مجلة جامعة الملك سعود، م٢٤، العلوم الإدارية (٢)، ص ص ٢٤١-٢٦٥، الرياض (٢٠١٢م/ ١٤٣٣هـ)

التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة "دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"*

الرفاعي إبراهيم مبارك
أستاذ مشارك بقسم المحاسبة
كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود

(قدم للنشر في ١٧/ ١/ ١٤٣٣هـ، وقبل للنشر في ٨/ ٦/ ١٤٣٣هـ)

الكلمات المفتاحية: التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين، جودة المراجعة.

ملخص البحث. تناول هذا البحث دراسة تأثير طول فترة التعامل بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها على جودة عملية المراجعة. استخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية المراجعة، كما استخدم الباحث القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمتغير تابع يعبر عن جودة عملية المراجعة. أما المتغيرات المستقلة فتمثلت في أربعة متغيرات هي: طول فترة التعامل بين المراجع والشركة، وحجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، والحالة المالية للشركة محل المراجعة. حصل الباحث على البيانات اللازمة لقياس المتغير التابع وأيضا المتغيرات المستقلة من موقع تداول (الموقع الرسمي للسوق السعودية) لعينة من الشركات المسجلة بالسوق ولها تقارير مالية متوفرة على الموقع عن الفترة من عام ٢٠٠١م و٢٠٠٩م. حصل الباحث على ٣١٢ مشاهدة عن ٣٩ شركة سعودية مساهمة استبعد الباحث المشاهدات المتطرفة وبلغ عددها ٢٦ مشاهدة. قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي لباقي المشاهدات والتي بلغ عددها ٢٨٦ مشاهدة باستخدام برنامج SPSS. وقد خلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى أنه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة.

بالإضافة إلى النتيجة الأساسية للبحث توصلت الدراسة إلى نتائج أخرى هي: أن ٧٤٪ تقريبا من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية تتركز في ٧ مكاتب فقط تمثل ١٨٪ من عدد مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة، ١٨٪ تقريبا من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية تتركز في مكتب واحد، وتسيطر المكاتب الأربعة الكبرى على ٤٦٪ من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

* يتقدم الباحث بالشكر الجزيل لعمادة البحث العلمي بجامعة الملك سعود ممثلة في مركز البحوث بكلية إدارة الأعمال على تمويل هذا البحث.

مقدمة

تتبنى المنظمات المهنية في دول كثيرة فرض سياسات إلزامية للتغيير الدوري للمراجعين. وتتراوح السياسات الإلزامية للتغيير الدوري للمراجعين من الإلزام بتغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة إلى الإلزام بضرورة تغيير مكتب المراجعة.

وعلى الرغم من أن الكثير من الجهات المنظمة للمهنة قد يكون لديها قناعة بأن التغيير الدوري للمراجعين يضمن استقلال المراجع وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة. إلا أن الكثير من الدراسات أثبتت أن قصر فترة التعامل على الرغم من أنه قد يدعم استقلال المراجع إلا أنه تطبيقا لمنحنى التعلم قد يؤدى إلى الإضرار بجودة عملية المراجعة. بل إن البعض يرى أن قصر فترة التعامل قد يضر باستقلال المراجع بسبب أن المراجع يحاول إرضاء العميل للاحتفاظ به لأطول فترة ممكنة لتعويض التكاليف العالية التي يتحملها المكتب في السنوات الأولى من علاقة المراجعة. لذلك فإن طول فترة التعامل بين المراجع وعملائه يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة.

في المملكة العربية السعودية تبنت المنظمات المهنة سياسة التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة كل ثلاث سنوات وظلت تلك السياسة مطبقة حتى أغسطس من عام ٢٠٠٨ حيث تم تغيير هذه السياسة ليصبح التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة كل خمس سنوات.

في هذا البحث يحاول الباحث دراسة أثر طول فترة التعامل بين المراجع والشركة على جودة عملية المراجعة في شركات المساهمة السعودية.

١ـ الإطار العام للبحث

ينقسم هذا القسم إلى خمسة أجزاء فرعية يعرض الجزء الأول لمشكلة البحث، بينما يتناول الجزء الثاني أهداف البحث فيما يتناول الجزء الثالث أهمية البحث ويتناول الجزء الرابع حدود البحث وأخيرًا يعرض الجزء الخامس لتنظيم البحث.

