة إبداء رأيه في تقرير عملية المراجعة".

ولحجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، تأثير إيجابي على حكمه الشخصي المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويتضح ذلك من اختلاف حكمه الشخصي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، باختلاف فترة التعاقد – السنة الأولى أو السنة الثانية أو السنة الثالثة... إلخ -، وذلك لإختلاف حجم المعرفة التي يحصل عليها في كل فترة تعاقد، مما يزيد من أهمية حصوله على قدر كافي وملائم من المعرفة عند تنفيذ عملية المراجعة، لدعم الثقة في أحكامه الشخصية المهنية، وبالتحديد المرتبطة بإصدار رأي غير متحفظ في تقرير عملية المراجعة [(Gramling, et al., 2010, P. 547);(Tackett, 2004, PP. 346, 347)].

كما اهتم منظمي مهنة المراجعة بحجم المعرفة التي على المراجع الخارجي إمتلكها، لما لها من تأثير على موضوعية الحكم الشخصي لقرار المراجع الخارجي في مرحلة قبول التكليف، حيث ورد في معيار المراجعة الدولي ISA No. 310 في الفقرة رقم (٤) "على المراجع الخارجي الحصول على المعرفة الأولية عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه

شركة العميل والملاك والإدارة، وكيفية عملها، قبل التعاقد مع شركة العميل"، كما اهتم منظمي مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية بها، في باقي مراحل عملية المراجعة، حيث ورد في معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) الفقرة (٢) " ينبغي على المراجع الخارجي تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام، والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجع إلى أعمال الغش و التدليس أم إلى الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذي يستطيع معه المراجع القيام بتصميم، والقيام بإجراءات مراجعة إضافية "، وورد في الفقرات (٢٠ - ٨١) من نفس المعيار، طبيعة المعرفة التي يجب أن يُلم بها المراجع الخارجي، من الإلمام بالعوامل الخارجية المحيطة بشركة العميل، وطبيعة شركة العميل، والسياسات المحاسبية التي تطبقها، وأهداف واستراتيجيات شركة العميل، تقييم للأداء المالي لها، وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، وإجراءاتها في مواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها القوائم المالية، وورد أيضاً في الفقرة رقم (٦) لنفس المعيار تأكيد على أن عملية جمع المعرفة هي عملية مستمرة، أما الفقرة رقم (١١) فجاءت لتؤكد على أهمية الدور الذي يلعبه فريق المراجعة في جمع هذه المعرفة.

أما معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) فقد جاء في فقرته رقم (٤٣) ليؤكد على أهمية جمع حجم كافي وملئم من المعرفة، وفي الفقرة رقم (٣٤) و (٣٥) ليؤكد على أهمية الحصول على معرفة مرتبطة بطبيعة الاشراف الذي يمارسه مسؤولي تطبيق الحوكمة داخل الشركة، وطبيعة الإجراءات التي تمارسها الإدارة لتحديد ومواجهة ومنع الغش والتدليس، ومدى قدرة نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف التحريفات الجوهرية، أما في الفقرة رقم (٨) لنفس المعيار جاءت لتوضيح مصادر الحصول على المعرفة، وفي الفقرة رقم (٧) لنفس المعيار جاء ليؤكد على أهمية تحديث واعادة تقييم المعرفة التي حصل عليها في فترات سابقة.

كما ورد عن كل من [Chen, et al.,];(Vera-Munoz, et al., 2006, P. 134) في دراستهم، ما يؤكد أهمية امتلاك المراجع الخارجي لحجم المعرفة الكافي والملئم، عن طبيعة أهداف عملية المراجعة، وطبيعة مخاطر الصناعة التي تنتمي إليها شركة العميل، ودرجة تعقد أنشطتها، وتكلفة جمع هذه المعرفة في مقابل المنفعة المتحققة منها، في ظل الإمكانيات المتاحة للمراجع الخارجي، وما لذلك من أهمية في تعزيز موضوعية الحكم الشخصي المهني له أثناء عملية التفاوض في مرحلة قبول التكليف، كما يعد حجم المعرفة المرتبطة بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، شرطاً حاسماً في رفع مستوى موضوعية الحكم

الشخصي للمراجع الخارجي، أثناء اتخاذ قرارات مرتبطة بحجم الإختبارات ونوعيتها، في مرحلتي التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، بما يعزز قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، مع التأكيد على أن ارتفاع حالات فشل عملية المراجعة تكون خلال السنوات الأولى للتعاقد - الأجل القصير - أعلى منها بعد ذلك، ويرجع ذلك لإنخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي.

ولطول فترة التعاقد تأثير إيجابي على حجم المعرفة التي يكتسبها المراجع الخارجي، وعلى العكس من ذلك، ما ورد في دراسة (Moroncy, & Simnett, 2009, P. 39) من تأكيد للتأثير السلبي لقصر فترة التعاقد على حجم المعرفة، ففي السنوات الأولى للتعاقد يتأثر حجم المعرفة سلباً، ومن ثم ينعكس سلباً على موضوعية حكمه الشخصي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وهو ما أيده (Frederick, et al., 1994, P. 2,3) في دراسته، من تأكيد بأن حصول المراجع الخارجي القدر الكافي والملائم من المعرفة بطبيعة العمليات التجارية لشركة العميل، والإجراءات والنظم المطبقة داخلها، يتأثر بشكل جوهري بعنصر الزمن، وفي نفس الوقت تعتبر هذه المعرفة عامل حاسم في التأثير على قرارات المراجع الخارجي، الأمر الذي يزيد من فرصة مقاضاة المراجع الخارجي في السنوات الأولى للتعاقد - الأجل القصير-.

ومما سبق، يتضح وجود علاقة بين طول أو قصر فترة التعاقد، وحجم المعرفة التي على المراجع الخارجي امتلاكها، لما لها من تأثير جوهري على حكمه الشخصي أثناء تنفيذ جميع مراحل عملية المراجعة، الأمر الذي أمكن منه اشتقاق الفرض الفرعي الأول لهذا البحث، والمتمثل في:

الفرض الفرعي الأول:

" لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي "

٤. تحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الشك المهني للمراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي:

عرّف معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) الشك المهني في فقرته رقم (٢٣)، على أنه " نمط في تصرف يتضمن عقلية متسائلة، كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة، ويتطلب الشك المهني تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش"، وعرّف الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)، الشك المهني في عام ٢٠٠٨م على أنه " موقفاً

يتضمن عقلاً متسانلاً، وتقييماً ناقداً لأدلة المراجعة، التي تم الحصول عليها، وتوحي بوجود تحريفات جوهرية بسبب الاحتيال"، كما عرّف معيار المراجعة الأمريكي SAS No. 99 الشك المهني، على أنه "موقف يتضمن استجواب العقل وتقييم نقدي لأدلة المراجعة"، ويرى الباحث بأن الشك المهني، يقصد به "عدم صحة المعلومة، حتى يثبت صحتها"، ويحتاج المراجع الخارجي لإثبات صحة هذه المعلومة، لإعمال العقل بالتفكير، جمع البيانات، والإستقصاء من مصادر هذه المعلومة، واعمال العصف الذهني المشترك مع فريق المراجعة.

وللشك المهني للمراجع الخارجي أهمية في التأثير على حكمه الشخصي المهني، أثناء تنفيذ جميع مراحل عملية المراجعة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مستوى الثقة بجودة مخرجات عملية المراجعة، وهو الأمر الذي استدعى اهتمام منظمي المهنة في جمهورية مصر العربية، وغيرها من المنظمات المهنية الدولية، حيث جاء معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) في فقرته رقم (٢٤) ليؤكد أهمية ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني طوال عملية المراجعة، مع الإدراك بإمكانية وجود تحريفات جوهرية، على الرغم من المعرفة الحسنة والسابقة بإدارة شركة العميل، ومسئولي الحوكمة داخل الشركة، كما ورد في معيار المراجعة الدولي ISA No. 240، ما يؤكد أهمية محافظة المراجع الخارجي على الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، مع عدم أخذ الخبرة السابقة عن نزاهة وأمانة إدارة شركة العميل، ومسئولي الحوكمة فيها.

