

التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة الخارجية

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية

The Impact of Mandatory Auditor Rotation on External Audit Quality A Field Study of External Audit Firms

تغريد الامين علي القوج¹، الزين عبدالله بابكر²

Taghreed Al-Amin Ali Al-Qouj, Al-Zein Abdullah Babiker

¹جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)، taghreed.phd@gmail.com

²جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)، Zein-Abdullah@gmail.com

تاريخ الاستلام: 15-05-2025 تاريخ القبول: 23-06-2025

ملخص :

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السودان. ركزت على ثلاثة محاور رئيسية: قدرة المكاتب على اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، مدى الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، وكفاءة التنفيذ الميداني. شملت العينة 143 مشاركاً من مختلف المستويات الوظيفية في 10 مكاتب مراجعة، بنسبة استجابة 95.3%. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع وتحسين قدرة المكاتب على اكتشاف الغش والالتزام بالمعايير الدولية وجودة التنفيذ الميداني. وأوصت الدراسة بتعزيز سياسات التغيير الدوري، وتطوير برامج تدريبية للمراجعين، وتحديث المعرفة المهنية لضمان مواكبة التطورات في مجال المراجعة. **كلمات مفتاحية:** التغيير الدوري للمراجع، جودة المراجعة، اكتشاف الغش والأخطاء، المعايير المهنية الدولية، كفاءة التنفيذ الميداني

تصنيف JEL: M42, M48, L84, L25

Abstract :

This study examined the impact of mandatory auditor rotation on external audit quality in Sudanese audit firms, focusing on three aspects: fraud and material error detection, compliance with international professional standards, and fieldwork efficiency. The sample included 143 participants from 10 audit firms with a 95.3% response rate. Results showed statistically significant positive relationships between auditor rotation and improved fraud detection, standards compliance, and fieldwork quality. The study recommends enhancing rotation policies, developing auditor training programs, and updating professional knowledge to keep pace with audit developments.

Keywords : Mandatory auditor rotation, audit quality, fraud and error detection, international professional standards, fieldwork efficiency

Jel Classification Codes : M42, M48, L84, L25

المؤلف المرسل: تغريد الأمين علي القوج، الإيميل: taghreed.phd@gmail.com

1. مقدمة :

شهد مفهوم التغيير الدوري للمراجع الخارجي تطوراً ملحوظاً منذ النصف الثاني من القرن العشرين، خاصةً بعد الأزمات المالية الكبرى التي كشفت عن مخاطر استمرار العلاقة الطويلة بين المراجع والعميل. ففي أعقاب انهيار "إنرون" (2001) وفضائح محاسبية أخرى، برزت الحاجة إلى آلية تضمن تجديد الرؤية المهنية وتعزيز الحياد، مما دفع الجهات التنظيمية مثل المفوضية الأوروبية (2002) وهيئة مراقبة المحاسبة الأمريكية (PCAOB) إلى فرض قواعد التناوب الإلزامي. يُعرّف هذا النظام اليوم بأنه آلية منهجية لاستبدال مكاتب المراجعة أو الشركاء بعد فترة محددة (5-7 سنوات)، بهدف تحقيق التوازن بين استمرارية الخبرة واستقلالية الرأي.

ارتبط تطور جودة المراجعة الخارجية بتعقيدات البيئة المالية وزيادة توقعات المستثمرين، حيث انتقلت من مجرد فحص روتيني إلى عملية تقييم شاملة لمخاطر الغش والتشوّهات الجوهرية. فبعد تبني معايير المراجعة الدولية (ISAs) في العقد الأخير، أصبحت الجودة تُقاس بقدرة المراجع على تطبيق هذه المعايير بكفاءة، واكتشاف الأخطاء، وتقديم تقارير تعكس الواقع المالي بدقة. كما تشمل الجودة عناصر مثل الالتزام بالمواعيد النهائية للتقارير وشمولية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAMS)، مما يجعلها مؤشراً حاسماً لثقة السوق.

في ضوء ما سبق، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل الأثر الذي يحدثه التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تعزيز جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية، مع التركيز على قدرته في تحسين كفاءة الاكتشاف المهني وتطبيق المعايير. ومن المتوقع أن تسهم النتائج في تقديم إطار عملي للجهات التنظيمية والشركات لتحقيق التوازن بين استقرار العلاقة المهنية وضمان النزاهة، خاصة في ظل التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة في البيئات الناشئة.