١ , ١ مشكلة البحث

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 دافعًا لدى الإدارة لتجنب عمليات الغش والتلاعب؛ نظرا 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 تساهلا وبالتالي يخلق دافع لدي الإدارة على الغش والتلاعب (تأثير فقد الاستقلال).

وعلى الرغم من أن طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والعميل من القضايا التي تناولتها الدراسات السابقة منذ زمن بعيد. إلا أن الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين أعادت الجدل مرة أخرى لهذه القضية وأعيد طرح التساؤل التالي: هل يجب أن يتم إجبار الشركات على تغيير مراجعيها وفقا لأسس تنظيمية محددة؟ أم يسمح بوجود علاقة طويلة الأجل بين المراجع وعملائه وتترك عملية التغيير لتكون اختيارية؟ (Fairechild et al. 2009).

وفي هذا الصدد لم يكن من المستغرب أن يطالب قانون Sarbance-Oxely Act (SOX) في عام ٢٠٠٢ بعض الجهات الرقابية (U.S. Comptroller General) في الولايات المتحدة الأمريكية أن تقوم بدراسة فعالية التغيير الإلزامي للمراجعين ، وطالب أن تنتهي هذه الدراسة في ٣٠ يوليو ٢٠٠٣. وفي التقرير الذي قدمه مكتب المحاسبة العام General Accounting Office (GAO) استنتج أن " العمل المطلوب في هذا الوقت هو قيام كل من Securities and Exchange Committee (SEC) و The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) بمراقبة وتقدير فعالية متطلبات SOX التي تهدف إلى تدعيم استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة". وهذا يعني أنه يجب تأجيل أي قرارات رسمية بخصوص سياسة التغيير الدوري للمراجعين إلى أن تظهر بوضوح أكثر آثار متطلبات الـ SOX (GAO2003). وإلى الآن ، كما يرى Fairechild et al. 2009 ، ما زالت متطلبات الـ SOX فيما يتعلق بالتغيير الدوري لشريك المراجعة معمول بها. بالإضافة لذلك فإن كل من (GAO) وبعض الجهات التنظيمية الأخرى مثل New York Stock Exchange و The Commission on Public Trusts و Private Enterprise و أيضا TIAA-CREF دعت إلى أن يكون التغيير الدوري لشركات المراجعة على أساس اختياري لتحسين جودة عملية المراجعة (نقلا عن Srinidhi et al. 2010 P. 3).

واتفاقا مع ما سبق أشارت الدراسات السابقة (DeFond and Francis, 2005 و Lowensohn et al, 2007) إلى أن قضية التغيير الدوري للمراجعين أصبحت في مقدمة القضايا التي يتم دراستها لتحسين استقلال المراجعين وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي يتم مراجعتها. كما أشارت هذه الدراسات أيضا إلى أن وضع سياسة محددة للتغيير الدوري لشركات المراجعة ليست قضية هينة.

وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لوضع سياسة محددة للتغير الإلزامي للمراجعين ، إلا أن الأدلة المدعمة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة أو أنها غير صالحة. فلا يوجد تدعيم بأدلة قاطعة على أن التغيير الدوري للمراجعين يدعم استقلال المراجع من خلال إزالة دوافع المراجع للتضحية بجودة رأيه على القوائم المالية في الوقت الحالي مقابل الوعد بإيرادات يحصل عليها من العميل في الأجل الطويل. إلا أنه توجد أدلة قوية على أن مشاكل المراجعة تكون أكثر شيوعا في عمليات المراجعة الجديدة أو في السنوات الأولى من عملية المراجعة. وبناء على ما سبق يتفق الباحث مع ما استنتجه (DeFond and Francis 2005) من أن وضع سياسة محددة للتغيير الدوري لشركات المراجعة ليست قضية هينة. وأنها من القضايا التي ما زالت مطروحة للبحث العلمي وتحتاج المزيد من البحوث.

في المملكة العربية السعودية كان القرار الوزاري رقم ٩٠٣ يلزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاثة سنوات ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك ، أي يكون هناك مكتبان للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة. وحديثا صدر القرار الوزاري رقم (٢٦٦/ ق) بتاريخ ١٤٢٩/٨/٨ هـ (الموافق ٢٠٠٨/٩/١م) ويسري العمل به اعتبارا من ٣١ أغسطس ٢٠٠٨. وقد نص

هذا القرار على تعديل المادة رقم ٨ من الضوابط المرفقة بالقرار الوزاري رقم (٩٠٣) بتاريخ ١٢/ ٨/ ١٤١٤هـ بحيث يصبح النص على النحو التالي:

"يجب ألا تزيد مدة المراجعة لشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة"، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب. وتحسب مدة المراجعة بالنسبة للشركات المساهمة التي احتفظت بمكتب المراجعة في تاريخ العمل بهذا القرار خمس سنوات أو أكثر اعتباراً من ١/ ١/ ١٤٢٦هـ الموافق ١٠/ ٢/ ٢٠٠٥م."