وورد أيضاً في معيار المراجعة الدولي (ISA No. 200) الفقرتين رقم (٧، ١٥)، ومعيار المراجعة الأمريكي (SAS No. 99) الفقرة رقم (١٣)، ما يؤكد على أن إلزام المراجع الخارجي بممارسة الشك المهني في مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، يعد أمراً ضرورياً، لما لإدارة شركة العميل من قدرة على تجاوز نظام الرقابة الداخلية، وقدرة على الإعداد الجيد للغش أو الاحتيال، الأمر الذي يعزز أهمية الشك المهني في دعم قدرة المراجع على تحديد وتقييم المخاطر والتحريفات الجوهرية، والتقييم الناقد للأدلة، والتنشيط من عدم وجود تناقض في الوثائق والردود والاستفسارات وغيرها من المعلومات، كما ورد في دراسة (Quadackers, et al., 2008, P. 3)، بنتائج التحليلات التي قامت بها هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)، والتي تؤكد على وجود علاقة جوهرية بين عدم ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني، وتعاطف حجم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

والذي يفسّر أهمية الشك المهني كأحد السمات الهامة للمراجع الخارجي، ما تستدعيه من صفات تؤثر على حكمه الشخصي المهني، حيث يلاحظ بأن المراجع الخارجي الشكاك

مهنيًا يميل إلى تعليق وارجاء الحكم، واستجواب العقل، والبحث عن المعرفة، فهو لا يميل إلى التسرع في الحكم الشخصي المهني واصدار القرارات، ولكن يميل إلى الإمعان في التفكير للحصول على قناعة كافية قبل الحكم، كما يميل لتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، وتقييم الحوافز والضغوط وراء ارتكاب التحريفات الجوهرية [(Hurtt, 2010, PP. 152 - 154); (Landsman, et al., 2009, P. 10); (معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)، الفترتين (٢٥ ، ٤٢)]، كما يقوم المراجع الشكاك مهنيًا بتوسيع نطاق البحث، والعمل على كشف التناقضات، فهو لا يتعامل مع المعلومات السابقة عن نزاهة وأمانة الإدارة ومسؤولي الحوكمة على أنها مسلمات، ولكن يميل للتشكيك فيها بشكل مستمر، متجهًا نحو الحصول على معلومات موثوقة المصدر (Hurtt, 2010, P. 150)، ويرى الباحث بأنه على الرغم من أهمية أعمال الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، إلا أن المراجع الخارجي قد يتعرض لمحددات لهذه الممارسة، سواء نتيجة لطبيعة نطاق وأهداف عملية المراجعة، أو الأهمية النسبية للمعلومة، فلا يجب عليه بذل تكلفة مرتفعة – **مزيد من الوقت والجهد المبذول في الاختبارات والاستفسارات** - للحصول على منفعة منخفضة، مما يزيد من أهمية دور الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، التعامل مع شكه المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

كما أن الشك المهني للمراجع الخارجي يتأثر بطول فترة التعاقد، حيث يكون أعلى ما يكون في الأجل القصير – **السنوات الأولى للتعاقد** -، ويبدء تدريجيًا بالتآكل بطول فترة التعاقد، نتيجة ما يصاب به المراجع الخارجي وفريقه من التراخي، بسبب إمتلاك المعرفة عن طبيعة نشاط شركة العميل، ونظمها الداخلية، ومستوى أمانة ونزاهة وكفاءة إدارتها، مع توقع استمرار هذه الخصائص والصفات، في مقابل ما يواجه المراجع الخارجي في السنوات الأولى للتعاقد من تحديات نتيجة لإنخفاض حجم المعرفة، الأمر الذي ينشط معه الفضول واستجواب العقل، للتعرف على طبيعة بيئة شركة العميل، وطبيعة نظمها الداخلية، والرغبة في التيقن من مصادر المعلومات، التي يبني عليها حكمه الشخصي [(Chi, 2011, P. 280); (Dao, et al., 2008, P. 297)].

ومما سبق، يتضح وجود علاقة بين طول أو قصر فترة التعاقد، ومستوى ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني، و لذلك من تأثير جوهري على حكمه الشخصي أثناء تنفيذ جميع مراحل عملية المراجعة، الأمر الذي أمكن منه اشتقاق الفرض الفرعي الثاني لهذا البحث، والمتمثل في:

الفرض الفرعي الثاني:

لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي.

٥. تحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي:

يعرّف الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، كما ورد في دراسة (Ajmi, & Saudagaran, 2011, P. 131) على أنه " القدرة على تحمل الضغط من نفوذ إدارة شركة العميل، عند تنفيذ عملية المراجعة، أو تقديم خدمات أخرى، بحيث لا يتم المساس بالسلامة المهنية لعملية المراجعة"، كما يعتبر (عشماوي، ١٩٩٩م، ص. ٣٨) الإستقلال المهني للمراجع الخارجي حجر الزاوية لمهنة المراجعة، ومن أهم أصولها القيمة، لأنها تمثل مبدأ أساسي لصفة التصديق التي تؤديها عملية المراجعة، وفي حالة انخفاض مستوى الإستقلال المهني، يفقد المستفيدين، الثقة في مخرجات المهنة، ومن ثم تهتز الثقة في القوائم المالية، مما ينعكس سلباً على سوق رأس المال.

وجاء اهتمام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالإستقلال المهني للمراجع الخارجي، في مادته الرابعة من قواعد السلوك المهني، ليؤكد على أهمية الإستقلال المهني الفعلي كان أو في الظاهر، حيث ورد بأنه " على المراجع الخارجي المحافظة على موضوعيته، وعلى إطلاعهم بمسئوليتهم المهنية، وأن يحافظ على استقلاله في الواقع وفي المظهر عند تنفيذ عملية المراجعة " (Brody, & Moscove, 1998, P. 1)، كما جاء اهتمام منظمي المهنة بالتأكيد على أهمية أتصاف المراجع الخارجي بالإستقلال والموضوعية في الحكم الشخصي المهني، في جميع ما يتعلق بعملية المراجعة، ومما يزيد الإستقلال المهني أهمية، ما توصف به المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من مرونة، مما يوفر الفرصة أمام إدارة شركة العميل للتلاعب في القوائم المالية، ويوفر المناخ الملائم الذي يدعم قدرة المراجع الخارجي على التلاعب بقراراته وأحكامه الشخصية، والتملص من المسؤولية القضائية، على حساب المستفيدين، الأمر الذي استدعى تدخل الحكومة لدعم الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، من خلال اصدار قانون (SOX) لعام ٢٠٠٢م (Ajmi, & Saudagaran, 2011, P. 141).

كما جاء تقرير الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) لعام ٢٠٠٣م، لإعادة ثقة الجمهور في القوائم المالية ومحتواها، ول يؤكد على التأثير السلبي للإستقلال المهني في تشويه القوائم المالية ومحتواها، بسبب الألفة المفرطة التي قد تنتج بين المراجع الخارجي

وشركة العميل، وانعكاس ذلك على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، ومن ثم في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية (Chi, 2011, PP. 265 , 266)، كما أشار (Baker, & Al-Thuneibat, 2011, P. 5) في دراسته، إلى أهمية تعزيز الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، لما يترتب عليه من تأثير إيجابي على بذله العناية المهنية الواجبة، في مرحلة التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، لاكتشاف التحريفات الجوهرية، كما أشار مجلس الرقابة العامة (POB) في عام ٢٠٠٠م، إلى أهمية الإستقلال المهني في دعم موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي في تقرير عملية المراجعة، حيث جاء عنه " الإستقلال هو أساس المصادقية في تقرير المراجع الخارجي "، كما أشار المجلس إلى عدم قدرة هذا التقرير على اكتساب الثقة لكل من المستثمرين والدائنين والمؤسسات المقرضة... إلخ، إذا لم يثقوا في موضوعية الحكم الشخصي للمهني للمراجع الخارجي، في ظل ارتفاع مستوى استقلاله المهني (Geiger, & Raghunandan, 2002, P. 69).

وفي هذا السياق، جاءت العديد من الدراسات [Beyer, & Sridhar 2005, P. 30]; (Tackett, 2004, P. 341); (Callaghan, et al., 2009, P. 154); (Wooten, 2003, P. 50)]، لتؤكد على التأثير السلبي لإنخفاض مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، على موضوعية حكمه الشخصي، وموضوعية قراراته، حيث يكون أكثر ميلاً لإتخاذ مواقف متحيزة لمصالح شركة العميل، نتيجة وجود مصالح مالية غير سليمة بينهما - كحصوله على أتعاب مرتفعة أو أتعاب لمهام بخلاف المراجعة مؤثرة على استقلاله -، أو وجود علاقات شخصية بينه وبين كبار موظفي إدارة شركة العميل، أو في حالة ضعف شخصيته أمام إدارة شركة العميل - ويظهر ذلك في انحيازه لا شعورياً لما يقدم له من أحكام وتفسيرات ومعلومات من قبل إدارة شركة العميل-، ويكون لواحدة أو أكثر من تلك الحالات تأثير سلبي على استقلاله المهني، مما يدفعه لإتخاذ أحكام شخصية غير موضوعية، يكون لها أثر سلبي على مستوى جودة عملية المراجعة.

كما جاءت العديد من الدراسات [(البيب, ٢٠٠٤م، ص. ٤٧); (Ajmi, & Saudagaran, 2011, P. 135); (Carey, & Simnett, 2006, P. 656)]، لتؤكد على التأثير الإيجابي لقصر فترة التعاقد - السنوات الأولى للتعاقد -، على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، على خلاف ما يترتب على طول فترة التعاقد من تآكل تدريجي للإستقلال المهني للمراجع الخارجي، نتيجة للتآلف غير المهني الذي يحدث بين المراجع الخارجي، وأحد مدراء أو موظفي شركة العميل، إلى الحد الذي يؤثر على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، بحيث يكون منحازاً في أحكامه وقراراته لمصالح إدارة

شركة العميل، ويزيد من احتمال رضوخه للضغوط الواضح أو المخفية للإدارة – كما في التهديد بإنهاء التعاقد -، مما قد يؤدي إلى التواطؤ بينهما.