1.1 مشكلة الدراسة:

تتجلى خطورة تراجع جودة المراجعة الخارجية في تأثيرها المباشر على مصداقية التقارير المالية، كما حدث في أزمة "وورلد كوم" (2002) حيث فشل المراجع في كشف تلاعبات بقيمة 3.8 مليار دولار. وفي سياق مكاتب المراجعة الخارجية، تبرز إشكالية رئيسية: إلى أي مدى يسهم التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة من حيث اكتشاف الغش، والالتزام بالمعايير، وكفاءة الأداء الميداني؟ وتنتفع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يُحسن التغيير الدوري قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش؟
- هل يعزز التغيير الدوري الالتزام بمعايير المراجعة الدولية؟
- هل يؤثر التغيير الدوري إيجاباً على جودة التنفيذ أثناء العمل الميداني

2.1 أهمية الدراسة

- **الأهمية العلمية:** تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من مساهمتها في إثراء الأدبيات الأكاديمية حول مفهوم التغيير الدوري للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة المراجعة الخارجية. تسعى الدراسة إلى تقديم تحليل معمق للعلاقة بين هذه المتغيرات، مما يساهم في سد الفجوة البحثية الحالية، خاصة في ظل ندرة الدراسات الميدانية التي تركز على هذا الموضوع في بيئة مكاتب المراجعة الخارجية. كما تساهم في تعزيز الفهم الأكاديمي لأثر التغيير الدوري على الكشف عن الغش والأخطاء، والالتزام بالمعايير الدولية، وتحقيق جودة المراجعة.
- **الأهمية العملية:** تتجلى الأهمية العملية للدراسة في تقديم توصيات مبنية على نتائج ميدانية يمكن أن تساهم في تحسين ممارسات المراجعة الخارجية. تتيح نتائج الدراسة للمكاتب المهنية والمؤسسات التنظيمية فرصة لتبني سياسات أكثر فعالية للتغيير الدوري للمراجعين الخارجيين، مما يعزز الثقة في التقارير المالية ويقلل من المخاطر المرتبطة بالغش والتلاعب. كما تساعد الدراسة في رفع كفاءة المراجعين من خلال تقديم رؤى حول كيفية تحقيق الجودة في العمل الميداني.

3.1 أهداف الدراسة:

1. تحليل تأثير التغيير الدوري للمراجع الخارجي على قدرة المكاتب في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية.
2. تقييم دور التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تعزيز التزام المكاتب بمعايير المراجعة الدولية.
3. قياس أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على كفاءة العمليات الميدانية وجودة التنفيذ.

4.1 فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى : " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء ."
- الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتطبيق المعايير المهنية الدولية ."

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وجودة التنفيذ في العمل الميداني .

5.1 الدراسات السابقة:

دراسة ، علي وخالد ، (2015م)

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ضمن إطار حوكمة الشركات، مع التركيز على ثلاثة محاور رئيسية: عوامل التغيير المرتبطة بالعملاء، ومكاتب المراجعة، والظروف البيئية. وأظهرت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين جميع هذه العوامل ودور المراجع الخارجي في تعزيز الحوكمة، حيث تبين أن خصائص الشركات ومتطلباتها، وكفاءة مكاتب المراجعة، والظروف البيئية المحيطة تؤثر بشكل كبير على فعالية المراجع في تحقيق مبادئ الحوكمة.

دراسة ثريا دو (2016)

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات على جودة المراجعة في السياق الجزائري. وأظهرت النتائج أن هذا النظام يحسن بشكل كبير استقلالية المراجع وجودة عمله، حيث يؤدي إلى تقليل تضارب المصالح واعتماد منهجيات مراجعة أكثر تطوراً، مما يعزز مصداقية التقارير المالية. كما أكدت الدراسة على أهمية إصلاح آليات تعيين المراجعين لضمان عدالة وكفاءة عملية المراجعة.

دراسة عبدالغفار (2017)

هدفت الدراسة إلى تحليل محددات تغيير مراجع الحسابات في البيئة المصرية، مع التركيز على أربعة عوامل رئيسية: حجم مكتب المراجعة، القوة المالية للشركة، تغيير الإدارة، وحجم الشركة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة حيث أظهرت وجود تأثير معنوي لكل من تغير أتعاب المراجعة وحجم الشركة على قرار تغيير المراجع الخارجي. كما كشفت النتائج أن الصعوبات المالية للشركة تمثل أحد الأسباب الجوهرية وراء تغيير المراجع، بينما لم تثبت الدراسة وجود علاقة معنوية بين تقرير المراجعة أو التعثر المالي وقرار التغيير.

دراسة سليمان (2017)

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك السودانية، وذلك في ظل تزايد الشكاوى حول التلاعب في التقارير المالية. وأظهرت النتائج أن التغيير الدوري يعزز مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية، كما يساهم في كشف الأخطاء والتحريفات

الجهوية، مما يدعم شفافية التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة تعميم نظام التغيير الدوري وإنشاء مجلس مهني لتنظيم عمل المراجعين الخارجيين في السودان.