وقد علق أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على القرار الجديد بأنه جاء لتعزيز مبدأ الثقة بالمحاسب القانوني ، كما ذكر أن الهدف من القرار هو زيادة استقلال المراجع ومنع الاحتكار (الاقتصادية الإلكترونية ١/ ٩/ ٢٠٠٨). ويلاحظ على التعليق السابق أنه يرى أن القرار الجديد يهدف إلى تعزيز الثقة في المراجعين وزيادة استقلالهم. فهل المقصود من هذا التعليق أن زيادة طول فترة التعامل من ثلاثة سنوات إلى خمس سنوات سوف يدعم استقلال المراجع ويعزز الثقة في مهنة المراجعة؟ وهل القرار يدعم الثقة في المراجعين ويدعم استقلالهم أم أنه يرفع من كفاءة وفعالية عملية المراجعة؟.

يتضح مما سبق أن قضية التغيير الدوري للمراجعين أصبحت من القضايا الهامة والتي تلقى اهتمامًا كبيرًا من جانب الجهات التنظيمية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة في الوقت الحاضر. ويأتي هذا الاهتمام في إطار الجهود التي تبذلها الجهات التنظيمية لاستعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الانتقادات العنيفة التي تعرضت لها ، هذه الانتقادات التي وجهت للمراجعين في أعقاب الفضائح المالية في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي وبعد الأزمات المالية العالمية المعاصرة والتي أشارت أصابع الإتهام إلى المراجعين كأحد أسبابها. وقد كان من الطبيعي أن اهتمام المنظمات المهنية بهذه القضية يتبعه اهتمام من جانب الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة. لذلك أصبحت هذه القضية من القضايا التي تناولتها أبحاث كثيرة خلال السنوات القليلة الماضية (انظر على سبيل المثال Srinidhi et al. 2010; Kamarudin et al. 2010; Lowensohn et al. 2007). وما زالت القضية مطروحة للبحث وتلقي في الوقت الحالي جدل علمي ، فبينما يري الكثير من الباحثين (كما يتضح من عرض الدراسات السابقة في القسم التالي من البحث) أن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة هي الأفضل لتحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة ، نجد أن البعض الآخر يرى أن ذلك يضر بجودة عملية المراجعة أو أنه لا علاقة له بجودة المراجعة. من ناحية أخرى فإن المنظمات المهنية في الكثير من دول العالم ما زالت تفرض ضرورة التغيير الإلزامي للمراجعين.

وفي سياق هذا الجدل العلمي بشأن قضية التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين والذي أشار إليه الباحث فيما سبق ، تتمثل مشكلة البحث في دراسة تأثير طول فترة التعامل بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها على مستوى جودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية. ويتمثل التساؤل الأساسي للبحث في:

هل طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والعميل يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة؟ أم أنه لا توجد علاقة بين جودة المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والعميل؟

١,٢ هدف البحث

يتمثل الهدف الأساسي الذي يسعى الباحث إلى تحقيقه من هذا البحث في:

ـ دراسة العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها من جهة وجودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية من جهة أخرى. بهدف التحقق مما إذا كانت النتيجة التي توصلت إليها الدراسات السابقة في الدول الأكثر تقدما خاصة الولايات المتحدة الأمريكية والتي تشير إلى وجود علاقة طردية بين طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والشركة التي يراجع حساباتها وجودة عملية المراجعة موجودة في البيئة السعودية أما أنها تختلف؟. وإذا كانت مختلفة فهل العلاقة عكسية أم أن هذه العلاقة غير موجودة أساسا؟.

بالإضافة للهدف الرئيسي للبحث يتوقع الباحث تحقيق هدف آخر فرعي يتمثل في:

ـ التعرف على مدى تركز خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية في مكاتب معينة. وبالتالي التعرف على ما إذا كانت سياسة التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين في المملكة العربية السعودية قد حققت هدف منع إحتكار مجموعة معينة من المكاتب لسوق المهنة أم لا؟.

