التغيير الدوري للمراجع الخارجي و أثره على تضييق فجوة التوقعات

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية)

The Periodic Rotation of External Auditors and Its Impact on Narrowing the Expectation Gap
(A Field Study on External Auditing Firms)

[1] **تغريد الامين علي القوج**، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، (السودان)
[2] **الزين عبدالله بابكر**، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، (السودان)

تاريخ الاستلام: 2025/05/15تاريخ القبول:2025/05/27 تاريخ النشر:2025/11/13

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بمكاتب المراجعة السودانية، حيث استخدمت المنهج الوصفي التحليلي معتمدًة على استبانة موزعة على 143 مراجعًا من 10 مكاتب رائدة. كشفت النتائج عن وجود علاقات إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري وتضييق فجوات الالتزام بالمعايير، والأداء، والتقرير، مما يؤكد أن التجديد الدوري للمراجعين يعزز الجودة المهنية ويقلص الفجوة بين توقعات المستخدمين والواقع العملي. أوصت الدراسة بتبني سياسات منهجية للتغيير الدوري تشمل تقييم الأداء بعد كل دورة مراجعة، والاستفادة من تقنيات تحليل البيانات المتقدمة، وإجراء مراجعات دورية للتقارير لضمان الالتزام بالمعايير.

كلمات مفتاحية: التغيير الدوري للمراجع الخارجي، فجوة التوقعات، فجوة الالتزام ، فجوة الأداء، فجوة التقرير

Abstract:

This study aimed to analyze the impact of the periodic rotation of external auditors on narrowing the expectation gap in Sudanese auditing firms. The study employed the descriptive-analytical method, relying on a questionnaire distributed to 143 auditors from 10 leading firms. The results revealed statistically significant positive relationships between periodic rotation and the narrowing of gaps in compliance with standards,

performance, and reporting. This confirms that periodic auditor rotation enhances professional quality and reduces the gap between user expectations and practical reality. The study recommended adopting systematic policies for periodic rotation, including performance evaluation after each audit cycle, utilizing advanced data analysis techniques, and conducting periodic reviews of reports to ensure compliance with standards.

Keywords: Periodic Rotation of External Auditors, Expectation Gap, Compliance Gap, Performance Gap, Reporting Gap.

مقدمة:

شهد مفهوم التغيير الدوري للمراجع الخارجي تطوراً تاريخياً مهماً منذ الأزمات المالية الكبرى في أواخر القرن العشرين، حيث ظهرت الحاجة الملحة لتعزيز استقلالية المراجع وموضوعيته. فبعد انهيار شركة "إنرون" عام 2001 وما تبعه من فضائح محاسبية، بدأت العديد من الدول في فرض قوانين تلزم بالتغيير الدوري للمراجعين، كما في قانون ساربينز-أوكلي الأمريكي (2002). ليتطور المفهوم من مجرد تغيير اختياري إلى آلية تنظيمية إلزامية تهدف للحفاظ على جودة المراجعة، حيث يُعرف الآن بأنه "عملية استبدال المراجع أو مكتب المراجعة بعد فترة زمنية محددة بموجب التشريعات أو السياسات الداخلية لضمان الحياد والكفاءة المهنية".

تعود جذور فجوة التوقعات في المراجعة إلى القرن التاسع عشر عندما بدأ الجمهور يدرك محدودية قدرة المراجعين على اكتشاف الغش، إلا أن المصطلح ظهر رسمياً في سبعينيات القرن العشرين مع تقارير لجنة كوهين (1978). وقد تطور فهم هذه الفجوة من مجرد اختلاف في التصورات إلى مفهوم متعدد الأبعاد يشمل "التباين بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من أداء المراجعين وما يمكن تحقيقه فعلياً وفق المعايير المهنية"، حيث تشمل فجوات في الأداء والالتزام بالمعايير والتقارير.

في ضوء ما سبق، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بمكوناتها المختلفة. حيث ستقوم بالتحقق من قدرة هذه الآلية على تعزيز الثقة في التقارير المالية وتحسين جودة المراجعة في البيئة المحلية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، مما سيسهم في تقديم رؤى عملية لتطوير الممارسات المهنية ووضع السياسات التنظيمية المناسبة.

مشكلة الدراسة:

تشكل فجوة التوقعات في المراجعة تحدياً خطيراً يهدد مصداقية المهنة وثقة المستثمرين، حيث أسهمت في تعميق آثار العديد من الأزمات المالية كما حدث في أزمة 2008 التي كشفت عن فجوة كبيرة بين

ما يتوقعه الجمهور من المراجعين وقدرتهم الفعلية على تقييم المخاطر المالية، مما يطرح تساؤلاً رئيسياً حول مدى قدرة التغيير الدوري للمراجع الخارجي على تضييق هذه الفجوة بمكوناتها المختلفة (الالتزام بالمعايير، الأداء، التقارير)؟ وتتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية: هل يؤثر التغيير الدوري في تقليص فجوة التزام المراجع بالمعايير؟ وما مدى تأثيره في تضييق فجوة الأداء؟ وكيف يسهم في تقليل فجوة التقرير؟

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تمثل هذه الدراسة إضافة نوعية للأدبيات المحاسبية من خلال تطوير نموذج متكامل لقياس أثر التغيير الدوري على مكونات فجوة التوقعات المختلفة، حيث تقدم اطار نظري يربط بين متغيرات الدراسة، ويمكن أن يشكل أساساً لأبحاث لاحقة في مجال حوكمة المراجعة وجودة التقارير المالية.