دراسة: علي (2018)

هدفت الدراسة الي إلى تحليل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وأسبابها، ووسائل تضيقها، مع التركيز على دور مدخل جودة المراجعة في معالجة هذه الفجوة من خلال وسائل الرقابة الذاتية والخارجية. وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات بمكوناتها الثلاثة (فجوة المعقولة، فجوة قصور المعايير، فجوة قصور الأداء) موجودة في بيئة المراجعة المصرية، وأن مدخل جودة المراجعة يساهم بفاعلية في تضيق هذه الفجوة خاصة في ظل وجود هيئات رقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية ووحدة الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات،

دراسة بن قري وزرزار (2020)

هدفت الدراسة إلى تحديد دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات بين المدققين وأصحاب المؤسسات في الجزائر، من خلال دراسة حالة في سطيف وبرج بوعريرج. وتوصلت الدراسة إلى أن تحسين جودة المراجعة الخارجية عبر دعم استقلالية وكفاءة المراجع، وتفعيل دور المنظمات المهنية، وتحسين الاتصال مع المستفيدين من تقارير المراجعة، يسهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

6.1 التعليق على الدراسات السابقة:

على الرغم من أن الدراسات السابقة قدمت مساهمات قيمة في تحليل محددات التغيير الدوري للمراجع الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات، استقلالية المراجع، تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتضيق فجوة التوقعات، إلا أنها ركزت بشكل أساسي على عوامل محددة مثل ظروف العملاء والمكاتب والبيئة (علي وخالد، 2015) أو تأثير التغيير الإلزامي في سياقات محلية معينة مثل الجزائر (ثريا دو، 2016)، مصر (عبدالغفار، 2017)، والسودان في سياق المعلومات المحاسبية (سليمان، 2017). كما ركزت بعض الدراسات على جودة المراجعة كوسيلة لمعالجة فجوة التوقعات (علي، 2018؛ بن قري وزرزار، 2020). ومع ذلك، فإن الفجوة البحثية التي تسعى دراسة الباحثين إلى معالجتها تكمن في الربط المباشر بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأبعاده الثلاثة: اكتشاف الغش والأخطاء، تطبيق المعايير المهنية الدولية، وجودة التنفيذ الميداني، وهي جوانب لم تُدرس مجتمعة في الدراسات السابقة. ما يميز دراسة الباحثين هو تركيزها على مكاتب المراجعة الخارجية السودانية، مما

يضيف بُعدًا مهنيًا وتطبيقيًا في بيئة محلية تعاني من تحديات مرتبطة بجودة المراجعة. حيث تقدم الدراسة منظور شامل يعزز فهم تأثير التغيير الدوري في سياق الممارسات المهنية بالسودان، مما يساهم في توفير توصيات عملية مباشرة لتحسين جودة المراجعة في هذه البيئة.

2. الإطار النظري للدراسة

1.2 التغيير الدوري للمراجع الخارجي:

يشير التغيير الدوري للمراجع الخارجي إلى استبدال شركة المراجعة بعد فترة زمنية محددة بغض النظر عن كفاءتها أو استقلاليتها (Onwuchekwa, Erah, & Famous, 2012, pp. 78-85)، كما يُعرف بأنه بقاء المراجع لمدة قصوى كمدقق لحسابات شركة معينة، ثم إلزام الشركة بتغييره بعد انقضاء المدة المحددة، سواء كان هذا التغيير إلزاميًا (عادة كل خمس سنوات) أو طوعيًا بناءً على قرار مجلس الإدارة (جربوع، 2008، ص 58). وقد أثار هذا الموضوع جدلاً واسعاً خاصة في ظل حالات الفشل المالي للشركات، مما دفع الهيئات المهنية والتنظيمية إلى تبني مواقف متباينة، حيث ينص الميثاق الأخلاقي للمحاسبين القانونيين على أن طول مدة علاقة المراجع بالعميل قد يؤدي إلى مخاطر تتعلق بالمصالح الشخصية والتقارب غير المهني، لذا يُشترط تغيير الشريك الرئيسي في المراجعة بعد سبع سنوات مع منع عودته لنفس المهمة قبل مرور عامين (السيد، 2018، ص 120)، كما أصدرت المفوضية الأوروبية توصية في مايو 2002 تؤكد ضرورة تغيير الشركاء الرئيسيين في المراجعة بعد سبع سنوات مع ضرورة تقييم مدى ملاءمة استمرار المراجع في أداء المهمة (منصور، 2013، ص 40)، بينما اشترط قانون الشركات اليمني أن يتم التغيير بقرار من الجمعية العمومية مما يحد من تأثير الإدارة على عملية التغيير (مسواك، 2008، ص 172).

يتمتع التغيير الدوري للمراجع الخارجي بعدة مزايا أهمها تعزيز استقلالية المراجع حيث يقلل التغيير الدوري من التقارب بين المراجع والعميل مما يحافظ على الحياد المهني (Gallagher & Richson, 2012)، وتحسين جودة المراجعة من خلال إدخال رؤى جديدة وتجنب الروتين في عملية المراجعة (Knauer & Pott, 2014, p. 6)، وتعزيز المنافسة بين مكاتب المراجعة مما يشجع الشركات الصغيرة على تحسين أدائها (Nagg, 2005, p. 51)، وزيادة الثقة في التقارير المالية حيث يُنظر إلى التغيير المنتظم كضمان للاستقلالية والموضوعية (منظمة الأغذية والزراعة، 2004، [FAO], pp. 6-7).