١,٣ أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يمثل إضافة إلى الفكر المحاسبي الذي يتناول قضية التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية والتي غيرت قواعد التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين في عام ٢٠٠٨ (كما سبق الإشارة إلى ذلك) من ثلاثة سنوات إلى خمس سنوات.

كما يكتسب البحث أهمية عملية أيضا من كونه يمكن أن يقدم تقييم لتجربة المملكة العربية السعودية في مجال التغيير الدوري الإلزامي لمكاتب المراجعة والذي يمكن أن يكون مفيدا للمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم المهنة والتي ما زالت تهتم بهذه القضية.

١,٤ حدود البحث

سوف يتم تنفيذ البحث في ضوء الحدود التالية:

١ـ سوف يتم إجراء الدراسة التطبيقية على شركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية ويتوافر عنها بيانات على موقع تداول.

٢ـ فترة الدراسة من عام ٢٠٠٠ م وحتى عام ٢٠٠٩ م وسوف يتم الحصول على البيانات الخاصة بعام ٢٠٠٠م من خلال القوائم المالية المقارنة لعام ٢٠٠١م.

٣ـ لن يركز الباحث على كل المتغيرات التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة عملية المراجعة ، ولكن سوف يأخذ الباحث في الاعتبار فقط المتغيرات التي يمكن قياسها وتتوافر عنها البيانات اللازمة للقياس كمتغيرات رقابية عند دراسة أثر طول فترة التعامل بين المراجع والشركة على جودة عملية المراجعة. والمتغيرات الرقابية التي سوف يستخدمها الباحث هي: حجم مكتب المراجعة ، وحجم الشركة محل المراجعة ، والحالة المالية للشركة محل المراجعة.

١,٥ تنظيم البحث

سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني عرضاً للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. أما القسم الثالث فيتضمن

تصميم الدراسة التطبيقية وينقسم إلى قسمين فرعيين يركز الأول على عرض لتصميم الدراسة التطبيقية بما في ذلك المتغيرات والفروض والنموذج والمجتمع والعينة وأدوات ووسائل البحث، بينما يركز القسم الثاني على عرض لنتائج الدراسة التطبيقية وتحليلها. أخيرا يعرض القسم الرابع نتائج وتوصيات البحث.

٢ـ الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

تناولت بعض الدراسات القديمة نسبيا أثر طول فترة التعامل بين المراجع والعميل على بعض جوانب عملية المراجعة. وما يرتبط منها بموضوع البحث هو ما ركز على دراسة العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والعميل والمسئولية القانونية للمراجع. من هذه الدراسات على سبيل المثال Palmrose (1987, 1991) ودراسة Stice (1991). وقد خلصت نتائج هذه الدراسات إلى أن المراجعين يواجهون خطر أعلى للتعرض للمسئولية القانونية من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في السنوات الأولى من علاقة المراجعة. هذه النتائج تستند إلى أن معرفة المراجع بالشركة في السنوات الأولى من علاقة المراجعة تكون أقل ، وبالتالي لا تكون لديه القدرة على اكتشاف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في التقارير المالية. وهذه النتائج تدعم وجهت النظر التي ترى وجود علاقة موجبه بين طول فترة التعامل بين المراجع وعملائه وجودة عملية المراجعة.

في عام ٢٠٠٣ قدم مكتب المحاسبة العام General Accounting Office (GAO) دراسة عن تأثير التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين على جودة عملية المراجعة وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن تكاليف التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين تزيد عن منافعها. وقد توصلت الدراسة إلى هذه النتيجة بعد عمل مسح شامل لكل شركات المحاسبة الكبيرة و١٠٠٠ شركة لها أسهم متداولة. ومنذ ذلك الوقت وحتى الآن وقضية التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة تشهد تركيز كبير من جانب الباحثين.

في هذا الجزء يعرض الباحث للدراسات السابقة التي تناولت دراسة اثر طول فترة التعامل بين المراجعين وعملائهم على جودة عملية المراجعة. وقد تم تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاثة أقسام فرعية هي:

٢,١ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وفشل عملية المراجعة.

٢,٢ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة والتحفظات المحاسبية.

٢,٣ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وجودة رقم الأرباح كمقياس لجودة المراجعة.

