ARID Journals

ARID International Journal of Social Sciences and Humanities (AIJSSH)

Journal home page: <http://arid.my/j/aijssh>

مَجَلَّةُ أُرِيدَ الدَّوْلِيَّةُ لِلْعُلُومِ الْإِنْسَانِيَّةِ وَالْإِجْتِمَاعِيَّةِ

المجلد الثالث، العدد السادس، تموز 2021 م

دور التغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصداقية التقارير المالية المنشورة بالمصارف السودانية

عبد الرحمن عمر أحمد محمد حسين مدور

سامية أحمد سمل محمد نور

الطبيب المجتبي البلولة محمد*

جامعة اوتارا ماليزيا

جامعة بحري

جامعة حائل

كلية العلوم الإدارية – جامعة بحري

h6@gmail.com*

<https://doi.org/10.36772/arid.aijssh.2021.362>

ARTICLE INFO

Article history:

Received 15/03/2021

Received in revised form 12/04/2021

Accepted 15/06/2021

Available online 15/07/2021

<https://doi.org/10.36772/arid.aijssh.2021.362>

ABSTRACT

This study aims to measure the impact of periodic change of the external auditor on the credibility of financial reports in Sudanese banks. The target population of the study were the employees in Sudanese banks in Khartoum State. The study used descriptive analytical approach where the questionnaire is used as a tool for data collection. 200 questionnaires were administered to the targeted sample, and 172 were completed and returned with a recovery rate of 86%. However, by using linear regression for analysis, the result found that there is a significant effect of the periodic change of the external auditor on the credibility of financial reports of the Sudanese banks, the results revealed that there is a need for moral obligations, integrity, and honesty in issuing high-quality of financial reports to gain trust among users.

Keywords: Periodic Change of the External Auditor, Credibility, Financial Reports, Commitment, Sudanese Banks.

المخلص

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم دراسة العاملين بالمصارف السودانية بولاية الخرطوم، والتي اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وكانت الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات من عينة عشوائية بسيطة ووزعت عدد (200) استبانة للمستهدفين وتم استرداد (172) استبانة بنسبة استرداد بلغت (86%) من خلال نماذج الانحدار الخطي. وتم التوصل إلى أنه يوجد أثر معنوي للتغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية. أوصت الدراسة بضرورة التغيير الدوري للمراجع وذلك للإلتزام بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة والإلتزام بالسلوك الأخلاقي للبقاء على ثقة مستخدمي التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: التغيير الدوري للمراجع الخارجي، مصداقية، التقارير المالية، الإلتزام، المصارف السودانية.

المحور الأول: الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة:

الكثير من الجهات المنظمة لمهنة المراجعة قد يكون لديها قناعة بأن التغيير الدوري للمراجعين يضمن استقلال المراجع وبالتالي زيادة مصداقية التقارير المالية. إلا أن الكثير من الدراسات أثبتت أن قصر فترة التعامل على الرغم من أنه قد يدعم استقلال المراجع إلا أنه تطبيق لمنحنى التعلم قد يؤدي إلى الإضرار بجودة مصداقية التقارير المالية. بل إن البعض يرى أن قصر فترة التعامل قد يضر باستقلال المراجع بسبب أن المراجع يحاول إرضاء العميل للإحتفاظ به لأطول فترة ممكنة لتعويض التكاليف العالية التي يتحملها المكتب في السنوات الأولى من علاقة المراجعة.

بما أن المراجعة الخارجية وسيلة اتصال إضافية للمعلومات المالية والمحاسبية فهي تساعد مستخدمي المعلومات في ترشيد قراراتهم ولذا فإن مصداقية التقارير المالية تؤدي إلى تحقيق دور جوهري في المجتمع بكفاءة وفعالية ولا يتحقق ذلك إلا من خلال التغيير الدوري للمراجع.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