الأهمية العملية :تكتسب الدراسة أهمية عملية كبيرة لمختلف الأطراف المعنية، حيث ستقدم نتائجها توجهات قيمة لهيئات التنظيم المهني في تصميم سياسات التغيير الدوري للمراجعين، كما ستساعد مكاتب المراجعة في تحسين ممارساتها لمواءمة توقعات المستخدمين، وستزود الجهات الرقابية بأدلة علمية حول فاعلية هذه الآلية في تعزيز جودة التقارير المالية وحماية المستثمرين.

أهداف الدراسة:

1. تحليل العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير المهنية.
2. تقييم أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تقليص فجوة الأداء بين توقعات المستخدمين والواقع العملي.
3. تحديد مدى مساهمة التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تخفيف فجوة التقرير الناتجة عن سوء فهم محتوى التقارير المالية.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي و تضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة الأداء.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي و تضييق فجوة التقرير.

الدراسات السابقة:

- **دراسة Abiola, (2015)**

هدفت الدراسة إلى فهم فجوة توقعات المراجعة المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية في نيجيريا. ركزت على اختبار الفرضيات المتعلقة بعدم معرفة مسؤوليات المراجعين وتأثيرها على فجوة التوقعات، إلى جانب تأثير التنازل في دور ومسؤوليات المراجعين ودور التنظيم الذاتي لمهنة المراجعة. توصلت النتائج إلى أن عدم معرفة مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات المراجعين والتنازل في أدوارهم يسهم بشكل كبير في توسعة فجوة التوقعات. وأوصت الدراسة بتثقيف مستخدمي القوائم المالية حول الأدوار المهنية للمراجعين وتعزيز الإشراف من قبل الهيئات المهنية.

- **دراسة حسن، (2016)**

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في مصر من وجهة نظر الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة. أظهرت النتائج أن طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل لا يؤدي بالضرورة إلى انخفاض جودة المراجعة، ولكن نوع التقرير الصادر عن المراجع له تأثير كبير على قرارات تغيير المراجع. أوصت الدراسة بحماية مراجع الحسابات من التغيير المستمر في حالة رفضه الاستجابة لرغبات العملاء، وأكدت على ضرورة تعيين المراجع من خلال لجان المراجعة لضمان استقلاليته.

- **دراسة احمد، (2017م)**

هدفت الدراسة الي قياس دور حوكمة مهنة المراجعة في تقليص فجوة التوقعات في السودان. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين تطبيق مبادئ الحوكمة وفجوات المسؤولية، الأداء، والتقرير، حيث يساهم الالتزام بمعايير الحوكمة في تحسين جودة المراجعة وتقليل فجوة التوقعات. وأوصت الدراسة بتأهيل المراجعين لتلبية متطلبات المجتمع المهني، وتطبيق معايير المراجعة الدولية لتحقيق الالتزام المهني.

- **دراسة احمد، (2018م)**

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وجودة المراجعة وتأثيرها على مصداقية التقارير المالية في السودان. أظهرت النتائج أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يعزز جودة المراجعة ويزيد من مصداقية التقارير المالية المنشورة. وأوصت الدراسة بتبني سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين من قبل الهيئات المهنية لضمان تحسين جودة المراجعة وتقليل الأخطاء والغش.

- **دراسة عبدالرحمن(2021م)**

هدفت الدراسة الي قياس أثر الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجع الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. أظهرت النتائج أن الالتزام بالمعايير المهنية ساهم في تقليص فجوات المسؤولية، الأداء، والتقرير من خلال اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها، وإعداد التقارير المالية وفقًا

للمعايير الدولية. وأوصت الدراسة بتطبيق معايير الأداء المهني بشكل صارم، وإحكام الرقابة على إجراءات المراجعة، وتنظيم ورش عمل لتثقيف مستخدمي القوائم المالية حول أدوار المراجعين.

- **المقارنة بين دراسة الباحثان والدراسات السابقة**

تتميز دراسة الباحثان بتركيزها على العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات من خلال ثلاثة أبعاد: فجوة الالتزام بالمعايير، فجوة الأداء، وفجوة التقرير. في حين أن الدراسات السابقة تناولت مواضيع متعلقة بفجوة التوقعات أو التغيير الدوري بشكل منفصل. على سبيل المثال، ركزت دراسة **Abiola** (2015) على فجوة التوقعات بشكل عام دون التطرق للتغيير الدوري، بينما تناولت دراسة حسن (2016) العوامل المؤثرة في تغيير المراجع دون الربط بفجوة التوقعات. أما دراسة أحمد (2017) فقد ركزت على دور الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات، ودراسة أحمد (2018) بحثت تأثير التغيير الدوري على جودة المراجعة ومصداقية التقارير المالية دون الربط بفجوة التوقعات. وأخيرًا، تناولت دراسة عبدالرحمن (2021) الالتزام بمعايير الأداء المهني وتأثيرها على تقليص فجوات التوقعات، لكنها لم تدمجها مع تأثير التغيير الدوري. دراسة الباحثان تسد فجوة بحثية من خلال تقديم تحليل شامل ومتكامل يربط بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتأثيره المباشر على تقليص فجوة التوقعات بجوانبها الثلاثة، مما يضيف بعدًا جديدًا في مجال تحسين جودة المراجعة وتقليل التوقعات غير الواقعية بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.)