وفي سياق التأثير الإيجابي لقصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي، وشركة العميل، على إستقلاله المهني، ودعم موضوعية حكم الشخصي المهني، جاءت نتائج دراسة (Dao, et al., 2008, P. 319)، على عينة تتكون من ٦٣٥ شركة أمريكية، خلال عام ٢٠٠٦م، لتؤكد بقناعة المساهمين للتأثير السلبي لطول فترة التعاقد على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، مع ميلهم للتصويت ضد التصديق بتجديد التعاقد مع المراجع الخارجي، في حالة التعاقدات طويلة الأجل، وعلى الرغم من عدم وجود قانون يتيح لهم المشاركة في اختيار أو تجديد للمراجع الخارجي، إلا أن بعض الشركات تميل إلى تغيير المراجع الخارجي، تطبيقاً لحوكمة الشركات، بهدف دعم الثقة لدى المستثمرين، وهو ما أيده (عشماوي، ١٩٩٩م، ص. ٦٩) في دراسته، حيث يرى أنه على الرغم مما يقدمه طول فترة التعاقد من مزايا، كخبرة مكتسبة عن طبيعة نشاط شركة العميل، إلا أنه ينتج عنها علاقات صداقة قوية بين المراجع الخارجي وإدارة شركة العميل، بما قد يؤثر سلباً على الإستقلال المهني، مما يؤكد المخاوف التي جاءت عن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في دورياتها لعام – ١٩٩٤م، ١٩٩٩م، ٢٠٠١م –، من الآثار السلبية التي قد تنتج عن طول فترة التعاقد، على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي (Dao, et al., 2008, P. 299).

ومما سبق، يتضح وجود علاقة بين طول أو قصر فترة التعاقد، والإستقلال المهني للمراجع الخارجي، وما لها من تأثير جوهري على حكمه الشخصي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، الأمر الذي أمكن منه اشتقاق الفرض الفرعي الثالث لهذا البحث، والمتمثل في:

الفرض الفرعي الثالث:

" لقصر فترة التعاقد تأثير ايجابي على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس ايجاباً على حكمه الشخصي ".

٦. تحليل نظري لطبيعة أثر قصر فترة التعاقد على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، وانعكاس ذلك على حكمه الشخصي:

بعد الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، من العوامل المؤثرة على موضوعية حكمه الشخصي المهني عند اتخاذ القرارات، خاصة في حالة المهام التي تحتاج لمستوى ادراك عالي، على خلاف تلك المهام التي تحتاج إلى مستوى ذاكرة بسيط – أو الروتينية -، حيث لا يكون للإرهاق الذهني تأثير جوهري على موضوعية أحكامه الشخصية، ويتضح ذلك في

حالة إعمال الحكم الشخصي لإتخاذ قرارات متعلقة بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ عملية المراجعة وما قد ينتج عنها من الحاجة لإعادة التخطيط، الأمر الذي قد تنخفض معه قدرته على اتخاذ قرارات ملائمة، بشكل كبير في حالة إرهاقه الذهني نتيجة للعمل ساعات طويلة، وهو ما يفسر وقوع المراجع الخارجي في أخطاء جوهرية، على الرغم مما يتصف به من كفاءة وموضوعية، ومن ثم فإن الإرهاق الذهني يعتبر سبب رئيسي في فشل المراجع الخارجي، في تقديم تقرير مراجعة قادر على توضيح حقيقة القوائم المالية لشركة العميل، وفي قدرته على اتخاذ قرارات موضوعية في ضوء تقييم الأدلة التي توصل إليها [(Geiger, & Liroyd, 1997, PP. 75 - 77); (Bierstaker, et al., 2006, P. 39)].

ومن ناحية أخرى، ورد عن كل من [Jennings, et al., 2006, P. 265]; (Bedard, & Johnstone, 2010, P. 68)] في دراستهما، عن تأثير قصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، حيث أيدتا التأثير السلبي لقصر فترة التعاقد على حجم الإرهاق الذهني الذي يتعرض له المراجع الخارجي، وجاء ذلك من خلال ما يتعرض له المراجع الخارجي من زيادة الجهد والوقت المبذول في التعاقد الجديد بينه وبين شركة العميل، في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، نتيجة انخفاض حجم المعرفة عن طبيعة شركة العميل، والنظم المحاسبية والرقابية المطبقة، وطبيعة وحجم المخاطر والتحريفات، وارتفاع مستوى شكه المهني، وما يترتب على ذلك من حاجته لبذل مزيد من الوقت والجهد للتحقق من صحة الأرصدة الإفتتاحية للحسابات الظاهرة بالقوائم المالية، بالإضافة إلى للوقت والجهد المبذول في التحقق من صحة التفاصيل المكونة لأرصدة الحسابات والبند الظاهرة في القوائم المالية، التي لها صفة الإستمرار، كالأصول الثابتة، والعلامات التجارية، والأرباح المحتجزة، ورأس المال، الأمر الذي يرفع مستوى الإرهاق الذهني خلال تلك الفترة، وما لذلك من تأثير سلبي على مستوى موضوعية حكمة الشخصي.

كما ورد في دراسة (Bedard, & Johnstone, 2010, P. 45, 68, 69)، بأن الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي ينخفض في حالة تجديد التعاقد مع شركة العميل، وهو على خلاف الأمر في حالة التعاقد الجديد، الذي يتطلب وقت وجهد اضافي لتحصيل المعرفة الملائمة والكافية، مما يشير إلى التأثير الإيجابي للتعاقد في السنة الأولى على اجمالي عدد ساعات تنفيذ عملية المراجعة، وعلى الجانب الآخر، فإن التعاقدات في الأجل القصير يرتفع فيها مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، الأمر الذي يزيد من الجهد والوقت المبذول لتحصيل المعرفة، خاصة فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بالقوائم المالية، ونظام الرقابة الداخلية.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث، بأنه في السنوات الأولى للتعاقد – الأجل القصير-، يزيد الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي نتيجة، ارتفاع مستوى الضغوط النفسية والضغوط البدنية، ويرجع ذلك لانخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها، لشركة تتصف بتعدد أنشطتها، وارتفاع مستوى المخاطر في الصناعة التي تنتمي إليها، والخوف من فشل عملية المراجعة، في ظل حدة المنافسة وما يترتب عليها من انخفاض أتعاب عملية المراجعة، مع انخفاض كفاءة فريق المراجعة – نتيجة الموازنة بين التكلفة والعائد – وانخفاض القدرة على الإستعانة بخبراء، في مقابل ارتفاع مستوى كفاءة إدارة شركة العميل وعدم التيقن من نزاهتها، أي ارتفاع مستوى احتمال ممارستها للغش بكفاءة عالية، وما يترتب على ذلك من تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية، ويعزز الإرهاق الذهني في السنوات الأولى للتعاقد، هو ارتفاع مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، وما يتطلبه من زيادة في تعميق التفكير، وتوسيع نطاق عملية المراجعة، والتثبت من مصادر المعلومات، خاصة في ظل تعدد أنشطة شركة العميل، وارتفاع مستوى مخاطر وجود تحريفات جوهرية، الأمر الذي يزيد معه الحاجة لبذل جهد ووقت إضافي، وما لذلك من تأثير سلبي على صافي أتعاب عملية المراجعة، مما يزيد معه الضغط النفسي الذي يتعرض له المراجع الخارجي، نتيجة للمقابلة بين التكلفة والعائد، وانعكاس ذلك سلباً على موضوعية حكمه الشخصي في القرارات التي يتخذها في العديد من المواقف، أثناء التخطيط أو تنفيذ عملية المراجعة، وابداء رأيه الفني المحايد في تقرير عملية المراجعة.

ومما سبق، يتضح وجود علاقة بين طول أو قصر فترة التعاقد، والإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، وما قد يترتب على ذلك من تأثير على حكمه الشخصي، أثناء تنفيذ عملية المراجعة، الأمر الذي أمكن منه اشتقاق الفرض الفرعي الرابع، والمتمثل في:

الفرض الفرعي الرابع:

" لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي "

٧. الدراسة التطبيقية:

١/٧. تمهيد:

لتحقيق الهدف العام من هذا البحث، فقد قام الباحث باشتقاق متغير موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وما انبثق منه من متغيرات فرعية – حجم المعرفة، والشك المهني، والإستقلال المهني، والإرهاق الذهني -، تساعد الباحث على تقويم هذا

المتغير، ومن ثم تساعد الباحث على اختبار مدى صحة الفرض الرئيسي والفروض الفرعية لهذا البحث، حيث يتمثل الفرض الرئيسي في:

"يؤدي قصر فترة التعاقد إلى تأثير إيجابي بشكل معنوي على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

وسيتم اختبار هذا الفرض، من خلال اختبار الفروض الفرعية التالية:

- لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي.
- لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي.
- لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على استقلاله المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي.
- لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي.

٢/٧. تحديد مجتمع الدراسة، واختيار العينة محل الدراسة:

اعتمد الباحث في اختبار فروض الدراسة على بيانات للشركات المساهمة التي يتم تداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية المصرية بالقاهرة والإسكندرية، ولم تتضمن الشركات المغلقة، لما تتصف به من روتينية في عملية المراجعة، ونظراً لأنها عادة تدار من قبل مالكيها، ومن ثم ينخفض الدافع لديهم لممارسة عمليات ينتج عنها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وعليه تضمنت عينة الدراسة بيانات لـ ٩٧ شركة خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠٠٧م - ثلاثة سنوات متتالية -، ومن عام ٢٠٠٨م حتى عام ٢٠١٠م، ليتمكن الباحث من إجراء تحليل على المدى القصير - الثلاث سنوات الأولى للتعاقد - والمدى المتوسط - حتى ست سنوات للتعاقد -، وقام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة، وفقاً للشروط التالية:

- أ. توافر القوائم المالية - قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية - وتقرير المراجع الخارجي، خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠١٠م.
- ب. استبعاد الفترة من عام ٢٠١١م حتى الآن، لإستبعاد الأثر السياسي لثورة يناير بتاريخ ٢٥/١/٢٠١١م.
- ج. استبعاد القطاع المالي - بنوك، شركات تأمين، شركات خدمات مالية - لما تتصف به من طبيعة مخاطر وخصائص تختلف عن غيرها من القطاعات، ونتيجة لخضوعها لقوانين ومعايير خاصة بها.