وفيما يلي عرض مختصر لبعض هذه الدراسات

٢,١ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وفشل عملية المراجعة

ركزت بعض الدراسات السابقة على دراسة العلاقة بين التغيير الدوري للمراجعين واحتمالات فشل عملية المراجعة. من هذه الدراسات على سبيل المثال: Geiger and Raghunandan (2002); Carcello and Nagy (2004); Petty and Cuganesan (1996); and Stanley and DeZoort (2007).

استخدمت دراسة Geiger and Raghunandan (2002) التحفظات كمقياس لجودة عملية المراجعة، وخلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن احتمال تلقي

الشركات لتقارير تتضمن التحفظ على الاستمرار (قبل الإفلاس) من مراجعين لهم فترات قصيرة من التعامل مع الشركة هو احتمال ضئيل. أما دراسة Carcello and Nagy (2004) فقد ركزت على فحص الشركات التي فرضت عليها قواعد إلزامية من جانب لجنة الأوراق المالية والتبادل (SEC) بسبب تورطها في غش التقارير المالية ، وقد توصلت إلى أن احتمال غش التقارير المالية يكون أعلى في السنوات الثلاثة الأولى من علاقة المراجع مع الشركة. كما توصلت هذه الدراسة أيضا إلى أن احتمال مخالفة قاعدة 10(b)5 تكون مرتفعة في السنوات الأولى من علاقة المراجعة.

وفي هذا الصدد أيضا توصلت دراسة Petty and Cuganesan (1996) إلى أن احتمالات فشل عملية المراجعة في السنوات الأولى من التعامل بين المراجع والشركة تكون أعلى. أما دراسة Stanley and DeZoort (2007) فقد استخدمت إعادة إصدار التقارير المالية كمقياس لفشل عملية المراجعة وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة واحتمال إعادة إصدار التقارير المالية.

٢,٢ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة والتحفظات المحاسبية

أثبتت دراسة Jenkins and Velury (2008) وجود علاقة طردية بين وجود تحفظات محاسبية على الأرباح التي يتم التقرير عنها وطول فترة العلاقة بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها. وامتدادا لدراسة Jenkins and Velury (2008) قام Li (2010) بدراسة أخرى توصل فيها إلى أن العلاقة الطردية بين التحفظات المحاسبية على الأرباح وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة ليست ثابتة في كل الشركات. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هذه العلاقة تكون موجودة فقط في حالة الشركات الكبيرة أو الشركات التي تخضع لرقابة شديدة من مراجعيها. أما الشركات الصغيرة أو التي تخضع لرقابة ضعيفة من مراجعيها فإن العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة والتحفظات المحاسبية تكون عكسية.

٢,٣ دراسات ركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وجودة رقم الأرباح كمقياس لجودة المراجعة

قدمت بعض الدراسات السابقة الدليل على أن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة. من هذه الدراسات على سبيل المثال:(Johnson et al. 2002; Myers et al. 2003; Ghosh and Moon 2005; Lowensohn et al. 2007; Manry et al. 2008; and Gul et al. 2009).

استخدمت دراسة Johnson et al. (2002) الاستحقاق غير المتوقع والاستحقاق الجاري كمقياس لجودة رقم الأرباح وبالتالي لجودة عملية المراجعة وتوصلت إلى أن الاستحقاقات غير المتوقعة كانت مرتفعة عندما كانت فترة تغيير المراجع قصيرة (من عامين إلى ثلاثة أعوام) عنه في حالة إذا كانت فترة التغيير متوسطة (من أربعة إلى ثمانية أعوام). بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على أن طول فترة العلاقة بين المراجع والشركة (تسع سنوات أو أكثر) يؤدي إلى انخفاض رقم الاستحقاقات غير المتوقعة مقارنة بحالتي العلاقة قصيرة أو متوسطة

الطول. أما دراسة Myers et al. (2003) فقد توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وحجم الاستحقاق غير العادي. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن طول فترة العلاقة بين المراجع والشركة تكون أكثر فعالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تتخذها الإدارة.

اتفاقًا مع نتائج دراسة Myers et al. (2003) قدمت دراسة Ghosh and Moon (2005) دليل على أن احتفاظ الشركة بالمراجع لفترة طويلة يرتبط بقوة معاملات الاستجابة للأرباح المعلنة ، وهذا يعني أن المستثمرون يدركون أن جودة رقم الأرباح في حالة طول فترة التعامل بين المراجع والشركة تكون أفضل من جودة رقم الأرباح في حالة قصر فترة التعامل بين المراجع والشركة. دراسة Lowensohn et al. (2007) تناولت دراسة أثر التغيير الدوري للمراجعين على جودة عملية المراجعة في ولاية كاليفورنيا. وتوصلت نتائج هذه الدراسة (بعد رقابة المتغيرات التي تؤثر على جودة التقارير المالية) إلى أن هناك ارتباطًا بين التغيير الدوري للمراجعين وجودة التقارير المالية.