2.2 جودة المراجعة الخارجية:

تعرف جودة المراجعة الخارجية بأنها مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة في تقديم تقييم دقيق ومستقل للقوائم المالية، مع الإفصاح الواضح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAMS)، حيث يعكس توقيت إصدار التقرير كفاءة العملية وموثوقيتها (محمد وآخرون، 2024، ص 207). كما يمكن النظر إليها على أنها قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعبات في القوائم المالية والإفصاح عنها، مع ضمان تمثيلها العادل للوضع الاقتصادي للشركة وفق نظام التقرير المالي السائد (صالح وعثمان، 2024، ص 24). وتبرز أهمية جودة المراجعة بشكل خاص أثناء الأزمات المالية، حيث يزداد احتياج مستخدمي القوائم المالية لإنذارات مبكرة عن الفشل المالي المحتمل، مما يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة في التوقيت المناسب، مع العلم أن إهمال المراجع لهذا الدور غالباً ما يعرضه للمساءلة من قبل المستخدمين (سليم وآخرون، 2025، ص 15).

تتمثل الأهمية الأساسية لجودة المراجعة في قدرتها على توفير معلومات موثوقة لكافة الأطراف المعنية، حيث يسعى المراجع إلى التحقق من دقة البيانات، بينما تعمل المنشأة على إثبات نزاهتها عبر تقديم معلومات تلبي توقعات المستخدمين الذين يعتمدون عليها في قراراتهم الاستثمارية، في حين تضطلع المهنة بدور حيوي في حماية مصالح جميع الأطراف من خلال تطبيق المعايير والقواعد المنظمة (شاهين وآخرون، 2024، ص 565). وتقاس جودة المراجعة بعدة مؤشرات أساسية تشمل حجم مكتب المراجعة، التخصص الصناعي للمراجع، مدة بقاء المراجع مع العميل (فترة الاحتفاظ)، آراء المراجع المهنية، بالإضافة إلى ممارسات المراجعة المشتركة (شاهين وآخرون، 2024، ص 565).

3.2 العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي و جودة المراجعة

يؤثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي بشكل كبير على جودة المراجعة، حيث تشير الدراسات إلى أن هذا التغيير يعزز استقلالية المراجع ويقلل من احتمالية التحيز أو التأثير بعلاقات طويلة الأمد مع العملاء. ففي دراسة أجراها (Lopo, Martinez, & Bassetti (2014) في البرازيل، تم تحليل تقارير المراجعة قبل وبعد التغيير الدوري، وتبين أن التقارير الصادرة بعد التغيير كانت أكثر دقة وموضوعية، مما يعكس تحسناً في جودة المراجعة. كما أظهرت نتائج الدراسة أن التغيير الدوري يساهم في الحد من الممارسات غير المهنية، مثل التهاون في اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو التلاعبات المالية.

من ناحية أخرى، يرى (Letaifa & Sbica (2024 أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يعزز المنافسة بين مكاتب المراجعة، مما يحفزها على تقديم خدمات ذات جودة أعلى لضمان الاحتفاظ بالعملاء

أو اكتساب عملاء جدد. وأشارت دراستهم إلى أن المكاتب التي تخضع لنظام التغيير الدوري تميل إلى تبني معايير أكثر صرامة في عملية المراجعة، كما أنها تخصص موارد أكبر للتدريب والتطوير المهني لموظفيها. ومع ذلك، لاحظ الباحثون أن فعالية التغيير الدوري تعتمد على عدة عوامل، مثل كفاءة الجهات المنظمة ومدى التزام المكاتب بالقواعد المهنية.

في المقابل، توصل (Oh & Bae (2025) إلى أن حجم مكتب المراجعة يمثل دوراً مهماً في تحديد مدى تأثير التغيير الدوري على جودة المراجعة، خاصة في الشركات المملوكة للدولة. حيث أظهرت نتائجهم أن المكاتب الكبيرة تميل إلى الحفاظ على جودة مراجعة عالية حتى مع التغيير الدوري، نظراً لامتلاكها أنظمة رقابية متطورة وفرق عمل متخصصة. بينما قد تواجه المكاتب الصغيرة تحديات أكبر في الحفاظ على نفس مستوى الجودة بسبب محدودية الموارد. كما أشار Cahya Purnama et al. (2024) إلى أن استقلالية المراجع تظل العامل الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة، وأن التغيير الدوري يعزز هذه الاستقلالية من خلال تقليل فرص تكوين علاقات شخصية طويلة الأمد مع العملاء. وفي نفس السياق، أكد (Kelimeler et al. (2023 على أهمية التغيير الدوري في تحسين ثقة المستثمرين في التقارير المالية، حيث يعتبرونه ضماناً إضافية لموضوعية عملية المراجعة.

يرى الباحثان يمثل التغيير الدوري للمراجع الخارجي ركيزة أساسية لتعزيز جودة المراجعة وشفافية التقارير المالية، حيث يساهم في الحد من التحيز والمحاباة الناتجة عن العلاقات المهنية الطويلة بين المراجع والعميل. ومع ذلك، فإن نجاح هذا النظام يتطلب تحديد فترة زمنية مثالية توازن بين تجديد الرؤية المهنية والحفاظ على الخبرة التراكمية، مع ضرورة تقييم مدى ملاءمته لطبيعة وحجم المنشآت المختلفة. كما يؤكدان على أهمية دعم هذا النظام بآليات رقابية فعالة وبرامج تدريبية متخصصة لضمان تحقيق التوازن بين متطلبات الاستقلالية والكفاءة المهنية.