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة

المطلب الأول: التغيير الدوري للمراجع الخارجي:

يشير التغيير الدوري للمراجع الخارجي إلى عملية استبدال مراجع الحسابات الحالي بآخر، سواءً بقرار من الهيئة العامة للمساهمين بسبب خلافات مع المراجع، أو بسبب نصوص تشريعية تلزم بالتغيير بعد فترة زمنية محددة، أو نتيجة استقالة المراجع أو حالات الوفاة والعجز القانوني .(George, 2004, pp. 12, 16)كما يشمل هذا المفهوم تغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة، الذي يُعرف بأنه العضو المسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بالقوائم المالية .(Daugherty et al., 2013, pp. 30–35) ويُعتبر التغيير الدوري وسيلة لتحقيق التوازن بين الحاجة إلى خبرة المراجع والحفاظ على استقلاليته وجودة عمله.(Harris, 2012, p. 1)

يهدف التغيير الدوري للمراجع الخارجي إلى تعزيز جودة أداء مكاتب المراجعة وزيادة سمعتها، وتحسين الكفاءة المهنية للعاملين فيها، والحد من هيمنة الشركات الكبرى على سوق المراجعة (الخاطر وهادي، 2010، ص 453؛ ريشو، 2013، ص 208). كما يسهم في تعزيز استقلالية المراجع وموضوعيته، ويقلل من تأثير العلاقات الشخصية بين المراجع وإدارة الشركة، مما يعزز مصلحة المساهمين(Ewelt-

بالإضافة إلى ذلك، يؤدي التغيير الدوري إلى زيادة المنافسة بين المكاتب، (Knauer et al., 2012, p. 6). وتحسين جودة التقارير المالية، وكسب ثقة إدارات الشركات.

يمكن تصنيف التغيير الدوري للمراجع الخارجي وفقًا لنطاقه إلى تغيير شريك المراجعة (الداخلي)، وتغيير شركة المراجعة (الخارجي)، الذي قد يكون حقيقيًا أو غير حقيقي كتغيير الاسم فقط ومن حيث درجة الإلزام، ينقسم إلى تغيير اختياري بناءً على رغبة العميل، (Helsinki, 2005, p. 44). وتغيير إلزامي مفروض بموجب التشريعات، والذي يتضمن فترة توقف قبل عودة المراجع لنفس الشركة.

تتعدد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، ومنها العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة مثل الجودة والشهرة والتخصص والحجم (علقم والرجبي، 1997، ص 196). كما تؤثر عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، كرغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية أو العلاقات الشخصية (الفضل ونور، 2006، ص 34). بالإضافة إلى ذلك، تبرز عوامل متعلقة بمعايير المراجعة، كالخلاف حول طرق العرض المحاسبي أو أتعاب المراجعة (مناعي، 2009، ص 77). وأخيرًا، تمثل بيئة المراجعة دورًا مهماً في هذا التغيير، خاصةً عند الخلاف حول نطاق أو إجراءات المراجعة.

يرى الباحثان أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يمثل آلية مهمة لتحسين جودة المراجعة وتعزيز استقلالية المراجع. ويؤكدون أن هذا التغيير - سواء كان اختيارياً أو إلزامياً - يسهم في تقليل التحيز الناتج عن العلاقات طويلة الأمد بين المراجع والعميل، ويعزز الموضوعية في العمل المهني. كما يشير الباحثون إلى أن التناوب بين مكاتب المراجعة المختلفة يحفز المنافسة الإيجابية، ويؤدي إلى تحسين الكفاءة المهنية ورفع جودة التقارير المالية. ومع ذلك، يلفت الباحثون الانتباه إلى ضرورة موازنة فوائد التغيير مع الحاجة إلى الاستمرارية في فهم طبيعة عمل الشركة، مع التأكيد على أهمية وضع ضوابط واضحة تحكم عملية التغيير لضمان تحقيق الفوائد المرجوة منه.

المطلب الثاني: فجوة التوقعات :

تشير فجوة التوقعات في المراجعة إلى "الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية بشأن أداء المراجعين والمستوى الفعلي للأداء كما يدركه المراجعون أنفسهم" (الفيومي، محمد، وآخرون، 2003، ص. 281). وقد قدم Porter (1993) إطارًا تحليليًا لتحديد عناصر هذه الفجوة، مما ساهم في فهم أبعادها الهيكلية (أمين، السيد أحمد لطفي، 2005، ص. 81).