باستقراء عدد من الدراسات كدراسة [1] التي بينت أن فكرة الإلزام بتناوب المراجعين دائماً ما كان يتم بحثها عندما تحدث أزمة كبرى لإحدى الشركات يترتب عليها تدني قيمة أسهمها لدرجة قد تتلاشى معها حقوق المساهمين بها. فيما توصلت دراسة [2] إلى أن الإنهاء المبكر لعملية المراجعة الخارجية نتيجة ضغوط موازنة الوقت يؤدي إلى تخفيض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية. وبعد استعراض الدراسات السابقة لاحظ الباحث عدم وجود دراسات تناولت العلاقة بين التغيير الدوري للمراجعة الخارجية ومصداقية التقارير المالية المنشورة، وإن طول فترة التعامل بين المراجع وعملائه لها تأثيران متناقضان على عملية المراجعة: فمن ناحية كلما طالت هذه الفترة فإن مقدرة المراجع على كشف الغش والأخطاء تصبح أكبر (تأثير منحنى التعلم) مما يخلق دافعاً لدى الإدارة لتجنب عمليات الغش والتلاعب؛ نظراً لأنها تدرك أن المراجع قادر على اكتشاف الغش والتلاعب. ومن ناحية أخرى فإن طول هذه الفترة قد يؤدي إلى خلق علاقة تعاون أو صداقة بين المراجع والإدارة مما يجعل المراجع أكثر تساهلاً وبالتالي يخلق دافعاً لدى الإدارة على الغش والتلاعب (تأثير فقد الاستقلال) مما يؤثر ذلك على جودة مصداقية التقارير المالية، عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

هل يؤثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية؟

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- 1- التعرف على التغيير الدوري للمراجع الخارجي ومصادقية التقارير المالية.
- 2- قياس أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية.

رابعاً: أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة على النحو التالي:

1/ الأهمية العلمية:

- الأهمية العلمية للدراسة تتمثل في تسليط الضوء على التغيير الدوري للمراجع الخارجي مما يؤدي إلى زيادة مصداقية التقارير المالية المنشورة.
- عملية التغيير الدوري للمراجع الخارجي تعد من الأمور المهمة والتي مازالت تحظى بأهمية خاصة في دعم المراجعة نظراً للارتباط الوثيق بين تغيير المراجع الخارجي الدوري ومصادقية التقارير المالية.

الأهمية العملية:

- تتمثل في مساعدة متخذي القرار بالمصارف السودانية من خلال تطبيق النتائج التي تسفر عنها الدراسة والتي يمكن أن تسهم في زيادة مستوى الثقة في التقارير المالية بتلك المصارف.
- أهمية التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية.

خامساً: نموذج الدراسة والفرضيات

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإطلاع على العديد من الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومن ثم ربطها بمتغيرات وبناء نموذج الدراسة الواضح في الشكل أدناه:

المصدر: إعداد الباحثين، 2019

شكل(1): نموذج الدراسة

سادساً: فرضيات الدراسة

من خلال نموذج الدراسة يتم استنتاج الفرضية الرئيسية والتي تنص على أن "يؤثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية بالمصارف السودانية".

سابعاً: حدود الدراسة

1/ الحد المكاني: ولاية الخرطوم

2/ الحد الزمني: العام 2019م

3/ الحد المؤسساتي: المصارف السودانية

ثامناً: الدراسات السابقة

يوجد عدد من الدراسات السابقة التي تناولت التغيير الدوري للمراجع الخارجي ومصادقية التقارير المالية، والتي استعرضها الباحثون فيما يلي:

دراسة [3]: هدفت الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وأهميتها بالنسبة إلى كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي. توصلت الدراسة إلى أن هنالك شعور قوي لدى المراجعين الخارجيين في العراق بأن معظم حالات تغييرهم وعزلهم تعزى بسبب التزامهم بالقواعد والسلوك المهني للمراجعة، وعدم قبولهم التخلي عنها.

دراسة [4]: هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة السعودية. تكمن أهمية الدراسة في إنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة تتولي عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي. توصلت الدراسة إلى أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية لدي عيني الدراسة، ومن هذه العوامل الفنية اتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وسمعة المكتب وخبراته السابقة في أعمال المراجعة، والتأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومدير مكتب المراجعة.

دراسة [5]: هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل التي تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي في شركات المساهمة القطرية، توصلت الدراسة إلى أن أبرز العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة التي تؤثر على تغيير مراجع الحسابات تتمثل في عدم رضا الإدارة الحالية عن جودة أداء المراجع ورغبة الشركة في استخدام مكاتب ذات سمعة وشهرة عالية في المهنة ومطالبة الشركة المراجع بالخروج عن نطاق العملية التدقيقية التي تم الإتفاق عليها.

دراسة [6]: هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع وعميلة من جهة، وجودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية من جهة أخرى .. توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة.