3. الدراسة الميدانية:

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية في السودان، وشمل: مكتب حسين صغيرون للمحاسبة والمراجعة، مكتب إبراهيم الطيب للمراجعة والمحاسبة، مكتب يوسف محمد أحمد للمحاسبة والمراجعة، مكتبة العربي للمراجعة والاستشارات المالية، مكتب سنادة للمحاسبة والمراجعة، مكتب DKG للمراجعة والاستشارات المالية، مكتب مجدي نجيب، مكتب عجيكو، مكتب منذر زين العابدين، ومكتب جابر. تم اختيار هذه المكاتب نظراً لسهولة الوصول إليها ولأنها تمثل خصائص

باقي المكاتب الأخرى، مما يسهم في ضمان شمولية الدراسة. وقد ركزت الدراسة على الفئات الوظيفية ذات العلاقة المباشرة بموضوع البحث، وهم: المحاسبون، مساعدو المراجعين، أعضاء فرق المراجعة، رؤساء الفرق، الشركاء، بالإضافة إلى فئات أخرى ذات صلة. أما العينة، فقد تم اختيارها باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة لضمان التمثيل العادل لجميع الفئات الوظيفية. تم توزيع (150) استبانة على العاملين في المكاتب المستهدفة، واستُرْجعت (143) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، بنسبة استجابة بلغت (95.3%). وقد شملت العينة جميع المستويات الوظيفية المستهدفة بشكل متوازن، مما يعزز من دقة النتائج وموثوقيتها، ويجعلها عاكسة لخصائص مجتمع الدراسة بشكل علمي ومنهجي.

2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المُجمعة من الاستبيانات باستخدام برنامج (SPSS)، حيث شملت التحليلات الإحصائية اختبار الثبات باستخدام معامل "كرونباخ ألفا" لضمان اتساق الاستبانة (بقيمة معيارية $\leq 60\%$)، إلى جانب تطبيق معامل ارتباط بيرسون للتحقق من الصدق الداخلي. كما استُخدمت أساليب الإحصاء الوصفي (كالجداول التكرارية والنسب المئوية والانحراف المعياري) لوصف خصائص العينة وقياس تشتت الآراء وفق مقياس ليكرت الخماسي. أما لاختبار الفرضيات، فتم تطبيق الانحدار الخطي والمتعدد لتحليل العلاقات بين المتغيرات المستقلة والتابعة، مع توضيح النتائج عبر جداول تلخص المتوسطات الحسابية والمؤشرات الأساسية لضمان تمثيلية العينة ودقة الاستنتاجات.

3.3 تحليل البيانات الشخصية:

الجدول (1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي	التخصص العلمي
85.3	122	المحاسبة	
4.2	6	الدراسات المصرفية والمالية	
2.1	3	ادارة الاعمال	
2.8	4	الاقتصاد	
2.8	4	نظم المعلومات المحاسبة	
2.8	4	اخرى	
100.0	143	المجموع	
%النسبة	التكرار	المؤهل العلمي	

54.5	78	بكلاريوس	المؤهل العلمي
4.9	7	دبلوم عالي	
20.3	29	ماجستير	
18.2	26	دكتوراة	
2.1	3	اخرى	
100.0	143	المجموع	
النسبة%	التكرار	المؤهل المهني	المؤهل المهني
22.4	32	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	
7.7	11	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	
9.1	13	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	
14.0	20	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	
5.6	8	زمالة محاسبين قانونيين اخرى	
41.3	59	لا توجد زمالة	المسمى الوظيفي
100	143	المجموع	
النسبة%	التكرار	المسمى الوظيفي	
7.7	11	مساعد مراجع	
35.0	50	مراجع معتمد	
4.9	7	عضو فريق مراجعة	
2.8	4	شريك مراجع	سنوات الخبرة
5.6	8	مراجع تحت التدريب	
44.1	63	اخرى	
100	143	المجموع	
النسبة%	التكرار	سنوات الخبرة	
30.1	43	5 سنوات فاقل	
28.7	41	6-10 سنوات	
12.6	18	11-15 سنة	
16.1	23	16-20 سنة	
12.6	18	21 سنة فأكثر	
100	143	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث ، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025 م .