تتعدد مستويات فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تشمل فجوة الموقف التي تعكس التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات المراجع الخارجي وفق المعايير المهنية، وفجوة الثقة الناتجة عن اختلاف التصورات حول نطاق مسؤوليات المراجع الحالية، وفجوة الأداء التي تُظهر الفرق بين التوقعات والكفاءة الفعلية للمراجع (الفيومي، محمد، وآخرون، 2003، ص. 281). بالإضافة إلى ذلك، تظهر فجوة المعقولية بسبب توقعات المستخدمين بأداء يفوق الإمكانيات العملية للمراجع، بينما تنقسم

فجوة الأداء المُركبة إلى فجوة الأداء المعيب (الاختلاف بين التوقعات المعقولة والأداء الفعلي) وفجوة المعايير الناقصة (الفجوة بين التوقعات وواجبات المراجع حسب المعايير) (غالي، جورج دانيال، وآخرون، 2008، ص. 391). كما تُعد فجوة تقرير المراجع أحد المستويات الرئيسية، حيث تنشأ بسبب سوء فهم محتوى التقرير أو الرغبة في تأكيد مطلق للدقة، مما يؤدي إلى تباعد بين توقعات المستخدمين والتقرير الصادر (الموركي، سلطان بن عايض، 2012، ص. 33).

يرى الباحثان أن فجوة التوقعات تمثل تحدياً أساسياً في مهنة المراجعة، حيث تنشأ من عدم التوافق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من أداء المراجعين وما يمكن تحقيقه عملياً وفق المعايير المهنية. ويرون أن هذه الفجوة متعددة الأبعاد، تتضمن فجوات في الموقف والثقة والأداء والمعقولية، والتي تنشأ جميعها من سوء الفهم أو التوقعات غير الواقعية. ويشدد الباحثان على أهمية معالجة هذه الفجوة من خلال تحسين التواصل بين المراجعين والمستخدمين، وتوضيح نطاق المسؤوليات المهنية، ومواكبة التطورات في معايير المراجعة لسد هذه الفجوة وتعزيز ثقة الجمهور في عملية المراجعة.

المطلب الثالث: العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة-:

تشير الدراسات إلى أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يمكن أن يسهم بشكل فعال في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، والتي تعرف بأنها التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والأداء الفعلي للمراجعين)الرشيدي، 2005، ص 79؛ .(Edward et al., 1983, p. 4 فقد أظهرت الاضطرابات المالية الأخيرة وإفلاس العديد من الشركات أن طول مدة علاقة المراجع بالعميل قد تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة بسبب فقدان الاستقلالية والحياد (عودة، 2011، ص 25؛ منظمة الأغذية والزراعة العالمية، 2004، ص 6-7).

يعتقد مؤيدو التغيير الدوري للمراجع أن هذه الممارسة تعزز جودة المراجعة من خلال خلق بيئة تنافسية تدفع مكاتب المراجعة إلى بذل العناية المهنية القصوى (غريب، 2001، ص 550). كما أن التغيير الدوري يمكن أن يقلل من مخاطر التأثر بالعلاقات الشخصية أو فقدان الشك المهني، مما يعزز استقلالية المراجع وموضوعيته (مرهج2018، ص 8؛ عشماوي، 1999، ص 314-315).

من الناحية العملية، يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تقدم عملية المراجعة ضمانات تامة بدقة البيانات المالية، وهو ما يتعارض مع طبيعة عمل المراجعة الذي يعتمد على العينات ولا يمكنه تقديم تأكيد مطلق (صقر، 2018، ص ص 219-220). لذلك، فإن التغيير الدوري للمراجع قد يساعد في تحقيق توازن بين توقعات المستخدمين والواقع العملي من خلال تعزيز كفاءة المراجعة وتقليل التحيز المحتمل) فتحي لبيب وشحاته ، 2013، ص 40؛.(AICPA, 1978, p. 7

لذلك، يمكن القول إن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يعد أحد الآليات الفعالة لتعزيز جودة المراجعة وتقليل فجوة التوقعات، شرط أن يصاحب ذلك التزام صارم بالمعايير المهنية والأخلاقية (عبد الغفار، ، 2012، ص 92؛ عبد الوهاب وشحاته ، 2004، ص 82-83).

يرى الباحثان أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يمثل أداة مهمة لتعزيز جودة المراجعة وتقريب التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين. حيث يساهم في الحفاظ على استقلالية المراجع وموضوعيته، ويمنع تأثير العلاقات الشخصية الطويلة الأمد التي قد تضعف الحياد المهني. كما أن التجديد المستمر لمكاتب المراجعة يحفز المنافسة ويحسن الأداء المهني، مما يعزز ثقة المستثمرين ويقلل من الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه فعلياً. ومع ذلك، يشير الباحثان إلى أن فعالية هذا الأسلوب تتوقف على التزام المراجعين الجدد بالمعايير المهنية الصارمة وآداب السلوك المهني.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، حيث شملت عينة البحث 10 مكاتب رائدة تم اختيارها بطريقة قصدية لتمثيلها خصائص المجتمع الأصلي وسهولة الوصول إليها، وهي: حسين صغيرون، إبراهيم الطيب، يوسف محمد أحمد، العربي، سنادة، DKG، مجدي نجيب، عجبكو، منذر زين العابدين، وجابر. اعتمدت الدراسة على أسلوب العينة العشوائية البسيطة لاختيار أفراد العينة من مختلف المستويات الوظيفية (المحاسبون، مساعدو المراجعين، أعضاء الفرق، رؤساء الفرق، الشركاء). تم توزيع 150 استبانة واسترجاع 143 استبانة صالحة للتحليل (بنسبة استجابة 95.3%)، مما وفر تمثيلاً متوازناً للمجتمع وأتاح بيانات موثوقة لأغراض التحليل الإحصائي.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبانة :

تم التحقق من صدق الاستبانة بعرضها على عشرة محكمين من أساتذة الجامعات في جامعات النيلين والسودان وأم درمان الإسلامية وغيرها، حيث أُجريت التعديلات اللازمة بناءً على ملاحظاتهم، كما تم قياس الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، الذي أكد اتساق الفقرات داخلياً لكل بُعد من أبعاد الدراسة وللمقياس ككل، كما هو موضح في الجدول.(1)

جدول(1)معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	درجة الثبات	درجة المصداقية
المحور الأول: التغيير الدوري للمراجع الخارجي	10	.778	0.882
المحور الثاني: تضييق فجوة التوقعات			

البعد الأول: فجوة التزام المراجع بالمعايير	7	.861	0.928
البعد الثاني: فجوة الأداء	7	.877	0.936
البعد الثالث: فجوة التقرير	7	.860	0.927
جميع المحاور	**31**	**.957**	0.978

المصدر: إعداد الباحثن، الدراسة الميدانية، 2025م

يوضح جدول (1) نتائج تحليل معامل الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ، حيث تظهر القيم المسجلة مستوى عالٍ من الموثوقية لجميع محاور الدراسة. فقد سجل المحور الأول الخاص بالتغيير الدوري للمراجع الخارجي معامل ثبات بلغ 0.778 ودرجة مصداقية 0.882، مما يدل على موثوقية جيدة لمقياس هذا الجانب. بينما حققت أبعاد المحور الثاني الخاص بتضييق فجوة التوقعات فقد سجل معاملات ثبات تتراوح بين 0.860 و0.877، مؤكدةً قدرة الأداة على قياس الفجوات المختلفة بشكل موثوق. وبشكل عام، فإن معامل الثبات الكلي البالغ 0.957 يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بموثوقية عالية، مما يعزز مصداقية النتائج ويؤكد جدوى الدراسة في تقييم أثر التغيير الدوري للمراجع على تضييق فجوة التوقعات.

المطلب الثالث: الإحصاءات الوصفية لعبارات المحاور:

المحور الأول التغيير الدوري للمراجع الخارجي

جدول(2)الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه العينة
1. نعمل على تغيير المراجع الخارجي بشكل دوري لتحسين الجودة.	4.33	.74848	86.6	أوافق بشدة
2. نقوم بتقويم أداء المراجع الخارجي بعد كل دورة مراجعة.	4.52	.73975	90.4	أوافق بشدة
3. نحرص على تحديث سياساتنا المتعلقة بالتغيير الدوري للمراجع.	4.5	.55506	89.94	أوافق بشدة
4. نعمل على تدريب المراجعين الجدد لضمان تغيير سلس.	4.39	.82157	87.7	أوافق بشدة
5. نقوم بمراجعة استراتيجيات التغيير الدوري لتجنب أي تعارضات.	4.29	.69030	85.88	أوافق بشدة
6. نحرص على استبدال المراجع الخارجي لتقديم وجهات نظر جديدة.	4.13	.86291	82.52	أوافق

7. نقوم بإنشاء جدول زمني لتغيير المراجع الخارجي بانتظام.	4.17	.83906	83.36	أوافق
8. نعمل على تقليل الاعتماد على مراجع خارجي واحد لفترة طويلة.	4.48	.76778	89.66	أوافق بشدة
9. نقوم بتقويم تأثير التغيير الدوري للمراجع على جودة التقارير.	4.39	.68096	87.7	أوافق بشدة
10. نحرص على إشراك المراجعين الجدد في العمليات الميدانية فور تعيينهم.	4.07	1.03903	81.4	أوافق
الاتجاه العام للمحور ككل	4.33	.45292	86.6	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين ، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025م

يُظهر تحليل البيانات في جدول (2) اتجاهاً إيجابياً قوياً لدى مكاتب المراجعة تجاه سياسة التغيير الدوري للمراجع الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور 4.33 (ما يعادل 86.6% على مقياس ليكرت)، مما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية هذه الممارسة في تعزيز جودة المراجعة. وتبرز هذه النتيجة جلياً في العبارة الثانية المتعلقة بتقويم أداء المراجع بعد كل دورة مراجعة والتي سجلت أعلى متوسط حسابي (4.52) ووزن نسبي (90.4%)، مما يؤكد حرص المكاتب على المتابعة والتقييم المستمر كأساس لضمان الجودة. كما تدعم هذه النتائجها العبارات الأخرى ذات العلاقة بتحديث السياسات (4.50) وتقليل الاعتماد على مراجع واحد (4.48)، مما يشير إلى تبني منهجية متكاملة للتغيير الدوري. ومن الجدير بالذكر أن الانحرافات المعيارية المنخفضة (أقل من 1 لجميع العبارات) تعكس تجانساً ملحوظاً في آراء العينة، مع وجود بعض التباين في العبارة العاشرة المتعلقة بإشراك المراجعين الجدد (انحراف معياري 1.03) والتي سجلت أدنى متوسط (4.07)، مما قد يعكس تحديات عملية في دمج الكوادر الجديدة بشكل فوري. هذه النتائج مجتمعةً تؤكد أن التغيير الدوري للمراجعين قد أصبح ممارسة راسخة في بيئة المراجعة المصرية، مدعومة بآليات تقييم وتطوير منهجية تهدف إلى تعزيز الشفافية وتحسين الجودة.