دراسة [7]: هدفت الدراسة إلى بيان أثر التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على جودة القوائم المالية التي تخضع للمراجعة بشكل عام وفي المصارف السعودية بشكل خاص. توصلت الدراسة إلى أن موضوع أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية هو موضوع حيوي ومهم وواقعي في مجال المحاسبة والمراجعة ويمثل تحدياً لمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام وبالمملكة العربية السعودية بشكل خاص.

دراسة [8]: هدفت الدراسة إلى تحديد مسؤولية المراجع وانعكاسها على ثقة المستخدمين للقوائم المالية والحد من مخاطر المراجعة، تكمن أهمية الدراسة في أن مسؤولية المراجع تعد من الأمور المهمة التي مازال تحظى بأهمية خاصة في علم المراجعة، توصلت الدراسة إلى أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي خفضت من مخاطر المراجعة وزادت من ثقة التقارير المالية المنشورة.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوعات متعلقة بالتغيير الدوري للمراجع الخارجي ومصادقية التقارير المالية ومن خلال العرض الموجز لها واستقراء نتائجها تبين الآتي:

أوجه الشبه تتمثل في:

1/ إن تنفيذ عملية التغيير الدوري تؤدي إلى زيادة كفاءة المراجع الخارجي.

2/ إن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يؤثر في تحقيق جودة التقارير المالية.

أوجه الاختلاف تتمثل في:

1/ تميزت هذه الدراسة في أنها تناولت أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصادقية التقارير المالية حيث لا توجد دراسة سابقة تناولت هذا الموضوع وقياس أثره على مصادقية التقارير المالية.

2/ إن هذه الدراسة تعتبر أول دراسة تناولت هذا الموضوع بالتطبيق على المصارف السودانية في حدود علم الباحثين.

الفائدة من الدراسات السابقة تتمثل في:

1/ يمكن الاستفادة من الدراسات السابقة عند بداية الدراسة لفهم الظاهرة موضوع البحث.

2/ تعتبر الدراسات السابقة من أكثر مصادر المعلومات إثراء للمعرفة.

المحور الثاني الإطار النظري للدراسة:

أولاً: التغيير الدوري للمراجع الخارجي: يقصد بتغيير المراجع الخارجي إتخاذ الجمعية العمومية للشركة قراراً بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي، واختيارها مراجعاً آخر للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد. [9] كما عرف أيضاً بأنه عبارة عن بقائه لمدة قصوى مدققاً لحسابات شركة ما، وبعدها تلتزم الشركة بتغييره كل فترة زمنية معينة، ودوران المدقق يمكن أن يكون إلزامياً أو اختيارياً إذ أن الدوران الإلزامي يكون كل فترة محددة بخمس سنوات غالباً، أما الدوران الطوعي يكون على أساس قرار من مجلس الإدارة وغير محدد بفترة زمنية معينة. [10].

أهداف التغيير الدوري للمراجع الخارجي: نسبة لفشل بعض الشركات العامة المساهمة وانهيائها، ويرجع ذلك إلى انخفاض جودة القوائم المالية، والذي قد يأتي من انخفاض جودة عملية المراجعة الخارجية في الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية في الشركات، لذلك تم إصدار قرار التغيير وذلك لتحقيق عدة أهداف منها تحسين جودة القوائم المالية من خلال وضع العديد من الضوابط التي تتعلق مباشرة بتعزيز دور المراجع الخارجي. [11]

تتمثل أهداف التغيير الدوري للمراجع في الآتي [12]:

1. زيادة جودة أداء مكاتب المراجعة، رفع سمعة وشهرة مكاتب المراجعة.
2. رفع المؤهلات العلمية وتعزيز الكفاءة والخبرة لدى العاملين في مكاتب المراجعة.
3. الحد من سيطرة شركة المراجعة الكبرى على سوق المراجعة. [13]
4. تعزيز موضوعية واستقلال المراجع الخارجي مما يزيد من جودة تقرير المراجع الخارجي. [14]
5. التأكد من عدم نشوء علاقة شخصية بين المراجع الخارجي وأعضاء مجلس الإدارة على حسب مصلحة المساهمين والجمهور. [15]
6. معالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع الناتج من طول أمد علاقته التعاقدية مع عميله، فشركات المراجعة في حاجة عن التخلي عن عملها بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلالها وموضوعيتها [16].
7. زيادة معرفة المراجع المهنية لتنقله بين عملاء مراجعة كثر بدلاً من حصره في مراجعة شركات محددة. [17]