تُظهر نتائج الجدول (12) أن عينة الدراسة تتكون بشكل أساسي من أفراد متخصصين في المحاسبة (85.3%)، مما يعكس تركيزًا واضحًا على الخبرة المحاسبية كعامل رئيسي في جودة المراجعة الخارجية. ومع ذلك، فإن وجود نسب ضئيلة من تخصصات أخرى مثل الدراسات المصرفية والمالية (4.2%) ونظم

المعلومات المحاسبية (2.8%) قد يشير إلى محدودية التنوع المعرفي، والذي يمكن أن يؤثر على شمولية المراجعة. من ناحية المؤهل العلمي، نجد أن غالبية الأفراد يحملون درجة البكالوريوس (54.5%)، مع وجود نسبة ملحوظة من الحاصلين على الماجستير (20.3%) والدكتوراه (18.2%)، مما يعزز مصداقية العينة من الناحية الأكاديمية. أما من الناحية المهنية، فإن 41.3% من العينة لا يحملون أي زمالة محاسبية، بينما 22.4% يحملون زمالة المحاسبين السودانيين، مما قد يثير تساؤلات حول مستوى الاحترافية والمعايير المتبعة. بالإضافة إلى ذلك، تُظهر البيانات تباينًا في الخبرة العملية، حيث تم توزيع العينة بين مستويات مختلفة من الخبرة (من ≥ 5 سنوات إلى ≤ 21 سنة)، مما قد يؤثر على تفسير تأثير التغيير الدوري للمراجع بناءً على عمق الخبرة. أخيرًا، يلاحظ أن نسبة كبيرة من العينة (44.1%) تقع تحت فئة "أخرى" في المسمى الوظيفي، مما قد يُضعف دقة الربط بين الموقع الوظيفي وتقييم جودة المراجعة. بشكل عام، توضح البيانات أن خصائص العينة قد تتداخل مع تأثير التغيير الدوري للمراجع، حيث يمكن أن تلعب المؤهلات الأكاديمية والمهنية والخبرة دورًا محوريًا في تحديد جودة المراجعة الخارجية.

4.3 اختبار الفرضيات:

اعتمدت الدراسة على منهجية تحليلية كمية لاختبار الفرضيات باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس العلاقة بين متغير التغيير الدوري للمراجع الخارجي (المتغير المستقل) وقدرته على اكتشاف الغش والأخطاء (المتغير التابع). وقد تم تقييم قوة ومصداقية هذه العلاقة من خلال عدة مؤشرات إحصائية أساسية شملت معامل الارتباط (R) لقياس اتجاه وقوة العلاقة، ومعامل التحديد (R^2) لتقدير نسبة التباين المفسر، بالإضافة إلى اختبار (F) واختبارات (t) لتقييم الدلالة الإحصائية للنموذج ومعاملات الانحدار على التوالي. وتُظهر هذه المنهجية الشاملة قدرة الدراسة على تقديم استنتاجات علمية موثوقة حول تأثير سياسة التناوب في المراجعة الخارجية.

• اختبار الفرضية الأولى:

حيث تنص الفرضية الأولى على: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء".

جدول (2) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل

.075	.081	.285 ^a	1
التباين			
مستوي المعنوية	قيمة (F)		
.001 ^a	12.431		
معاملات الانحدار			
مستوي المعنوية	قيمة (T)	قيمة المعاملات	المعاملات الانحدار
.000	7.627	3.086	الثابت
.001	3.526	.328	التغيير الدوري للمراجع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

تُظهر نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط في جدول (12/3/4) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء. حيث بلغ معامل الارتباط (0.285) مما يشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين. وقد أسفر معامل التحديد (R^2) عن قيمة (0.081)، مما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر حوالي 8.1% من التباين في قدرة المكاتب على اكتشاف الغش والأخطاء. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) أن قيمة (F) بلغت (12.431) بمستوى دلالة (0.001)، مما يؤكد دلالة النموذج الإحصائية. كما كشفت معاملات الانحدار عن تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية (قيمة $T=3.526$ ، مستوى دلالة 0.001) (للتغيير الدوري للمراجع على اكتشاف الأخطاء، حيث بلغ معامل الانحدار (0.328)). هذه النتائج تدعم الفرضية الأولى وتؤكد أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يسهم -ولو بنسبة محدودة- في تعزيز قدرة المكاتب على اكتشاف الغش والأخطاء، مما يبرز أهمية هذه الممارسة في تحسين جودة المراجعة.

• اختبار الفرضية الثانية:

حيث تنص الفرضية الثانية على " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتطبيق المعايير المهنية الدولية ".

جدول (3) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل

.133	.139	.372 ^a	1
التباين			
مستوي المعنوية	قيمة (F)		
.000 ^a	22.711		
معاملات الانحدار			
مستوي المعنوية	قيمة (T)	قيمة المعاملات	المعاملات الانحدار
.000	10.025	3.138	الثابت
.000	4.766	.343	التغيير الدوري للمراجع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

تُظهر نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط في جدول (13/3/4) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتطبيق المعايير المهنية الدولية. حيث بلغ معامل الارتباط (0.372) مما يشير إلى علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين. وقد أظهر معامل التحديد (R^2) قيمة (0.139)، مما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر حوالي 13.9% من التباين في مدى التزام المكاتب بتطبيق المعايير المهنية الدولية. وأثبت تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية قوية للنموذج بقيمة (F) بلغت (22.711) ومستوى دلالة (0.000). كما كشفت معاملات الانحدار عن تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية عالية) قيمة $T=4.766$ ، مستوى دلالة 0.000 (للتغيير الدوري للمراجع على تطبيق المعايير الدولية، حيث سجل معامل الانحدار قيمة (0.343). هذه النتائج تدعم الفرضية الثانية وتؤكد أن سياسة التغيير الدوري للمراجع الخارجي تسهم بشكل واضح في تعزيز التزام مكاتب المراجعة بتطبيق المعايير المهنية الدولية، مما ينعكس إيجاباً على جودة ومهنية أعمال المراجعة.