أما دراسة Manry et al. (2008) فقد توصلت إلى أن زيادة طول فترة التعامل بين شريك المراجعة والشركة يرتبط بالجودة العالية لعملية المراجعة. كما أيدت نتائج دراسة Gul et al. (2009) النتائج التي توصلت إليها الدراسات الحديثة والتي تشير إلى أن قصر فترة التغيير الدوري للمراجعين يترتب عليه انخفاض جودة رقم الأرباح عنه في حالة طول فترة الارتباط بين المراجع والشركة والذي يترتب عليها زيادة جودة رقم الأرباح. وهذا يعني أن هناك ارتباطًا موجبًا بين طول فترة التعامل بين المراجع وجودة عملية المراجعة.

وجدير بالذكر أيضا أن دراسة Chi, et al. (2005) والتي تم تطبيقها في تايوان توصلت إلى أن التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين لا يؤدي إلى تخفيض الاستحقاق الإختياري.

وتتفق نتائج المجموعات الثلاثة من الدراسات السابقة مع نظرية منحنى التعلم والتي تتبنى فكرة أن المراجع يحتاج وقت لتكوين معرفة كافية عن العميل تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة بفعالية. وتستند هذه النظرية إلى أن قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة لنفس العميل على مدار عدة سنوات يؤدي إلى اكتسابه المهارات اللازمة للحكم على القضايا المحاسبية الحرجة والتي تحتاج خبرة عالية.

ولتفسير نتائج الدراسات السابق عرضها قدم (Gul et al. 2009) ثلاثة تفسيرات للعلاقة الطردية بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة من جهة وجودة عملية المراجعة من جهة أخرى: **الأول** هو أن قصر فترة التعامل بين المراجع والشركة يصاحبها نقص المعرفة الكافية لتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية. ويتفق هذا التفسير مع رأي المهنيين الذين يرون أن قصر فترة التعامل بين مكتب المراجعة والشركة قد يعرض المراجع لدرجة عالية من خطر فشل عملية المراجعة (e.g. Pricewaterhouse Coopers 2002; Gul et al. 2007) .

أما **التفسير الثاني** فيرى أن هذه النتائج ترجع إلى أن العلاقة بين المراجع والشركة في السنوات الأولى تفتقد الاستقلالية كنتيجة لتعمد تخفيض مبلغ الأتعاب في السنوات الأولى (المصطلح الذي يعبر عن هذه الحالة هو Low Balling). ويستند هذا التفسير إلى أن

المراجع عادة يحدد أتعابًا منخفضة لقبول العميل الجديد والاحتفاظ به يؤدي إلى تعويض خسائر السنوات الأولي في السنوات التالية (DeAngelo 1981). هذا التفسير يرى أن المراجع في ظل التزامه بفترة ارتباط قصيرة بالعميل يكون متساهلا أكثر في السنوات الأولى لكي يمكنه الاحتفاظ بالعميل لأطول فترة ممكنه لتعويض الخسائر الأولية ، ويؤدي ذلك إلى انخفاض جودة عملية المراجعة وبالتالي انخفاض جودة الأرقام المحاسبية. (Gul et al. 2007) .