ثانياً: مصداقية التقارير المالية: تعتبر مصداقية القوائم المالية إحدى الخصائص الأساسية للقوائم المالية وأيضاً هي أحد معايير الإعراف والقياس حسب تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية. [18] وتعني المصداقية تلك الإجراءات الواجب اتباعها لجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص وإقناعهم بنجاحها. [19] وتتلخص خاصية المصداقية

بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وأن درجة المصدقية (الوثوق بالمعلومات) تعد إنعكاساً واضحاً للدلالة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ويكون البند موثقاً به وذو مصداقية عالية إذا كانت المعلومات المتعلقة به تعرض بأمانة وخالية من الأخطاء الجوهرية ومحايدة أو خالية من التحيز، مما تم ذكره آنفاً يريد المستثمر معلومات مالية ومحاسبية ذات فهم لدى مستعمل هذه المعلومات، وتعكس الجانب الحقيقي والصادق للوحدة الاقتصادية المراد الإستثمار فيها، وتكون هذه المعلومات ذات درجة عالية من المصدقية للمساعدة في ترشيد القرارات الإستثمارية أو الآراء البحثية كل حسب طلبه، وتشير مصداقية التقارير المالية إلى أن المعلومات تخلو من الخطأ الجوهري.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي تم من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وجمع البيانات عنها وتحليلها لبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تدور حولها والآثار التي تحدثها حيث تغطي هذه الدراسة العام 2019.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من العاملين بمجموعة من المصارف السودانية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (200) إستمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين، والإداريين وبعض الأكاديميين من العاملين في المصارف السودانية، واستجاب (172) فرد أي ما نسبته (86%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الإستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

ثالثاً: أداة الدراسة: اعتمد الباحثون على إستمارة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية في العينة، أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن البيانات الأساسية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة التي تضم محورين المحور الأول، التغير الدوري للمراجع الخارجي من خلال بعد واحد يشتمل على (7) عبارات والمحور الثاني يشتمل على بعد واحد مصداقية التقارير المالية المنشورة يشتمل على (6) عبارات فيما يلي تحليل تحليل البيانات الأساسية للدراسة هي (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة) كما هو مبين في الجدول (1) التالي:

جدول (1): البيانات الأساسية للدراسة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		الخاصية	فئات الخاصية
33.7%	58	التخصص العلمي	محاسبة
9.9%	17		دراسات مصرفية
19.8%	34		إدارة أعمال
8.7%	15		نظم معلومات محاسبية
15.7%	27		إقتصاد
12.2%	21		أخرى
100.0%	172		الإجمالي
59.9%	103	المؤهل العلمي	بكالوريوس
5.8%	10		دبلوم عالي
23.3%	40		ماجستير
5.8%	10		دكتوراه
5.2%	9		أخرى
100.0%	172		الإجمالي
55.2%	95	المسمى الوظيفي	موظف
29.7%	51		رئيس قسم
2.3%	4		مراقب فرع
5.2%	9		نائب مدير
7.6%	13		أخرى
100.0%	172		الإجمالي
12.2%	21	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات
18.6%	32		من 5 وأقل من 10 سنوات
23.3%	40		من 10 وأقل من 15 سنة
15.7%	27		من 15 وأقل من 20 سنة
30.2%	52		20 سنة فأكثر
100.0%	172		الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين من الجدول رقم (1) أن 33.7% متخصصين في المحاسبة و 9.9% تخصصهم دراسات مصرفية و 19.8% تخصصهم إدارة أعمال و 8.7% تخصصهم نظم معلومات محاسبية و 15.7% إقتصاد و 12.2% أخرى، وأن 59.9% من أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس و 5.8% حملة الدبلوم عالي و 23.3% من حملة الماجستير و 5.8% من حملة الدكتوراه و 5.2% يحملون شهادات أخرى. كما أن 55.2% من أفراد العينة هم موظفين و 29.7% رؤساء أقسام و 2.3% مراقبو فروع و 5.2% نائب مدير و 7.6% يشغلون مناصب أخرى. كذلك فإن 12.2% سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات و 18.6% سنوات خبرتهم أقل من 10 سنوات و 23.3% خبرتهم أقل من 15 سنة و 15.7% خبرتهم أقل من 20 سنة، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد العينة لديهم تأهيل علمي في

مجال المحاسبة ويحملون مؤهل جامعي وفوق الجامعي وأن معظمهم لديهم وظائف أخرى كما أن خبرتهم تفوق 5 سنوات مما ينعكس على دقة وسلامة البيانات التي يدلون بها والتي تحقق أغراض الدراسة.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- جدول التوزيع التكراري للإجابات والأشكال البيانية والنسب المئوية.
- معامل ارتباط التجزئة النمطية لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
- أسلوب الإنحدار المتدرج لبيان أثر المتغير الوسيط على المستقل والتابع.
- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة.