المحور الثاني: تضييق فجوة التوقعات

جدول(3)الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه العينة
البعد الأول: فجوة التزام المراجع بالمعايير				
1. نعمل على التزام المراجع بجميع المعايير المهنية المطلوبة.	4.68	.66715	93.6	أوافق بشدة
2. نقوم بتقويم مدى التزام المراجع بالمعايير بشكل دوري.	4.48	.63748	89.6	أوافق بشدة
3. نحرص على توثيق التزام المراجع بالمعايير في تقاريرنا.	4.53	.80320	90.6	أوافق بشدة
4. نقوم بتدريب المراجع على أهمية الالتزام بالمعايير.	4.57	.59999	91.4	أوافق بشدة

5. نعمل على تحسين مستوى التزام المراجع بالمعايير المهنية.	4.57	.68751	91.4	أوافق بشدة
6. نقوم بمراجعة تقارير المراجع للتأكد من التزامه بالمعايير.	4.62	.58047	92.4	أوافق بشدة
7. نحرص على تقديم ملاحظات للمراجع حول التزامه بالمعايير.	4.49	.69065	89.8	أوافق بشدة
البعد الثاني: فجوة الأداء				
1. نعمل على تقليل فجوة الأداء بين التوقعات والواقع.	4.48	.63748	89.6	أوافق بشدة
2. نقوم بتقويم أداء المراجع بشكل دوري لتحسين الجودة.	4.53	.55417	90.6	أوافق بشدة
3. نحرص على تحسين أداء المراجع من خلال التدريب المستمر.	4.56	.64592	91.2	أوافق بشدة
4. نقوم بمراجعة نتائج المراجعة للتأكد من جودة الأداء.	4.63	.53967	92.6	أوافق بشدة
5. نعمل على تقديم ملاحظات بناءة للمراجع لتحسين أدائه.	4.55	.49899	91	أوافق بشدة
6. نقوم بتطبيق معايير أداء صارمة لتقليل فجوة الأداء.	4.45	.68873	89	أوافق بشدة
7. نحرص على تقويم أداء المراجع بناءً على معايير محددة.	4.24	.69158	84.8	أوافق بشدة
البعد الثالث: فجوة التقرير				
1. نعمل على تقليل فجوة التقرير بين النتائج والتوقعات.	4.44	.60073	88.8	أوافق بشدة
2. نقوم بتقويم جودة التقارير المقدمة من المراجع.	4.53	.55417	90.6	أوافق بشدة
3. نحرص على تحسين جودة التقارير من خلال التدريب المستمر.	4.64	.48274	92.8	أوافق بشدة
4. نقوم بمراجعة تقارير المراجع لضمان دقتها وشموليتها.	4.61	.65041	92.2	أوافق بشدة
5. نعمل على تقديم تقارير واضحة ومفصلة لتقليل فجوة التقرير.	4.51	.63764	90.2	أوافق بشدة
6. نقوم بتطبيق معايير صارمة على جودة التقارير المقدمة.	4.41	.75281	88.2	أوافق بشدة
7. نحرص على توثيق جميع الملاحظات حول جودة التقارير.	4.69	.46316	93.8	أوافق بشدة
الاتجاه العام للمحور ككل	4.53	.44467	90.6	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين ، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025م

يبرز جدول (3) التزاماً قوياً بمبدأ تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، حيث سجل المحور ككل متوسطاً حسابياً مرتفعاً بلغ 4.53 (وزن نسبي 90.6%)، مع انحراف معياري منخفض (0.44)

يعكس إجماعاً بين المبحوثين. وتصدر بُعد التزام المراجع بالمعايير بمتوسط 4.57، تلاه فجوة التقرير (4.54) ثم فجوة الأداء (4.49). ولفتت العبارة الخاصة بتوثيق ملاحظات جودة التقارير الانتباه بأعلى متوسط (4.69)، تليها العبارة المتعلقة بالالتزام بالمعايير (4.68)، مما يؤكد حرص المكاتب على الدقة في التوثيق والشفافية. في المقابل، سجلت العبارة المتعلقة بتقويم الأداء بناء على معايير محددة أدنى متوسط (4.24)، مما قد يشير إلى حاجة لمزيد من التقييم الموضوعي للأداء. هذه النتائج تكشف عن منهجية متكاملة تعتمد على: ضبط الالتزام بالمعايير، ومراجعة دقيقة للتقارير، وتقييم مستمر للأداء، مما يسهم بشكل فاعل في تقليص الفجوة بين التوقعات والممارسات الفعلية في مهنة المراجعة.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي و تضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير.

جدول(4)نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.435[a]	.189	.184
التباين			
قيمة (F)		مستوي المعنوية	
32.919		.000[a]	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	2.507	6.964	.000
التغيير الدوري للمراجع	.475	5.738	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

يُبرز تحليل الانحدار في جدول (4) وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية عالية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير، حيث سجل معامل الارتباط (0.435) مما يدل على علاقة طردية متوسطة إلى قوية بين المتغيرين. وكشف معامل التحديد (R^2) عن قيمة (0.189)، ما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر ما يقارب 18.9% من التباين في تضييق فجوة الالتزام بالمعايير، وهي أعلى نسبة تفسير بين الفرضيات الأربع. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية قوية جداً للنموذج بقيمة (F=32.919) ومستوى دلالة (0.000). كما أظهرت معاملات الانحدار تأثيراً إيجابياً قوياً)قيمةT=5.738 ، مستوى دلالة 0.000 (للتغيير الدوري للمراجع على تضييق فجوة الالتزام، حيث بلغ

معامل الانحدار (0.475)، وهو الأعلى بين جميع الفرضيات. هذه النتائج تدعم بقوة الفرضية الأولى وتؤكد أن سياسة التغيير الدوري للمراجع تمثل آلية فعالة لتعزيز التزام المراجعين بالمعايير المهنية، حيث تسهم في تقليل الفجوة بين الممارسات الفعلية والمتطلبات المعيارية بنسبة ملحوظة، مما ينعكس إيجاباً على جودة ومهنية أعمال المراجعة بشكل عام.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة الأداء.