• اختبار الفرضية الثالثة:

حيث تنص الفرضية الثالثة على : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وجودة التنفيذ في العمل الميداني ."

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

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل

.065	.071	.267 ^a	1
التباين			
مستوي المعنوية	قيمة (F)		
.001 ^a	10.819		
معاملات الانحدار			
مستوي المعنوية	قيمة (T)	قيمة المعاملات	المعاملات الانحدار
.000	10.655	3.507	الثابت
.001	3.289	.249	التغيير الدوري للمراجع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

تُظهر نتائج تحليل الانحدار في جدول (14/3/4) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وجودة التنفيذ في العمل الميداني، حيث بلغ معامل الارتباط (0.267) مما يشير إلى علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين. وكشف معامل التحديد (R^2) عن قيمة (0.071)، ما يعني أن التغيير الدوري للمراجع يفسر حوالي 7.1% من التباين في جودة التنفيذ الميداني. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية للنموذج بقيمة ($F=10.819$) ومستوى دلالة (0.001). كما بينت معاملات الانحدار تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بقيمة $T=3.289$ ، مستوى دلالة 0.001 (للتغيير الدوري للمراجع على جودة العمل الميداني، حيث سجل معامل الانحدار (0.249). هذه النتائج تدعم الفرضية الثالثة وتشير إلى أن سياسة التغيير الدوري للمراجع تسهم -وإن كان بدرجة محدودة- في تحسين جودة التنفيذ الميداني، مما يعزز فعالية عمليات المراجعة.

4. خاتمة:

توصلت الدراسة إلى أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يمثل دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، سواء من حيث اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، أو الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، أو تعزيز كفاءة التنفيذ الميداني. وقد أظهرت الدراسة، من خلال تحليل البيانات الميدانية الآتي:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء: حيث أظهرت نتائج الدراسة الحالية أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يسهم بشكل فعال في تحسين كفاءة اكتشاف الأخطاء والغش. هذه النتيجة تتوافق مع دراسة سليمان (2017) التي وجدت أن التغيير الدوري يعزز مصداقية التقارير المالية ويكشف التحريفات الجوهرية، كما تدعمها

دراسة ثريا دو (2016) التي أكدت أن التغيير الإلزامي للمراجع يحسن جودة المراجعة من خلال تقليل تضارب المصالح. ومع ذلك، تقدم الدراسة الحالية دليلاً كمياً أكثر دقة عبر تحليل الانحدار الخطي، مما يعزز مصداقية هذه العلاقة إحصائياً.

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتطبيق المعايير المهنية الدولية: حيث كشفت الدراسة أن التغيير الدوري يعزز الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، وهي نتيجة تتقاطع مع دراسة بن قري وزرزار (2020) التي ربطت بين جودة المراجعة وضرورة تفعيل المعايير المهنية. كما تعزز هذه النتيجة ما توصلت إليه دراسة علي (2018) حول دور آليات الرقابة (مثل الهيئات المهنية) في تضيق فجوة التوقعات، حيث يبدو أن التغيير الدوري للمراجع يخدم كآلية رقابية غير مباشرة تفرض الالتزام الصارم بالمعايير.

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وجودة التنفيذ الميداني: أبرزت النتائج أن التغيير الدوري يحسن جودة العمل الميداني للمراجعين، وهي نتيجة تتماشى مع دراسة علي وخالد (2015) التي ربطت بين كفاءة مكاتب المراجعة وجودة الأداء، لكن الدراسة الحالية تقدم رؤية جديدة تركز على دور التناوب الدوري في تجديد المنهجيات وتقليل الروتين. كما تتفق مع دراسة عبدالغفار (2017) التي أشارت إلى أن تغيير المراجع قد يكون مدفوعاً بالحاجة إلى تحسين الجودة، رغم أن الدراسة الحالية توسع هذا الطرح لتظهر أن التغيير الدوري (وليس العرضي) هو الضامن لتحقيق هذه الجودة.

استناداً إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- العمل على تعزيز سياسات التغيير الدوري للمراجع الخارجي من خلال وضع سياسات واضحة لتغيير المراجع الخارجي بشكل دوري، لما لذلك من دور إيجابي في تحسين كفاءة اكتشاف الغش والأخطاء.
- تطوير برامج تدريبية مخصصة للمراجعين مع التركيز على تدريب المراجعين الجدد بانتظام، لتعزيز مهاراتهم في تطبيق المعايير المهنية الدولية والتكيف مع متطلبات العمل الميداني.
- ضرورة تحديث المعرفة المهنية بشكل دوري لضمان مواكبة التطورات العالمية في مجال المراجعة وتعزيز الالتزام بالمعايير الدولية.