خامساً: ثبات وصدق أداة الدراسة

أ. **الثبات والصدق الظاهري:** للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثون بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (10) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

ب. **الثبات والصدق الإحصائي:** ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات إستمارة الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول (2):

جدول(2): الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة الميدانية

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.77	0.87	0.93
الثاني	0.73	0.84	0.92
الاستبيان كاملاً	0.70	0.82	0.91

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين من نتائج الجدول (2) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

سادساً: الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة

التحليل الوصفي للمتغيرات: لجأ الباحثون بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (172) فرداً، وقد تم توزيع البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب.

التحليل الوصفي لعبارات التغيير الدوري للمراجع الخارجي: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة، ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(3): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق
1	ندرك أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي ينمي الابداع لديه.	87 %50.6	78 %45.3	7 %4.1	0 %0.0
2	ندرك أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يقلل من تأثير الادارة على المراجع.	80 %46.5	81 %47.1	11 %6.4	0 %0.0
3	يلتزم البنك بموجهات بنك السودان المركزي فيما يختص بمراجعة الحسابات.	100 %58.1	65 %37.8	3 %1.7	4 %2.3
4	يلتزم المصرف بتغيير المراجع الخارجي وفق موجهات بنك السودان.	67 %39.0	74 %43.0	20 %11.6	11 %6.4
5	موجهات وتوصيات المراجعين الخارجيين كانت مفيدة لنا في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية بصورة سليمة بالمصرف.	77 %44.8	84 %48.8	9 %5.2	2 %1.2
6	تغيير المراجع الخارجي كان مفيدا لنا في إعداد وعرض القوائم المالية بالمصرف.	68 %39.5	63 %36.6	30 %17.4	11 %6.4
7	تغيير المراجع الخارجي يناقش ضمن مهام لجان المراجعة بالمصرف.	69 %40.1	56 %32.6	38 %22.1	6 %3.5

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين من الجدول (3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التغيير الدوري للمراجع الخارجي أن العبارة الأولى (ندرك أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي ينمي الابداع لديه) على مستوى أوافق بشدة بنسبة (50.6%) وأوافق بنسبة (45.3%) والمحاسبة بنسبة (4.1%) . كما أن العبارة الخامسة (موجهات وتوصيات المراجعين الخارجيين كانت مفيدة لنا في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية بصورة سليمة بالمصرف) على مستوى أوافق بشدة (44.8%) وأوافق بنسبة (48.8%) والمحايد بنسبة (5.2%) ولا أوافق بنسبة (1.2%) مما يدل على أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

للتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(4): الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	ندرك أن التغير الدوري للمراجع الخارجي ينمي الابداع لديه.	5.00	0.576	موافق بشدة
2	ندرك أن التغير الدوري للمراجع الخارجي يقلل من تأثير الادارة على المراجع.	4.00	0.609	موافق
3	يلتزم البنك بموجهات بنك السودان المركزي فيما يختص بمراجعة الحسابات.	5.00	0.653	موافق بشدة
4	يلتزم المصرف بتغيير المراجع الخارجي وفق موجهات بنك السودان.	4.00	0.863	موافق
5	موجهات وتوصيات المراجعين الخارجيين كانت مفيدة لنا في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية بصورة سليمة بالمصرف.	4.00	0.691	موافق
6	تغيير المراجع الخارجي كان مفيدا لنا في إعداد وعرض القوائم المالية بالمصرف.	4.00	0.906	موافق
7	تغيير المراجع الخارجي يناقش ضمن مهام لجان المراجعة بالمصرف.	4.00	0.959	موافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

من الجدول (4) يتضح للباحثين الآتي:

- إن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات التغيير الدوري للمراجع الخارجي.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين (0.576 – 0.959) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