ونظراً لعدم توافر بعض هذه الشروط أو البيانات في بعض مفردات العينة، تم استبعاد (٢٨) شركة، تعمل في قطاعات مختلفة في بيئة الأعمال المصرية، وعليه تضمنت عينة الدراسة بيانات لـ ٦٩ شركة، بواقع ٤١٤ مشاهدة تغطي ست سنوات، ويبين الجدول رقم (١) التالي، تبويب لعينة الدراسة مقسمة حسب القطاعات:

الجدول رقم (١): عينة الدراسة مقسمة لقطاعات

القطاع	عينة الدراسة	عدد المشاهدات	نسبة العينة إلى إجمالي العينة
قطاع الرعاية الصحية والأدوية	٨	٤٨	٪١٢
الكيمويات	٦	٣٦	٪٩
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	١١	٦٦	٪١٦
المنتجات المنزلية والشخصية	٧	٤٢	٪١٠
الاتصالات	٤	٢٤	٪٦
الموارد الأساسية	٦	٣٦	٪٩
التشييد ومواد البناء	٦	٣٦	٪٩
العقارات	٢١	١٢٦	٪٣٠
المجموع	٦٩	٤١٤	٪١٠٠

٣/٧. أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في تجميع مفردات عينة الدراسة على عدة مصادر، تتمثل في:

- أ. موقع البورصة المصرية.
- ب. موقع مباشر.
- ج. موقع أرقام.
- د. شركة مصر لنشر المعلومات.

٤/٧. الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات:

تم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية المعلمية لإختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة، والإستدلال عن مدى معنوية تلك العلاقات، وتشمل هذه الأساليب ما يلي:

أ. أسلوب الارتباط الخطي البسيط اعتماداً على معامل ارتباط (Pearson):

للتعرف على مدى وجود علاقة بين المتغير التابع (Quality) والمتغيرات

المستقلة (Judg, Logsize, Lev, Growth, CCflow, Repu).

ب. نموذج الإنحدار الخطي المتعدد، لإستنتاج النموذج الرياضي: الذي يربط بين

المتغير التابع (Quality) والمتغيرات المستقلة (Judg, Logsize, Lev,)

(Growth, CCflow, Repu).

ج. اختبار (T-test): للتعرف على مدى معنوية الفرق بين مستوى موضوعية الحكم الشخصي المهني في الأجلين القصير والمتوسط.
كما تم الاعتماد على برنامج Excel 2010 لإحتساب قيم المتغيرات (Know, Skip, Indep, Mstress) وتشغيل البيانات، وإجراء التحليل الإحصائي لها، بإستخدام برنامج IBM SPSS Statistics 19.

٥/٧. بناء النموذج الكمي المقترح :

اعتمد الباحث في صياغة النموذج الكمي المقترح، والمستخدم في اختبار مدى صحة الفرض الرئيسي الأول لهذا البحث، على متغير موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي (Judg) - كمتغير مستقل -، في تقويم أثر قصر فترة التعاقد على مستوى جودة عملية المراجعة (Quality) - كمتغير تابع -، ويتمثل شكل النموذج الكمي المقترح في:

$$Quality_{(n)} = \beta_0 + \beta_1 Judg_{(n)} + \beta_2 Logsize_{(n)} + \beta_3 Lev_{(n)} + \beta_4 Growth_{(n)} + \beta_5 CCflow_{(n)} + \beta_6 Repu_{(n)} + \varepsilon$$

حيث يتمثل المتغير التابع في:

Quality_(n) تعبر عن مستوى جودة عملية المراجعة في السنة (n)، وتقاس بإستخدام رقم جودة الأرباح، - نتيجة وجود علاقة عكسية بين هذا الرقم والاستحقاقات الإختيارية -، وسيتم استخدام نسبة Miller لعام ٢٠٠٧م في قياس رقم جودة الأرباح، وهو أسلوب حديث يعتمد على قياس التحريفات في الأجل القصير، حيث يتكون من الأصول المتداولة، والإلتزامات قصيرة الأجل، كعنصر يمكن التلاعب فيها، ويتكون أيضاً من التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية، كعنصر غير قابل للتلاعب فيه، وإذا كانت نتائج هذه النسبة تقترب من الصفر، فهذا يدل على ارتفاع جودة رقم الأرباح، أي انخفاض حجم التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، أي ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة، والعكس إذا ابتعدت نتيجة نسبة Miller عن الصفر سواء بالسالب أو الموجب (مبارك، ٢٠١٠م، ص ١٣ - ١٥)، وتتمثل هذه النسبة في:

$$= \frac{WorkCap_{(n)} - WorkCap_{(n-1)}}{CFlow_{(n)}}$$

حيث:

WorkCap_(n) تعبر عن رأس المال العامل في السنة (n)، وهي نتيجة طرح الإلتزامات قصيرة الأجل في السنة (n) من الأصول المتداولة في السنة (n).

$WorkCap_{(n-1)}$ تعبر عن رأس المال العامل في السنة (n-1)، وهي نتيجة طرح الإلتزامات قصيرة الأجل في السنة (n-1) من الأصول المتداولة في السنة (n-1). $CFlow_{(n)}$ تعبر عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة (n).

أما المتغير المستقل، فتتمثل في:

$Judg_{(n)}$ متغير وهمي، يعبر عن موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي (Professional judgment) في السنة (n)، ويأخذ القيم من "٠" إلى "٤"، حسب درجة ارتفاع مستوى الإرهاق الذهني، حيث تكون أقل ما يكون عند القيمة "٠"، وأعلى ما يكون عند القيمة "٤"^(١٢)، وتحدد القيمة باستخدام المعادلة التالية:

$$Judg_{(n)} = Know_{(n)} + Skep_{(n)} + Indep_{(n)} + Mstress_{(n)}$$

حيث:

$Know_{(n)}$ متغير وهمي، يعبر عن حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي (Knowledge) عن شركة العميل في السنة (n)، ويأخذ القيمة "١" إذا كان هناك تأثير إيجابي قوي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠"^(١٣)، ويمكن تقويم حجم المعرفة (Know) التي يمتلكها المراجع الخارجي، باستخدام المعادلة التالية:

$$Know_{(n)} = \frac{Tenure_{(n)} + Big4_{(n)}}{2}$$

وتمثل:

$Tenure_{(n)}$ متغير وهمي، يعبر عن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل في السنة (n)، ويرجع السبب في الإعتماد على هذا المتغير، لوجود علاقة طردية بينه وبين حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي عن شركة العميل، فكلما زادت فترة التعاقد، ارتفع مستوى حجم المعرفة، نتيجة التراكم المعرفي بمرور الوقت [Knechel, & Bedard, & Johnstone, 2010, P. 119]; (Vanstraelen, 2007, P. 119); (Moroncy, & Simnett, 2005, PP. 91, 92); (Chen, et al., 2009, P. 39)]، وعليه يأخذ هذا المتغير القيمة "٠" في الأجل القصير،

(١) لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع للنقطة رقم (٢)، ص ١٩، ١٦ .

(٢) لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع للنقطة رقم (٣)، ص ١٩، ٢١ .

وبخلاف ذلك القيمة "١"، وعليه يأخذ (Tenure) القيمة "٠" في الأجل القصير، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "١".

Big4_(n) متغير وهمي، يعبر عن حجم شركة المراجعة، لما له من تأثير إيجابي قوي في الأجل القصير على حجم معرفة المراجع الخارجي، لما تمتلكه شركات المراجعة الكبرى من موارد وإمكانيات، تمكن المراجع الخارجي من استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة، كما في نظم دعم القرار، ونظم الخبرة وإدارة قواعد البيانات، ولتوضيح ذلك يستطيع المراجع الخارجي الحصول على خبرة مراجعين آخرين في نفس التخصص القطاعي، من خلال استخدام نظم الخبرة، في حين استخدامه لنظم دعم القرار تمكنه من استخدام النماذج في تنفيذ عمليات معالجة معقدة يترتب عليها توفير معرفة مهنية متميزة، ومن ناحية أخرى توفر مكاتب المراجعة الكبرى التدريب المستمر للمراجع الخارجي وباقي فريق المراجعة، الأمر الذي يزيد من قدرتهم في الحصول على المعرفة الملائمة والكافية بشكل أفضل في الأجل القصير [Vera-Munoz, et al., PP. 136: 145]; (Carcello, et al., 2004, PP. 59, 60); (Baker, 2011, P. 12)]، وعليه يأخذ المتغير القيمة "١" إذا كان المراجع الخارجي تابع لإحدى شركات المراجعة الكبرى، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠".