جدول(5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.395[a]	.156	.150
التباين			
قيمة (F)			مستوي المعنوية
26.042			.000[a]
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	2.741	7.949	.000
التغيير الدوري للمراجع	.405	5.103	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

يُظهر تحليل الانحدار في جدول (5) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية قوية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة الأداء، حيث بلغ معامل الارتباط (0.395) مما يشير إلى علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين. وكشف معامل التحديد (R^2) عن قيمة (0.156)، ما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر حوالي 15.6% من التباين في تضييق فجوة الأداء. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية عالية للنموذج بقيمة (F=26.042) ومستوى دلالة (0.000). كما بينت معاملات الانحدار تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية قوية) قيمةT=5.103 ، مستوى دلالة 0.000 (للتغيير الدوري للمراجع على تضييق فجوة الأداء، حيث سجل معامل الانحدار (0.405). هذه النتائج تدعم الفرضية الثانية بقوة وتشير إلى أن سياسة التغيير الدوري للمراجع تمثل آلية فعالة لتحسين أداء المراجعين وتقليل الفجوة بين الأداء الفعلي والمتوقع، حيث تسهم في تعزيز كفاءة وفعالية عمليات المراجعة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي و تضييق فجوة التقرير.

جدول(6)نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.394[a]	.155	.149
التباين			
قيمة (F)			مستوي المعنوية
25.870			.000[a]
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	2.885	8.784	.000
التغيير الدوري للمراجع	.384	5.086	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

تُظهر نتائج تحليل الانحدار في جدول (6) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التقرير، حيث بلغ معامل الارتباط (0.394) مما يشير إلى علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين. وكشف معامل التحديد (R^2) عن قيمة (0.155)، ما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر حوالي 15.5% من التباين في تضييق فجوة التقرير. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية عالية للنموذج بقيمة (F=25.870) ومستوى دلالة (0.000). كما بينت معاملات الانحدار تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية قوية (قيمة T=5.086، مستوى دلالة 0.000) للتغيير الدوري للمراجع على تضييق فجوة التقرير، حيث سجل معامل الانحدار (0.384). هذه النتائج تدعم الفرضية الثالثة بقوة وتشير إلى أن سياسة التغيير الدوري للمراجع تمثل آلية فعالة لتحسين جودة التقارير المالية وتقليل الفجوة بين محتوى التقارير والتوقعات، مما يعزز مصداقية وموثوقية المعلومات المالية المقدمة لأصحاب المصلحة.

خاتمة:

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير بمكاتب المراجعة الخارجية. هذه النتيجة تتفق مع دراسة عبدالرحمن (2021) التي أكدت أن الالتزام الصارم بالمعايير المهنية يسهم في تقليص فجوات المراجعة، كما تدعمها دراسة أحمد (2017) التي وجدت أن تطبيق مبادئ الحوكمة يحسن جودة المراجعة.

ومع ذلك، تتعارض هذه النتيجة جزئياً مع دراسة حسن (2016) التي رأت أن طول فترة التعاقد لا يؤثر سلباً على الجودة، مما يشير إلى أهمية التوازن بين الاستمرارية والتجديد في الممارسة المهنية.

وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التزام المراجع بالمعايير بمكاتب المراجعة الخارجية، وهي نتيجة تتماشى مع دراسة أحمد (2018) التي وجدت أن التناوب بين المراجعين يعزز جودة الأداء. كما تدعمها دراسة Abiola (2015) التي أشارت إلى أن تحديث الممارسات المهنية يقلل من الفجوة بين التوقعات والأداء الفعلي. هذه النتائج مجتمعة تؤكد أن التجديد الدوري يحفز المراجعين على تحسين كفاءتهم العملية ومواكبة التطورات المهنية.

وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التقرير بمكاتب المراجعة الخارجية، وهو ما يتفق مع نتائج دراسة أحمد (2018) حول تحسين مصداقية التقارير المالية. كما تدعم هذه النتيجة ما توصلت إليه دراسة عبدالرحمن (2021) من أن الالتزام المهني يضمن وضوح التقارير، إلا أنها تختلف مع دراسة حسن (2016) التي ركزت على نوع التقرير أكثر من تكرار التغيير. هذا الاختلاف يبرز الحاجة إلى سياسات متكاملة تجمع بين التغيير الدوري وضمان جودة المحتوى التقريري.