خامساً: التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع

التحليل الوصفي لعبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف: يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول (5) الآتي:

جدول (5): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق
1	البيانات المنشورة في القوائم المالية المعتمدة لها ما يثبتها من المستندات.	94 %54.7	71 %41.3	7 %4.1	0 %0.0
2	البيانات المنشورة في القوائم المالية تعبر عن الأنشطة التي حدثت فعلا خلال السنة.	78 %45.3	85 %49.4	9 %5.2	0 %0.0
3	القوائم المالية المنشورة معدة على أساس قياس واحد كل فترة إلا عند الضرورة القصوى.	64 %37.2	71 %41.3	34 %19.8	0 %0.0
4	في حالة تغيير أساس القياس المحاسبي يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية المعتمدة.	76 %44.2	74 %43.0	17 %9.9	5 %2.9
5	القوائم المالية المعتمدة توفر بيانات قابلة للمقارنة عبر الفترات المختلفة للمصرف.	89 %51.7	79 %45.9	4 %2.3	0 %0.0
6	يهتم المصرف بالثبات في إتباع السياسات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية المعتمدة.	68 %39.5	95 %55.2	9 %5.2	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين من الجدول (5) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مصداقية التقارير

المالية للمصرف (أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق).

للتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات

المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول

(6) الآتي:

جدول (6): الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	البيانات المنشورة في القوائم المالية المعتمدة لها ما يثبتها من المستندات.	5.00	0.577	موافق بشدة
2	البيانات المنشورة في القوائم المالية تعبر عن الأنشطة التي حدثت فعلا خلال السنة.	4.00	0.589	موافق
3	القوائم المالية المنشورة معدة على أساس قياس واحد كل فترة إلا عند الضرورة القصوى.	4.00	0.846	موافق
4	في حالة تغيير أساس القياس المحاسبي يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية المعتمدة.	4.00	0.761	موافق
5	القوائم المالية المعتمدة توفر بيانات قابلة للمقارنة عبر الفترات المختلفة للمصرف.	5.00	0.546	موافق بشدة
6	يهتم المصرف بالثبات في إتباع السياسات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية المعتمدة.	4.00	0.576	موافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

من الجدول (6) يتضح للباحثين الآتي:

- إن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون

على عبارات مصداقية التقارير المالية للمصرف.

كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.72 – 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات

إفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

سابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد على النحو التالي:

تنص فرضية الدراسة: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي ومصداقية التقارير المالية،

لاختبار الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث إن التغيير الدوري للمراجع الخارجي كمتغير

مستقل ممثل بـ (x) ومصداقية التقارير المالية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (7): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التغير الدوري للمراجع الخارجي و مصداقية التقارير المالية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	11.240	2.270	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	10.461	0.495	$\hat{B}_1$
			0.85	معامل الارتباط (R)
			0.72	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			109.440	أختبار (F)
$\hat{y} = 2.270 + 0.495x_1$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين من الجدول (7) الآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين التغير الدوري للمراجع الخارجي كمتغير مستقلة ومصدقية التقارير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.85).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.72)، هذه القيمة تدل على أن التغير الدوري للمراجع الخارجي كمتغير مستقل تساهم بـ (72%) في مصداقية التقارير المالية (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (109.440) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 2.270: مصداقية التقارير المالية عندما التغير الدوري للمراجع الخارجي تساوي صفراً.
 - 0.495: وتعني زيادة التغير الدوري للمراجع الخارجي وحدة واحدة تزداد مصداقية التقارير المالية بـ 50%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التغير الدوري للمراجع الخارجي تؤثر على مصداقية التقارير المالية المنشورة " قد تحققت.

جدول (8): إختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به Tolerance	معامل التضخم التباين VIF	معامل الالتواء Skewness	الخطأ المعياري	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	Durbin-Watson
التغيير الدوري للمراجع الخارجي	0.204	4.901	0.148	0.196	0.755	2.232
عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة	0.473	2.115	0.031		0.158	

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019

يتضح للباحثين أن عبارة التغيير الدوري لمراجع الخارجي تمثل (0.204) من التباين المسموح به و(4.901) معامل التضخم، و(0.148) معامل الالتواء و(0.196) الخطأ المعياري.

كما يتضح للباحثين أن عبارة العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة تمثل (0.473) من التباين المسموح به و(2.115) معامل التضخم، و(0.031) معامل الالتواء و(0.158) الخطأ المعياري.