Skep_(n) متغير وهمي، يعبر عن مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي (Skepticism)، ويأخذ القيمة "١"، إذا كان هناك تأثير إيجابي قوي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠"، ويمكن تقويم مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي^(١٤)، باستخدام المعادلة التالية:

$$Skep_{(n)} = \frac{Tenure_{(n)} + Spec_{(n)}}{2}$$

وتمثل:

Tenure_(n) متغير وهمي، يعبر عن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل في السنة (n)، ويرجع السبب في الإعتماد على هذا المتغير، لوجود علاقة عكسية بينه وبين مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، حيث يزيد مستوى الشك المهني في الأجل القصير، نتيجة انخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما يحفز العقلية

(١) لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع للنقطة رقم (٤)، ص ٢١ ، ٢٣ .

الشكاكة مهنياً لدى المراجع الخارجي (Al-Thuneibat, et al., 2011, PP. 19, 20)، وعليه يأخذ هذا المتغير القيمة "١" في الأجل القصير، وبخلاف ذلك القيمة "٠".

Spec_(n) متغير وهمي، يعبر عن التخصص القطاعي لشركة المراجعة التي يتبعها المراجع الخارجي (Specialization)، وتأخذ القيمة "١" إذا كانت متخصصة قطاعياً، حيث إن التخصص القطاعي يزيد الخبرة والمعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي على طبيعة مخاطر الصناعة، وما لذلك من تأثير إيجابي جوهري على ممارسة المراجع للشك المهني، لعلمه بمواطن المخاطر، وبخلاف ذلك تأخذ القيمة "٠"، ويمكن تحديد ما إذا كانت شركة المراجعة التي يتبعها المراجع الخارجي، متخصصة قطاعياً أم لا، وفقاً لما ورد في دراسة كل من (الإبياري، ٢٠٠٨، ص ص. ١٥، ١٦)، و (Barbadillo, 2009, PP. 118, 119)، عندما يمتلك حصة سوقية هامة أو مؤثرة في قطاع معين، إلا أنه لم يستقر العرف المحاسبي على مقدار هذه الحصة، في حين ورد عن Dunn وآخرون في دراستهم لعام ٢٠٠٠م، بأن الحصة السوقية يجب ألا تقل عن ١٠٪ كحد أدنى، كما ورد عن كل من Hackenbrack و Hogan في دراستهما لعام ٢٠٠٢م، بأن الحصة السوقية تقدر بـ ١٥٪ فأكثر، وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث الاعتماد على نسبة الـ ١٥٪ فأكثر من الحصة السوقية، كمعيار للحكم على مدى تخصص قطاعياً، ويمكن حساب هذه النسبة بالمعادلة التالية:

$$= \frac{\sum ComAssets}{\sum AllSAsses}$$

وتمثل:

$\sum ComAssets$ تمثل إجمالي أصول شركات العملاء —من قطاع محدد—، التي قدم لها المراجع الخارجي خدمة المراجعة.
 $\sum AllSAsses$ تمثل إجمالي أصول جميع شركات العملاء في قطاع محدد.

- وعليه يمكن تحديد ما إذا كان المراجع الخارجي يقدم خدمات المراجعة لشركات عملاء في قطاع معين، بنسبة ١٥٪ فأكثر أم لا، من خلال الخطوات التالية:
- أ. حصر جميع الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية في جمهورية مصر العربية.
 - ب. تحديد إجمالي أصول جميع الشركات التي تقع تحت كل قطاع على حدة.
 - ج. تحديد جميع المراجعين مقدمي خدمة المراجعة لهذه الشركات.
 - د. تقسيم شركات العملاء تحت كل قطاع وفقاً للمراجع الخارجي الذي يقدم خدمة المراجعة.

ذ. تحديد إجمالي أصول الشركات التي يراجعها المراجع الخارجي تحت كل قطاع.
 ر. إجراء عملية قسمة، للنقطة (ذ) ÷ النقطة (ب).
 ز. إذا كانت النسبة ١٥٪ فأكثر، يكون المراجع متخصصاً قطاعياً في هذا القطاع.

يرى الباحث، الاعتماد على إجمالي أصول الشركات التي يقوم المراجع الخارجي بتقديم خدمة المراجعة لها، بدلاً من عدد هذه الشركات بالنسبة لإجمالي عدد الشركات في القطاع، وذلك لعدم دقة تعبير عدد الشركات عن التخصص القطاعي، نتيجة تفاوت أحجام هذه الشركات، ومن ناحية أخرى، فإن الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة لشركة عميل كبيرة تمتلك عدة فروع، وما يترتب على ذلك من كبر حجم الأعمال وتعقدها وإرتفاع مستوى المخاطر المرتبطة بها، تكون أعلى من مراجعة عدة شركات صغيرة الحجم، تتسم بإنخفاض حجم أعمالها، وبساطة أنظمتها المحاسبية والرقابية.

Indep_(n) متغير وهمي، يعبر عن مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي (Independent)، ويأخذ القيمة "١"، إذا كان هناك تأثير إيجابي قوي على الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠" (١٠)، ويمكن تقويم مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي، بإستخدام المعادلة التالية:

$$Indep_{(n)} = \frac{Tenure_{(n)} + Power_{(n)}}{2}$$

وتمثل:

Tenure_(n) متغير وهمي، يعبر عن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي، وشركة العميل في السنة (n)، ويرجع السبب في الاعتماد على هذا المتغير، لوجود علاقة عكسية بينه وبين مستوى الإستقلال المهني، حيث يرتفع الإستقلال المهني في السنوات الأولى للتعاقد –الأجل القصير- [Gul, et al., 2007, P. 207]; (Chi, & Chin, 2011, P. 126); (Knechel, & Barbadillo, et al., 2009, P. 119); (Vanstraelen, 2007, P. 119)، ومن ثم يأخذ القيمة "١" في الأجل القصير، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠".

Power_(n) متغير وهمي، يعبر عن القوة التفاوضية لإدارة شركة العميل في السنة (n)، ويأخذ القيمة "١" إذا كان لم يكن له تأثير على الإستقلال المهني

(١) لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع للنقطة رقم (٥)، ص ٢٤، ٢٦.

للمراجع الخارجي، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠"، ويمكن تقويم مستوى القوة التفاوضية من خلال المعادلة التالية (Nagy, 2005, P. 56):

$$Power_{(n)} = \frac{\log \sum Rev_{(n)}}{\sum RevFA_{(n)}}$$

وتمثل:

$\log \sum Rev_{(n)}$ تعبر عن اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي إيرادات (Revenues) شركة العميل.
 $\sum RevFA$ تعبر عن إجمالي مبيعات الشركات التي قدم لها نفس المراجع الخارجي، خدمة المراجعة.

Mstress_(n) متغير وهمي، يعبر عن الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي (Mental Stress)، ويأخذ القيمة "١" في حالة انخفاض مستوى الإرهاق الذهني، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠" (١٦)، وتتحدد قيمة (Mstress) في ضوء المعادلة التالية:

$$Mstress_{(n)} = \frac{Tenure_{(n)} + Exper_{(n)}}{2}$$

وتمثل:

Tenure_(n) متغير وهمي، يعبر عن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي، وشركة العميل في السنة (n)، ويرجع السبب في الاعتماد على هذا المتغير، لوجود علاقة عكسية بينه وبين مستوى الإرهاق الذهني، حيث يرتفع الإرهاق الذهني في السنوات الأولى للتعاقد –الأجل القصير–، ومن ثم يأخذ القيمة "٠" في الأجل القصير، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "١".

Exper_(n) متغير وهمي، يعبر عن الخبرة التي يمتلكها المراجع الخارجي (Experience)، نتيجة الدراسة والممارسة العملية، والتدريب المستمر، والتواصل مع ذوي الخبرات، حيث العلاقة العكسية بين الخبرة المهنية والإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، ففي حالة المراجع الخارجي منخفض الخبرة المهنية، يستدعي الأمر معه زيادة الإرهاق الذهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والعكس صحيح (Landsman, et al., 2009, P. 537)، وعليه فإذا كان المراجع الخارجي ذو خبرة مرتفعة، يأخذ القيمة "١"، أي إذا كان يراجع ٥٪ على الأقل من الشركات التي تعمل في نفس القطاع، وبخلاف ذلك يأخذ القيمة "٠".

(١) لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع للنقطة رقم (٦)، ص ٢٦، ٢٨.

Logsize_(n) متغير يعبر عن حجم شركة العميل في السنة (n)، ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول [(Carcello, et al., 2004, PP. 59-60); (Baker, 2011, P. 12)]، ويرتبط هذا المتغير بمستوى جودة عملية المراجعة، لما له من تأثير على مستوى الجهد والوقت المبذول في تنفيذ عملية المراجعة، وحجم المكاسب التي قد يحصل عليها المراجع الخارجي، وما يتولد على ذلك من ضغط إيجابي - أو سلبي - على مستوى بذله العناية المهنية الواجبة، خاصة في ظل الخوف من تحمل تكاليف التقاضي في حالة فشل عملية المراجعة خاصة في ظل تقديم خدمة المراجعة لشركات عملاء كبيرة (Barbadillo, et al., 2009, PP. 118-119).

وتتمثل المتغيرات الرقابية في:

Lev_(n) متغير يعبر عن الرافعة المالية لشركة العميل في السنة (n)، أي مدى اعتماد شركة العميل على الإلتزامات الخارجية، في تمويل الأصول المملوكة لشركة العميل، وما قد يترتب على ذلك من مخاطر مالية، قد تدفع إدارة شركة العميل للضغط على المراجع الخارجي، وما لذلك من إنعكاس سلبي على مستوى جودة عملية المراجعة، وتقاس بإجمالي الإلتزامات على إجمالي الأصول. [(Baker, 2011, P. 12); (Barbadillo, et al., 2009, P. 118)].