- ساهم التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين جودة العمل الميداني، من خلال تقويم أداء المراجع بعد كل دورة مراجعة لضمان تحقيق الجودة المطلوبة.
- عزز تحديث سياسات التغيير الدوري للمراجع الخارجي من كفاءة العمليات ويضمن استمرارية تطبيق أفضل الممارسات المهنية.
- أظهرت الدراسة أن التزام المراجع بالمعايير المهنية يُعدّ من أبرز العوامل المؤثرة في تقليل فجوة التزام المراجع، حيث يتم التركيز على تقويمه وتوثيق مدى التزامه بشكل دوري.
- أكدت النتائج أن فجوة الأداء يمكن معالجتها بشكل فعّال من خلال التدريب المستمر للمراجعين وتقديم ملاحظات بنّاءة لتحسين أدائهم بما يتماشى مع المعايير المهنية.
- أشارت الدراسة إلى أن فجوة التقرير تُعالج من خلال مراجعة التقارير المقدمة وضمان شموليتها ودقتها، مع تطبيق معايير صارمة لتحسين جودة التقارير وتوثيق الملاحظات المتعلقة بها.

استناداً على النتائج التي تم التوصل اليها توصي الدراس بالاتي:

- إجراء تقويم شامل لأداء المراجع الخارجي بعد كل دورة مراجعة لضمان تحقيق الأهداف المطلوبة وتحسين جودة العمل الميداني.
- استخدام تقنيات تحليل البيانات المتقدمة كأداة أساسية لتحسين جودة المراجعة والكشف عن الأخطاء والغش بكفاءة وفعالية.
- تقليل فجوة التزام المراجع بالمعايير من خلال مراجعة دورية لتقارير المراجعة وتقديم ملاحظات بناءة للمراجع لضمان التزامه الكامل بالمعايير المهنية.
- معالجة فجوة الأداء من خلال تطوير خطط تدريب مستمرة للمراجعين مع تقديم التغذية الراجعة لتحسين الأداء وضمان توافقه مع المعايير المهنية.
- ضرورة مراجعة التقارير بشكل شامل لضمان دقتها وشموليتها، مع تطبيق معايير صارمة لتحسين الجودة وتوثيق جميع الملاحظات المتعلقة بها.
- الاهتمام بتوثيق جميع العمليات والملاحظات بما يضمن تعزيز الشفافية وتقليل فجوة التقرير بين النتائج والتوقعات.
- تحسين جودة العمل الميداني بشكل مستمر من خلال متابعة تقدم العمل بانتظام وتقويم الأداء لضمان تحقيق النتائج المرجوة.
- تعزيز نظم الرقابة الداخلية لضمان الكشف المبكر عن الأخطاء والغش وتحسين جودة العمليات المالية والإدارية.

الهوامش:

المؤلفات:

- أمين، السيد أحمد لطفي .(2005) .*المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال* .الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
- الفيومي، محمد، وآخرون .(2003) .*دراسات متقدمة في المراجعة* .الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- غالي، جورج دانيال، وآخرون .(2008) .*المراجعة المتقدمة: مدخل كمي* .الإسكندرية: الدار الجامعية.

- George, N. (2004). *ESSENTIALS - Accounting & Auditing - Auditing - Auditor Rotation and the Quality of Audits*. New York: New York State Society of CPAs, The CPA Journal.
- Harris, Dathlech. (2012). *Mandatory Rotation: An International Investigation*. New York: The University of Houston, College of Business.

المقالات:

- Daugherty, B., Dickins, D., Hatfield, R., & Higgs, J. (2013). Mandatory Audit Partner Rotation: Perceptions of Audit Quality Consequences. *Current Issues in Auditing, 7*(1), 30–35.
- Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012). What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*.
- Abiola, James. (2015). Audit Expectation Gap: Auditors In Unending Role Conflict? *International Journal of Development and Management Review,* 10, 156–166.
- علقم، محمد أحمد، والرجبي، محمد تيسير. (1997). عوامل تغير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية .*مجلة دراسات العلوم الإدارية، 34*(1)، 196.
- حسن، عادل علي، (2016م)، نموذج مقترح للعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات – دراسة ميدانية .*مجلة الفكر المحاسبي*، (1)، 1190.1169–
- الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبد الناصر إبراهيم. (2006). تحليل أهمية والعوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات: دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والأردن .*مجلة دراسات العلوم الإدارية، 33*(2)، 34.
- الموركي، سلطان بن عايض. (2012). دور معيار العرض والإفصاح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .*المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*، 1، 33.

- الخاطر، خالد بن ناصر، وهادي، صفاء .(2010) .*تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة القطرية* .القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين.
- ريشو، بديع الدين .(2013) .*التغيير الإجباري لشركة المراجعة الإطار العام للآثار المختلفة في البيئة المصرية* .القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل.

Porter, B. (1993). *An empirical study of the audit expectation-performance gap.* Accounting and Business Research, 24(93), 49-68.

الأطروحات:

- مناعي، حكيمة .(2009) .*تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر* (رسالة ماجستير). جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- أحمد ، محمد فرح ياسين .(2017) .دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.
- أحمد، وئام التوم محمد .(2018) .التغيير الدوري للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة لزيادة مصداقية التقارير المالية المنشورة. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.
- عبدالرحمن، محمد ابراهيم .(2021) .أثر الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجع الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

المداخلات:

Helsinki, Pablo. (2005, July). Mandatory Rotation of Audit Firms. SDA Conference, Bocconi University, Italy.