المحور الرابع النتائج والتوصيات:

أولاً : نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

1/ النتائج العامة تتمثل في الآتي:

- أن المصارف السودانية يتم مراجعتها من قبل المراجعين الخارجيين.
- يعتبر التغيير الدوري للمراجع الخارجي أفضل وسيلة لدعم استقلالية المراجع الخارجي.
- تختلف الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في مراجعة القوائم المالية قبل تغييره من بلد لآخر حسب السياسات المطبقة فيه.
- يمكن أن يكون تغيير المراجع الخارجي بصورة إلزامية عن طريق القوانين واللوائح أو يكون بصورة اختيارية عن طريق تقديم استقالة أو استغناء عميل المراجعة عن خدمات المراجع.
- التغيير الدوري للمراجع الخارجي عبارة عن تغيير المراجع الحالي بمراجع آخر بعد مرور فترة زمنية محددة.

2/ النتائج الخاصة:

من خلال أسلوب الانحدار تم التوصل إلى الآتي:

- أ. إن من أهم العوامل التي تفقد المراجع الخارجي موضوعيته واستقلاله بسبب فترة علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة وأنه يصبح أكثر قبولاً لما تتخذه إدارة عميله من سياسات وممارسات محاسبية.
- ب. كان هناك أثر واضح للتغيير الدوري للمراجع الخارجي على مصداقية التقارير المالية.
- ت. التغيير الدوري للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.
- ث. التغيير الدوري للمراجع الخارجي أدى إلى زيادة مصداقية التقارير المالية وكان ذلك من خلال تغييره.
- ج. أكدت الدراسة أن أفضل بديل لتأهيل المراجع ودعم استقلالته هو التغيير الدوري للمراجعين.
- ح. السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة تعد دافعاً لزيادة جودة عملية المراجعة مما يؤثر إيجاباً على مصداقية التقارير المالية المنشورة.
- خ. التغيير الدوري للمراجع الخارجي من فترة إلى أخرى أدى إلى خفض احتمالات حدوث الغش والتلاعب وعدم وجود انحرافات في قرار المراجع الخارجي.
- د. زيادة مصداقية التقارير المالية ارتبطت ارتباطاً مباشراً بالتغيير الدوري للمراجع الخارجي.

ثانياً: مناقشة النتائج:

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة مع دراسة [20] والتي هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة السعودية حيث توصلت إلى أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية لدى عيني الدراسة، ومن هذه العوامل الفنية إتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وسمعة المكتب وخبرته السابقة في أعمال المراجعة، والتأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومديري مكتب المراجعة، حيث يمكن تبرير نتائج هذه الدراسة إلى أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يزيد من تأهيله ويدعم استقلالته. واتفقت أيضاً مع دراسة [21] والتي توصلت إلى أنه يوجد اتفاق بين جميع الأطراف ذات الصلة باستثناء إدارة الوحدات الاقتصادية على تغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات، حيث إن تغيير المراجع الخارجي يزيد من مصداقية التقارير المالية واتفقت مع دراسة [22] والتي توصلت إلى أن التغيير الدوري الإلزامي لمكاتب المراجعة كل فترة له تأثير إيجابي على استقلالية المراجع حيث يمكن تبرير نتائج هذه الدراسة إلى أن التغيير الدولي للمراجع الخارجي يدعم استقلالته واختلقت مع دراسة [23] التي توصلت إلى عدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة، وذلك لاختلاف

عينة ومكان الدراسة. بينما اختلفت مع دراسة [24] التي توصلت إلى أن الإنهاء المبكر لعملية المراجعة الخارجية نتيجة ضغوط موازنة الوقت يؤدي إلى تخفيض جودة مصداقية التقارير المالية.