Growth_(n) متغير يعبر عن مدى قدرة شركة العميل على النمو من عام لآخر، ومن ثم مدى ارتفاع أو انخفاض معدل تعرضها للفشل المالي، وما لذلك من تأثير على دوافع الإدارة للممارسة ضغوط على المراجع الخارجي، أثناء تنفيذ عملية المراجعة (Nagy, 2005, P. 56)، وتحسب بالتغير في إجمالي الأصول على إجمالي الأصول للعام السابق.

CCflow_(n) متغير يعبر عن مدى نجاح إدارة شركة العميل، في إدارة موارد شركة العميل، وتحقيق زيادة في التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ففي حالة تحقيقها نجاح من عام لآخر، ينخفض لديها الدافع للممارسة ضغوط على علم المراجع الخارجي، وما لذلك من إنعكاس إيجابي على مستوى جودة عملية المراجعة [(Nagy, 2005, P. 56); (Jackson, 2008, P. 425)]، وتحسب بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة (n-1) مخصومة من التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة (n).

Repu_(n) متغير وهمي، يعبر عن سمعة المراجع الخارجي (Reputation)، ويأخذ القيمة "١"، إذا كان المراجع الخارجي تابع لإحدى شركات المراجعة الأربعة الكبرى، وبخلاف ذلك يأخذ المتغير القيمة "٠"، ويرجع ذلك لما لهذه الشركات من دافع قوي

في المحافظة على سمعتها، لسببين الأول، لإمتلاكها حجم كبير من العملاء يوفر لها عائدات كبيرة، تسعى للمحافظة عليها، أما السبب الثاني أنها ستواجه تكاليف مرتفعة في حالة رفع دعاوى قضائية ضدها، في حالة فشل عملية المراجعة (Barbadillo, et al., 2009, PP. 118-119).

$\beta_6 - \beta_0$ تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

ε تعبر عن قيمة البواقي في نموذج الانحدار.

٦/٧. النموذج الكمي المقترح:

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحديد معالم النموذج الكمي المقترح لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على مستوى جودة عملية، في الأجلين القصير والمتوسط، ويُمكن نموذج الانحدار الخطي المتعدد من الربط بين المتغير التابع (Quality) والمتغيرات المستقلة (Judg, Logsize, Lev, Growth, CCflow, Repu)، ويستعرض الجدول رقم (٢) المعلومات التي تم تحديدها نتيجة لتشغيل نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

الجدول رقم (٢): معالم النموذج الكمي المقترح

Model	Short	The medium
Quality (Constant)	5.371	69.157
Judg	-0.073	-1.350
Logsize	0.063	0.431
Lev	0.138	0.305
Growth	-3.125E-9	-2.357E-10
CCflow	-1.874E-9	-3.624E-10
Repu	-0.780	-1.051

وعليه يتمثل النموذج الكمي المقترح، لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على مستوى جودة عملية المراجعة، في:

$$Quality_{(n)} = 5.371 - 0.073 Judg_{(n)} + 0.063 Logsize_{(n)} + 0.178 Lev_{(n)} \\ - 3.125E - 9 Growth_{(n)} - 1.874E - 9 CCflow_{(n)} \\ - 0.780 Repu_{(n)} + \varepsilon$$

٧/٧. اختبار فروض الدراسة:

١/٧/٧ اختبار الفروض الفرعية:

اعتمد الباحث على برنامج MS. Excel 2010، في حساب متوسطات نتائج المعادلات المستخدمة في تقويم المتغيرات (Know, Skip, Indep, Mstress)، ومن ثم تقويم مستوى موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي (Judg)، للمراجع الخارجي الذي يقدم خدمة المراجعة لشركات تعمل في بيئة الأعمال المصرية، وجاءت النتائج كما في الجدول رقم (٣) التالي:

الجدول رقم (٣): يوضح نتائج متوسط قيم المتغيرات (Know, Skip, Indep, Mstress, Judg)

Short 2005 – 2007					The Medium 2008 – 2010				
Judg	Know	Skip	Indep	Mstress	Judg	Know	Skip	Indep	Mstress
2	0	1	0	1	3	1	0	1	1

وفي ضوء النتائج التي جاءت في الجدول رقم (٣)، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- بالنسبة للفرض الفرعي الأول:

" لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي ".

يلاحظ انخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي الذي يعمل في بيئة الأعمال المصرية، في الأجل القصير، حيث جاءت متوسط النتيجة بـ (٠).

ويرى الباحث، بأنه على الرغم من انتماء المراجع الخارجي لإحدى شركات المراجعة الكبرى، إلا أنه لا يوجد تأثير إيجابي بشكل جوهري لهذا الانتماء، على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي عن شركة العميل في الأجل القصير، الأمر الذي يعزز أهمية

طول فترة التعاقد في رفع مستوى حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، مما يثبت صحة هذا الفرض.

- بالنسبة للفرض الفرعي الثاني:

" لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي ".

يلاحظ ارتفاع مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي الذي يعمل في بيئة الأعمال المصرية، في الأجل القصير، حيث جاءت متوسط النتيجة بـ (١).

ويرى الباحث، بأن لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي جوهري على ممارسته للشك المهني في الأجل القصير، ومما عزز هذه الممارسة ما يمتلكه المراجع من خبرة متخصصة في القطاع الصناعي الذي تنتمي له شركة العميل، مما يثبت صحة هذا الفرض.

- بالنسبة للفرض الفرعي الثالث:

" لقصر فترة التعاقد تأثير إيجابي على استقلاله المهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على حكمه الشخصي ".

يلاحظ انخفاض مستوى استقلاله المهني للمراجع الخارجي الذي يعمل في بيئة الأعمال المصرية، في الأجل القصير، حيث جاءت متوسط النتيجة بـ (٠).

ويرى الباحث، بأن لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي بشكل جوهري على استقلاله المهني في الأجل القصير، ويرجع السبب في ذلك لارتفاع التأثير السلبي لما تمارسه إدارة شركة العميل من ضغوط في الأجل القصير، في بيئة تتسم بحدة المنافسة، الأمر الذي يضعف من التأثير الإيجابي لقصر فترة التعاقد على مستوى الإستقلاله المهني، ومن ثم يثبت عدم صحة هذا الفرض.

- بالنسبة للفرض الفرعي الرابع:

" لقصر فترة التعاقد تأثير سلبي على الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي، مما ينعكس سلباً على حكمه الشخصي ".

يلاحظ انخفاض مستوى الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي الذي يعمل في بيئة الأعمال المصرية، في الأجل القصير، حيث جاءت متوسط النتيجة بـ (١).

ويرى الباحث، بأنه على الرغم من انخفاض حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي عن شركة العميل في الأجل القصير، إلا أنه جاءت النتائج لتشير لإنخفاض مستوى إرهاقه الذهني، على خلاف المتوقع، وقد يرجع ذلك نتيجة ارتفاع مستوى التأثير

الإيجابي للخبرة المهنية للمراجع الخارجي، الأمر الذي يساعده في تخفيض مستوى الإرهاق الذهني خلال تنفيذ عملية المراجعة، ومن ثم يثبت عدم صحة هذا الفرض.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث، بأن المراجع الخارجي يتعرض في السنوات الأولى للتعاقد مع شركة العميل في بيئة الأعمال المصرية، لإنخفاض حجم المعرفة عن شركة العميل، الأمر الذي يعزز ارتفاع مستوى شكه المهني، ولكن يتضح بأن المراجع في نفس الوقت ينخفض مستوى استقلاله المهني، وتأثير هذا الانخفاض يشير إلى بحثه عن معلومات تساعد على اتخاذ سياسة انتهازية، في ظل مراجع متخصص قطاعياً يمتلك مستوى مرتفع من خبره المهنية، الأمر الذي يخفض معه مستوى إرهاقه الذهني، أي أن ذلك في مجمله يعبر عن تأثير ايجابي ضعيف من تلك العوامل على موضوعية حكمه الشخصي المهني في الأجل القصير، وهو ما يتوافق مع نتيجة تقويم موضوعية الحكم الشخصي المهني (Judg)، حيث بلغت القيمة (٢)، وهي دلالة على انخفاض مستوى هذا المتغير في الأجل القصير، الأمر الذي سيتم اختباره بمزيد من التحليل في النقطة التالية.

٢/٧/٧ اختبار الفرض الرئيسي:

يتمثل الفرض الرئيسي المراد اختباره في:

" يؤدي قصر فترة التعاقد إلى تأثير ايجابي بشكل معنوي على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، مما ينعكس ايجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة ".