5. المراجع:

المؤلفات:

السيد، أحمد. (2018). *أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة*. القاهرة: دار النهضة العربية.

المقالات:

أحمد، عماد محمد رياض، & باعجاجة، سالم سعيد. (2013). تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والتدوير الإلزامي للمراجعين وأثر ذلك في اختيار المراجع اللاحق *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 2(2)، 76-95.

أبو الخير، مدثر طه. (2000). درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة: دراسة ميدانية وتحليل مقارنة *مجلة التجارة والتمويل*، 1(1)، 79-94.

جربوع، يوسف محمود. (2008). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. *مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية*، 16(1) عبدالغفار، السيد ممدوح مصطفى. (2017). محددات تغيير مراقب الحاسبات في البيئة المصرية -

دراسة إمبريقية. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، 39(1)، 109-143. جامعة الزقازيق، كلية التجارة.

ابن قري الياس، & زرزار، العياشي. (2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف برج بوعرييج. *مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 3(2)، 157-176.

علي، صالح حامد محمد، وخالد، حسن الطيب عبدالله، (2015)، *تحليل العلاقة بين عوامل تغيير المراجع الخارجي ودوره في إطار حوكمة الشركات: بحث ميداني على مكاتب المراجعة الخارجية*. *مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين*، 1(1)، 89-122.

محمد، محمد صدقي؛ الجندي، خالد محمد محمد؛ أبو دنيا، أحمد السيد محمد. (2024). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وانعكاسه على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات: أدلة من السعودية *مجلة البحوث التجارية*، 46(4)، 207-270 .

doi:10.21608/zcom.2024.316251.1376

صالح، سمير أبو الفتوح؛ عتمان، مروة جمعة محمد حسن. (2024). المحدد التكنولوجي للبيانات الضخمة وتأثيره على جودة المراجعة *مجلة الدلتا الدولية للعلوم التجارية ونظم المعلومات*، 3 (2).

doi:10.21608/djicsi.2024.358119

سليم، أحمد سليم علي محمد؛ عطية، أحمد محمد صلاح؛ عجوة، فايزة محمدي. (2025). تأثير جودة المراجعة الخارجية على العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وقيمة الشركة: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية *مجلة البحوث التجارية*، 47 (1).

doi:10.21608/zcom.2024.329230.1392

شاهين، مروة فوزى عبدالسلام حسن؛ الميهي، رمضان عبد الحميد؛ عطية، محمد راضي. (2024). أثر جودة التقارير المالية على العلاقة بين جودة المراجعة والتنبؤ بأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على

الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 16(2)،
doi:10.21608/masf.2024.234756.1069581-559

Onwuchekwa, J. C., Erah, D. I., & Famous, A. (2012). Mandatory audit rotation and audit independence: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(7), 78-85.

Nagg, A. L. (2005). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power. *Accounting Horizons*, 19(2), 51-60.

Lopo, Martinez, A., & Bassetti, A. (2014). Rotation of independent auditors and analysis of their reports before and after rotation in Brazil.

Letaifa, W.B., & Sbica, M. (2024). Study of the Relationship between the Rotation of External Auditors and Audit Quality. *Journal of Ecohumanism*.

Oh, H., & Bae, S. (2025). The Impact of Auditor Size and Auditor Rotation on Audit Quality in State—Owned Enterprises. *Korean Accounting Information Association*.

Cahya Purnama, D., Razak, I., & S Samosir, P. (2024). The Influence of Job Rotation, Competency, and Audit Tenure on The Quality of Audit Results Through the Independence of the Auditors of PT Difaya Terampil Mandiri. *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*.

Kelimer, A., Şeker, Y., & Türel, A. (2023). MANDATORY AUDIT FIRM ROTATION: EVIDENCE FROM TURKISH AUDITORS' PERCEPTIONS ZORUNLU DENETİM FİRMASI ROTASYONU: TÜRKİYE'DEKİ DENETÇİLERİN ALGILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.

الأطروحات:

منصور، نسرين محمود. (2013). مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية [رسالة ماجستير غير منشورة]. غزة: الجامعة الإسلامية.

. دو، ثريا. (2016). أثر التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات على جودة المراجعة - دراسة ميدانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

سليمان، خولة عبد الباقي الخاتم. (2017). التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، السودان.

علي، حكمت صلاح. (2018). مدخل جودة المراجعة كأساس لتضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة تحليلية ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة أسيوط، كلية التجارة، أسيوط.

المدخلات:

مسواك، حميد عبد الله علي. (2008، أبريل). العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية في اليمن. ورقة مقدمة في المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين، جامعة أسيوط، مصر.

التقارير والمصادر الإلكترونية:

Gallagher, M., & Richson, B. (2012). Mandatory audit firm rotation: Why other changes would be better for investors. PwC. <http://www.pwc.com>

منظمة الأغذية والزراعة. (2004). [FAO]. تقييد مدة منصب المراجع الخارجي. روما: لجنة المالية.