ثانياً توصيات الدراسة:

بناء على نتائج الدراسة يقدم الباحثون التوصيات الآتية:

1. ضرورة تبني التغيير الدوري للمراجع الخارجي في مجال المراجعة من قبل مجلس تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة في السودان.
2. ضرورة الإهتمام بتغيير المراجعين الخارجيين بصورة مستمرة.
3. تطبيق قاعدة التغيير الدوري للمراجع الخارجي في القطاعات المختلفة.
4. فرض عقوبات صارمة من بنك السودان للمصارف التي لا تلتزم بتغيير مراجعيها الخارجيين كل فترة.
5. ضرورة التغيير الدوري للمراجع وذلك للإلتزام بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة والإلتزام بالأسلوب الأخلاقي وتوافر النزاهة والأمانة وإصدار تقارير مالية عادلة ذات جودة عالية وذلك للبقاء على ثقة مستخدمي التقارير المالية.
6. التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي للمحافظة على حيادهم واستقلاليتهم.
7. ضرورة إلتزام المراجع بمعايير المراجعة بأكملها وذلك للبقاء على ثقة مستخدمي التقارير المالية ينبغي على منشآت المراجعة والإهتمام بالتدريب الجيد للمراجعين لديها بغرض زيادة تأهيل مهاراتهم الفنية مع التركيز على التدريب العلمي.

قائمة المصادر والمراجع:

- [1] أحمد، عبد القادر أحمد، دراسة تحليلية للإلزام بتناوب المراجعين كوسيلة لتحسين موضوعيتهم واستقلالهم، (القاهرة جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببناها، مجلة علمية تصدرها كلية التجارة، (2004م)؛ المجلد 24، العدد (1).
- [2] إبراهيم، محمد بهاء الدين، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، مع التطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، 2008م؛ المجلد 30، العدد (2).
- [3] الفضل، مؤيد محمد علي، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين الخارجيين، (البحرين: جامعة البحرين المجلة العربية للمحاسبة، (2003م)؛ المجلد 6 العدد (1).
- [4] باسودان، يوسف عبد الله، دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، (2004م)؛ المجلد 44، العدد (1).
- [5] المجهلي، ناصر محمد، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، (الجزائر: جامعة الحاج بخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، (2009م)؛.
- [6] مبارك، الرفاعي إبراهيم، التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (2010م)؛ المجلد 49، العدد (76).
- [7] عصمي، أحمد زكريا زكي، أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية بالشركات المساهمة بالتطبيق على المصارف السعودية (الرياض: جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة بكلية إدارة الأعمال، مجلة الإدارة العامة، (2015م)؛ المجلد 55، العدد (3).
- [8] صالح، خالد عبد العزيز حافظ، مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية، دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة).
- [9] مسواك، حميد عبد الله علي، العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي دراسة ميدانية الجمهورية اليمنية ، (القاهرة : جامعة اسيوط، كلية التجارة، المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين)، (2008م)؛.
- [10] منصور، نسرين محمود، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العامة قطاع غزة، (غزة : الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة)، (2013م)؛.
- [11] حمد، ياسر حمد محمد، التقارير المالية في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق الإفصاح التام، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة. (2008م)؛
- [12] الخاطر، خالد بن ناصر، د.صفاء هادي، تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة القطرية، القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (2010م)؛ العدد (76).
- [13] ريشو، بديع الدين ريشو، التغيير الإلزامي لشركة المراجعة الاطار العام للآثار المختلفة في البيئة المصرية ، (القاهرة : جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، (2013م)؛ المجلد 1، العدد (2).
- [14] محمود، عبد الله ممتاز، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2015م؛.
- [15] سعيد، عهد علي، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، (دمشق: جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة) (2009م)؛.
- [16] أحمد 2004 م [1].
- [17] محمد، عبد الدائم عبد الرحمن، التغيير الدوري للمراجع الخارجي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور، (2016م)؛.
- [18] حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، (الاسكندرية: الدار الجامعية)، (2004م)؛ .
- [19] العبادي، ظاهر شاهر القشي، هيثم، أثر العولمة على نظام المعلومات المحاسبية، بغداد: جامعة الاسراء، مجلة جامعة الاسراء، (2009م)؛ العدد (2).

[20] [4]

[21] حجازي ، وجدي حامد، د. بديع الدين ريشو ، تحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الاعمال المصرية ، (القاهرة: اكااديمية السادات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، (2009م)؛ المجلد 33، العدد (2).

[22] عماد محمد رياض احمد ، سالم سعيد باعجاجة، تحليل العلاقة بين جودة الارباح المحاسبية والتدوير الالزامي للمراجعين واثر ذلك في اختيار المراجع اللاحق ، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية (بورشعيد: جامعة بورشعيد، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية، (2013م)؛ المجلد 14، العدد (2).

[23] مبارك 2020م [6]

[24] إبراهيم 2008م [2]