واعتمد الباحث في اختبار هذا الفرض على معامل (Pearson)، الذي يمكن من التعرف على مدى وجود علاقة بين المتغير التابع (Quality) والمتغير المستقل (Judg)، وقوة هذه العلاقة واتجاهها، خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠٠٧م، ومن عام ٢٠٠٨م حتى عام ٢٠١٠م، لبيانات الشركات التي تعمل في بيئة الأعمال المصرية، ويمكن تلخيص نتائج هذا التحليل في الجدول رقم (٤) التالي:

الجدول رقم (٤) نتائج التحليل بإستخدام معامل (Pearson)

Pearson	Short	The medium
	2005-2007	2008-2010
Judg	-0.431	-1.039

كما اعتمد الباحث، في التعرف على مدى معنوية الفرق بين تأثير الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي على مستوى جودة عملية المراجعة في الأجلين القصير والمتوسط، على اختبار (T-test)، وهو الأمر الذي يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (٥) التالي:

الجدول رقم (٥): نتائج التحليل باستخدام اختبار (T-test)

Paired Samples Test										
			Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
			Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
						Lower	Upper			
Short	Pair 1	Yb – Ya	488.97803	430.01153	31.13572	299.49785	678.45821	5.361	18	.000
The Medium	Pair 1	Yb – Ya	596.47628	419.10151	25.98327	437.31785	755.63471	4.378	76	.000

وفي ضوء نتائج التحليلات السابقة في الجداول رقم (٣) و (٤) و (٥)، يمكن استخلاص النتائج التالية:

بالنسبة للجدول رقم (٣) تشير نتائجه، إلى التأثير السلبي لقصر فترة التعاقد على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وهو ما يتوافق مع نتيجة تقويم موضوعية الحكم الشخصي المهني (Judg) حيث تبلغ القيمة (٢)، كدلالة على انخفاض مستوى هذا المتغير في الأجل القصير، في مقابل الأجل المتوسط الذي ارتفعت فيه القيمة لتصل (٣)، لتشير إلى التأثير الإيجابي لطول فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي.

ومن ناحية أخرى، جاءت النتائج في الجدول رقم (٤) باستخدام معامل ارتباط (Pearson) (-0.431)، لتشير بوجود علاقة عكسية، بين موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وحجم التحريفات الجوهرية معبر عنها برقم جودة الأرباح باستخدام نسبة Miller لعام ٢٠٠٧م، - كمقياس لمستوى جودة عملية المراجعة - في الأجل القصير، أي أن هناك علاقة طردية بين موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، ومستوى جودة عملية المراجعة، ولكن التأثير ضعيف، في مقابل النتيجة (-1.039) التي تعبر عن وجود علاقة طردية بين المتغيرين بشكل معنوي أقوى في الأجل المتوسط.

وباستقراء نتيجة اختبار (T-test) - في الجدول رقم (٥) -، للتحقق من مدى معنوية الفرق في تأثير فترة التعاقد في الأجلين القصير والمتوسط، على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على جودة رقم الأرباح - مستوى جودة عملية المراجعة -، لوحظ بأن قيمة P-Value تساوي "٠"، سواء في الأجل القصير،

أو الأجل المتوسط، الأمر الذي يشير لوجود فروق معنوية في تأثير موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي على جودة رقم الأرباح - مستوى جودة عملية المراجعة - بين الأجلين القصير والمتوسط.

في ضوء النتائج السابقة، يستخلص الباحث، بأن لقصر فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، تأثير إيجابي بشكل ضعيف على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، مما يشير لعدم صحة الفرض الرئيسي، ويرجع ذلك نتيجة التأثير السلبي لكل من حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي، واستقلاله المهني، وما لذلك من تأثير سلبي على موضوعية حكمه الشخصي المهني، ومن ناحية أخرى يأتي ارتفاع مستوى الشك المهني وانخفاض مستوى إرهاقه الذهني، ليؤثر بشكل إيجابي على موضوعية حكمه الشخصي المهني، الأمر الذي أدى في مجمله إلى التأثير بشكل إيجابي ولكن ضعيف على موضوعية الحكم الشخصي للمراجع الخارجي في الأجل القصير، في مقابل الأجل المتوسط.

٨. النتائج والتوصيات:

أسفرت الدراسة التطبيقية عن مجموعة من النتائج، يمكن إيجازها في النقاط التالية:
أ. يترتب على قصر فترة التعاقد، تأثير إيجابي ضعيف على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم ينعكس إيجاباً بشكل ضعيف على مستوى جودة عملية المراجعة، ويرجع السبب في ذلك تأثير قصر فترة التعاقد بشكل:

- سلبي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي.
- إيجابي على مستوى ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني.
- سلبي على مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي.
- إيجابي على مستوى الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي.

ب. يترتب على التعاقدات في الأجل المتوسط، تأثير إيجابي بشكل معنوي على موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، ومن ثم ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة، ويرجع السبب في ذلك تأثير التعاقدات في الأجل المتوسط بشكل:

- إيجابي على حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع الخارجي.
- سلبي على مستوى ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني.
- إيجابي على مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي.
- إيجابي على مستوى الإرهاق الذهني للمراجع الخارجي.

ج. كنتيجة عامة، لطول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل، تأثير إيجابي على مستوى موضوعية الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وما لذلك من انعكاس إيجابي على مستوى جودة عملية المراجعة.

واستناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

أ. تعديل القرار رقم (٢٠٠٧/١١م) بتحديد فترة التعاقد لتكون كأحد أدنى ست سنوات متصلة، لا يتم فيها تغيير المراجع الخارجي، إلا إذا توافرت أدلة تثبت الإهمال أو التقصير، ويتم إنهاء تعاقدته بموجب قرار لجنة، تتضمن أعضاء ممثلين لكل من لجنة المراجعة، والمساهمين، وسوق الأوراق المالية، والهيئة العامة للرقابة المالية، لفحص الأمر واتخاذ القرار.

ب. بتوفير قاعدة بيانات لجميع الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، بما يدعم قدرة الباحثين على إجراء دراسات بحثية، تعطي نتائج أكثر دقة، من استخدام نتائج لعينة من هذه الشركات.

ج. استعانة المراجع الخارجي بالأساليب الإلكترونية في تنفيذ عملية المراجعة، بما يدعم قدرته على تجميع الحجم الكافي والملئم من المعرفة في الأجل القصير.

٩. المراجع:

أ. كتب:

- الصباغ، أحمد عبد المولى، ٢٠٠٨م، "بحوث ودراسات في المراجعة"، حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلف، ص ص. ١ - ٣٣٠.

ب. الدوريات:

- الإبياري، هشام فاروق، ٢٠٠٨، "التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص ١ - ٦٢.

- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، ٢٠٠٤، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، وإستقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص ص. ١-٩٨.

- مبارك، الرفاعي إبراهيم، ٢٠١٠، "التغيير الإلزامي للمراجعين واثره على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأخير، ص ص. ١-٥٤.

ب. الرسائل العلمية:

- عشاوي، كامل السيد أحمد، ٢٠٠٩، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص ١-٢٩١.

ج. مواقع الهيئات الرسمية:

- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال، رقم ١١ لعام ٢٠٠٧م بتاريخ ٢٠٠٧/٣/١١م: http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/pool_extra_efsa/des112007.htm
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، "مسئولية المراقب بشأن الغش و التدليس عند مراجعة قوائم مالية"، معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم (٢٤٠)، الفقرات (٧، ٨، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٣٤، ٣٥، ٤٢، ٤٣، ٥٨).
- http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_audit/audit34.htm
(Accessed on September, 17, 2014)
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، "تفهم المنشأ و بيئتها و تقييم مخاطر التحريف الهام"، معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم (٣١٥)، الفقرات (٢، ٦، ١١، ٢٠، ٨١).
- http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_audit/audit30.htm
(Accessed on September, 17, 2014)
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، "الاستمرارية"، معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم (٥٧٠)، الفقرة ٣٠، ٣١.
- http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_audit/audit16.htm
(Accessed on September, 17, 2014)
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة"، معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم (٧٠٠)، الفقرة ٣٧/ب، ج.
- http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_audit/audit10.htm
(Accessed on September, 17, 2014)
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٩، "مراقب الحسابات"، سابعا: قواعد حوكمة الشركات: http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_cma/efsa_cma_role.htm (Accessed on October, 13, 2014)

- موقع البورصة المصرية:

<http://www.egx.com.eg/arabic/homepage.aspx> (Accessed on August, 3, 2014)

- موقع مباشر:

<http://www.mubasher.info/CASE/home-page> (Accessed on August, 17, 2014)

- موقع أرقام:

<http://www.argaam.com/company/financialresult/marketid/3> (Accessed on August, 21, 2014)

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

A. Periodicals:

- Ajmi, J. A., And Saudagaran, S., 2011, "Perceptions Of Auditors And Financial-Statement Users Regarding Auditor Independence In Bahrain", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No.2, PP. 130-160.
- Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T. I., And Baker, R. A. A., 2011, "Do Audit Tenure And Firm Size Contribute To Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No.4, PP.317-334.
- Baker, R. A., and Al-Thuneibat, A., 2011, "Audit Tenure and Equity Risk Premium: Evidence from Jordan", **International Journal of Accounting and Information Management**, Vol. 19, No. 1, PP. 5-23.
- Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., and Carrera, N., 2009, "Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 1, PP. 113-135.
- Bedard, J. C., And Johnstone, K. M., 2010, "Audit Partner Tenure And Audit Planning And Pricing", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 29, No. 2, PP. 45-70.

- Beyer, A., and Sridhar, S. S., 2005, "Effects of Multiple Clients on The Reliability of Audit Reports", **Journal of Accounting Research**, Vol. 44 No. 1, PP.29-51
- Bierstaker, J., Houston, R., And Wright, A., 2006, "The Impact of Competition On Audit Planning, Review, And Performance", **Journal of Accounting Literature**, Proquest Central, PP. 1 – 51.
- Brody, R. G., and Moscovice, S. A., 1998, "Mandatory Auditor Rotation", **Business, The National Public Accountant**, Vol. 13, No. 3, PP.1-5.
- Callaghan, J., Parkash, M., And Singhal, R., 2009, "Going-Concern Audit Opinions And The Provision of Nonaudit Services: Implications For Auditor Independence of Bankrupt Firms **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 1, PP. 153-169.
- Daugherty, B., et al., 2011, Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Partner Rotation, **The CPA Journal**, Vol. 81, Iss. 8; pp. 60 - 63.
- Carcello, J. V., and Nagy, A. L., 2004, "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 23, No. 2, PP. 55-69.
- Carey, P., and Simnett, R., 2006, "Audit Partner Tenure and Audit Quality", **The Accounting Review**, Vol. 81, No. 3, PP. 653-676.
- Carpenter, T. D., 2007, " Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99 ", **The Accounting Review**, Vol.82, No.5, PP. 1119-1140.
- Carrera, N. & Gomez-Aguilar, N. & Humphrey, C. & Ruiz-Barbadillo, E., 2007, Mandatory audit firm rotation in Spain: a policy that was never applied, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20, Iss. 5, pp. 671 – 687.
- Chen, C. J. P., Su, X., And Wu, X., 2009, "Forced Audit Firm Change, Continued Partner- Client Relationship, And Financial Reporting Quality", **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 2, PP. 227-246.
- Chen, K. Y., Lin, K., and Zhou, J., 2005, "Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 1, PP. 86-104.
- Chi, W., 2011, "An Overlooked Effect of Mandatory Audit–Firm Rotation On Investigation Strategies", **National Chengchi University**, PP. 265 – 285.

- Comunale, C. L., and Sexton, T. R., 2005," Mandatory Auditor Rotation and Retention: Impact on Market Share", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 3, PP.235-248.
- Dao, M., Mishra, S., and Raghunandan, K., 2008, "Auditor Tenure and Shareholder Ratification of The Auditor", **Accounting Horizons**, Vol. 22, No. 3, PP. 297-314.
- Daoping, L. G., And Yang, D., 2006, "Auditing, Integral APProach To Quarterly Reporting, And Cosmetic Earnings Management", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, PP. 569-581.
- Fagher, N., Lee, H., and Mande, V., 2008, "The Effect Of Audit Partner Tenure On Client Managers' Accounting Discretion", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 2, PP. 161-186.
- Frederick, D. M., Heiman-Hoffman, V. B., And Libby, R., 1994, "The Structure of Auditors' Knowledge of Financial Statement Errors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 13, No.1, PP. 1-21.
- Gates, S. K., Lowe, D. J., And Reckers, P. M. J., 2007, "Restoring Public Confidence Capital Markets Through Auditor Rotation", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 1, PP. 5-17.
- Geiger, M. A., And Lioyd S. A. C., 1997, "Auditor Judgment Confidence: Direct Evidence For The Process View", *Accounting Enquiries*, PP. 69.
- Geiger, M. A., And Raghunandan, K., 2002, "Auditor Tenure And Audit Reporting Failures", **Auditing**, Vol. 21, No. 1, PP. 67-78.
- Geiger, M. A., and Rama, D. V., 2006, "Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy", **Accounting Horizons**, Vol. 20, No.1, PP. 1-17.
- George, N., 2004, "Auditor Rotation and the Quality of Audits: Certified Public Accountant", **the CPA Journal**, PP. 22-26.
- Ghosh, A., And Moon, D., 2005, "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", **The Accounting Review**, Vol. 80, No. 2, PP. 585-612.
- Gramling, A. A., Jenkins, J. G., And Taylor, M. H., 2010, "Policy And Research Implications of Evolving Independence Rules For Public Company Auditors", **Accounting Horizons**, Vol. 24, No. 4, PP. 547-566.
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., and Krishnan, G. V., 2007, "Auditor Independence: Evidence on The Joint Effects of Auditor Tenure And

- Nonaudit Fees”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, No. 2, PP. 117-142.
- Hurtt, R. K., 2010, "Development of A Scale To Measure Professional Skepticism ", **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, Vol. 29, No.1, PP. 149-171.
 - Jackson, A. B., Moldrich, M., and Roebuck, P., 2008, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 5, PP. 420-437.
 - Jennings, M. M., Pany, K. J., and Reckers, P. M. J., 2006, “Strong Corporate Governance and Audit Firm Rotation: Effects on Judges’ Independence Perceptions and Litigation Judgments”, **Accounting Horizons**, Vol. 20, No. 3, PP. 253-270.
 - Kim, Y., and Park, M. S., 2006, “Auditor Changes and the Pricing of Seasoned Equity Offers”, **Accounting Horizons**, Vol. 20, No. 4, PP. 333-349.
 - Knechel, W. R., And Vanstraelen, A., 2007, “The Relationship Between Auditor Tenure And Audit Quality Implied By Going Concern Opinions”, **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, Vol. 26, No. 1, PP. 113-131.
 - Landsman, W. R., Nelson, K. K., And Rountree, B. R., 2009, “Auditor Switches In The Pre- And Post- Enron Eras: Risk or Realignment?”, **The Accounting Review**, Vol. 84, No. 2, PP.531-558.
 - Lasalle, R. E., And Anandarajan, A., 1996, "Auditors' Views On The Type Of Audit Report Issued To Entities With Going Concern Uncertainties", **Accounting Horizons**, Proquest, PP. 51.
 - Moroney, R., Simnett, R., 2009, ' Differences In Industry Specialist Knowledge And Business Risk Identification And Evaluation", **Behavioral Research In Accounting**, Vol.21, No.2, PP. 73-89.
 - Myers, J. N., Myers, L. A., And Omer, T. C., 2003, “Exploring The Term of The Auditor-Client Relationship and The Quality of Earnings: A Case For Mandatory Auditor Rotation?”, **The Accounting Review**, Vol. 78, No. 3, PP. 779-799.
 - Nagy, A. L., 2005, “Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, And Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen”, **Accounting Horizons**, Vol. 19, Iss. 2, PP. 18-51.
 - Nashwa, G., 2004, Auditor Rotation and the Quality of Audits, **The CPA Journal**, (Dec), PP. 2 – 23.

- Tackett, J., 2004, "Surbanes-Oxley And Audit Failure: A Critical Examination", **Managerial Auditing Journal**, PP. 340.
- Tanyi, P., Raghunandan, K., and Barua, A., 2010, "Audit Report Lags After Voluntary and Involuntary Auditor Changes", **Accounting Horizons**, Vol.24, No. 4, PP. 671-688.
- Vera-Munoz, S. V., Ho, J. L., And Chow, C. W., 2006, "Enhancing Knowledge Sharing In Public Accounting Firms", **Accounting Horizons**, Vol. 20, No.2, PP. 133-155.
- Wooten, T. C., 2003, "Research A Bout Audit Quality ", **The CPA Journal**, Proquest Central, PP. 48-51.

B. Working Papers:

- Huian, M. C. 2010, "Impact of current financial crisis on disclosures on financial instruments", Working Paper, **Alexandru Ioan Cuza University of Iasi**, Faculty of Economics and Business Administration Iasi, Romania.

C. Others:

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), 2002, "Consideration of Fraud In A Financial Statement Audit", **Statement on Auditing Standards No. 99**, AU Section 316, PP. 4, 7, 13, 14, 16, 20-81, 86.
[Http://Www.Aicpa.Org/Research/Standards/Auditattest/Downloadabledocuments/AU-00316.Pdf](http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/AU-00316.pdf) (Accessed on July, 20, 2014)
- IAASB (International Auditing And Assurance Standards Board), 2009, "Overall Objective of The Independent Auditor, And The Conduct of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing ", **International Standards on Auditing, ISA No. 200**, PP. 7, 15.
[Http://Www.Ifac.Org/Sites/Default/Files/Downloads/A008-2010-iaasb-Handbook-Isa-200.Pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/A008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf) (Accessed On October, 20, 2013)
- IAASB (International Auditing And Assurance Standards Board), 2009, "Quality Control For An Audit of Financial Statements ", **International Standards on Auditing, ISA No. 220**, P. 1.
[Https://Www.Icaew.Com/~Media/Files/Technical/Audit-And-Assurance/Isas/Proposed-Redrafted-Isa-220-And-Isqc-1.Pdf](https://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-And-Assurance/Isas/Proposed-Redrafted-Isa-220-And-Isqc-1.pdf) (Accessed on October, 1, 2014)
- IAASB (International Auditing And Assurance Standards Board), 2009, "The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit of

Financial Statements", **International Standards on Auditing, ISA No. 240**, PP. 2, 12-A7: A9, 14.

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/A012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf> (Accessed on October, 3, 2014)

- IAASB (International Auditing And Assurance Standards Board), 2004, "Knowledge Of The Business ", **International Standards On Auditing, ISA No. 310**, PP. 4.

http://www.icisa.cag.gov.in/background%20material/KNOWLEDGE%20OF%20THE%20BUSINESS-%20ISA_310.pdf (Accessed on October, 3, 2014)

- Quadackers, L., Groot, T., and Wright, A., 2008, "Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship To Skeptical Judgments And Decisions ", PP. 1-31.

<http://ssrn.com/abstract=1478105> (Accessed on July, 7, 2014)