أما **التفسير الثالث** فهو أن الشركات التي تتمتع بجودة الأرقام المحاسبية الخاصة بها يكون لديها دافع أكثر للاحتفاظ بمراجعين يتميزون بالجودة الأعلى، أو من جانب أخر المراجعين الذين يتميزون بجودة عملهم سوف يتنازلون عن العملاء الذين لا يتميزون بجودة الأرقام المحاسبية الخاصة بهم والذين سوف يتجهون بالطبع إلى مراجعين أقل جودة. ويستند هذا التفسير على أن العملاء قد يغيرون المراجعين أو أن المراجعين يرفضون الاستمرار مع العملاء بسبب عدم جودة رقم الأرباح. ويستند هذا التفسير إلى أن الشركات التي تتميز بارتفاع جودة رقم الأرباح يكون لديها ميول للاحتفاظ بمراجعيها. كما يتفق هذا التفسير أيضا مع الفكر المحاسبي الخاص بتغيير المراجعين وتسوق الرأي، ويدعم الرأي القائل بأن الشركات تغير مراجعيها بعد تلقيها تقارير مراجعة متحفظة (في بعض الحالات تكون هذه التحفظات بسبب انخفاض جودة رقم الأرباح). من ناحية أخرى فإن مكاتب المراجعة قد تلجأ إلى رفض الاستمرار مع العميل تجنبا للمخاطر التي قد يتعرض لها بسبب الاستمرار في الارتباط بهذا العميل في السنوات الأولى من قبولهم مهمة المراجعة (بصفة خاصة العملاء الذين تتضمن قوائمهم المالية أرقام استحقاقات غير متوقعة مرتفعة أو يتسمون بانخفاض جودة رقم الأرباح).

من ناحية أخرى فإنه على الرغم من أن النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة التي عرضها الباحث فيما سبق تشير إلى أن طول فترة التغيير الدوري للمراجعين يحسن جودة عملية المراجعة ، فإن بعض الدراسات الحديثة توصلت أيضا إلى أن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة إما أنها ليس لها ارتباط (Knechel and Vanstraelen 2007) أو أنها ترتبط عكسيا (Davis, Soo, and Trompeter 2009) بجودة رقم الأرباح. كما توصلت دراسة Schelker (2008) إلى أن جودة عملية المراجعة تكون أعلى في السنوات الأولى من فترة المراجعة ثم تنخفض بعد ذلك. وتستند هذه الدراسات إلى أن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة يؤدي إلى فقد المراجع لاستقلاله وبالتالي حتى لو استطاع إكتشاف ممارسات التأثير على رقم الأرباح فإنه قد يتردد في الإفصاح عنها.

٣ـ الدراسة التطبيقية

تم تجزئة هذا القسم من البحث إلى جزأين رئيسيين ، يتناول الجزء الأول عرض لتصميم الدراسة التطبيقية ويتناول الباحث فيه عرض للمتغيرات والفروض ونموذج الدراسة والمجتمع والعينة وأدوات البحث. أما الجزء الثاني فيتناول عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

٣ , ١ تصميم الدراسة التطبيقية

٣ , ١ , ١ المتغيرات والفروض:

حيث إن هدف البحث يتمثل في دراسة أثر طول فترة التعامل بين المراجع والشركة على جودة عملية

المراجعة ، لذلك فإن المتغير التابع في هذه الدراسة هو جودة عملية المراجعة ، أما المتغير المستقل فهو طول فترة التعامل بين المراجع والشركة. بالإضافة إلى المتغير المستقل المذكور سوف يستخدم الباحث متغيرات مستقلة أخرى كمتغيرات رقابية هي: حجم مكتب المراجعة ، حجم الشركة محل المراجعة ، الحالة المالية للشركة محل المراجعة.

وسوف يعرض الباحث للمقصود بكل متغير من هذه المتغيرات وكيفية قياسه على النحو التالي:

أولا: المتغير التابع:

جودة عملية المراجعة: يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها « تقدير السوق لكل من (أ) احتمال قيام المراجع باكتشاف الغش الذي قد تمارسه إدارة العميل. (ب) احتمال قيام المراجع بالتقرير عن الغش المكتشف» (DeAngelo 1981). ويزداد احتمال اكتشاف المراجع للغش عندما يكون لديه معرفة أكثر بالنظام المحاسبي للعميل (عبر Boon et al. 2008 عن معرفة المراجع بالنظام المحاسبي للعميل بتأثير التعلم "Learning Effect") أما احتمال قيام المراجع بالتقرير عن الغش المكتشف من عدمه فإنه يتوقف على مدى استقلاله. ويتحدد مستوى جودة خدمات المراجعة في أي مهمة مراجعة بدرجة التأكيد المطلوبة ومقدرة المراجع على تقديم هذا التأكيد. ويوجد عدد من الدراسات حددت خصائص عميل المراجعة والتي تحدد الطلب على جودة عملية المراجعة مثل الحجم ومخاطر السيولة ودرجة تعقد عملية المراجعة والربحية (انظر على سبيل المثال Simunic 1980; Craswell and Francis 1999; Simunic and Stein 1996). بعض الدراسات الأخرى حددت خصائص أخرى تؤدي إلى جودة عملية المراجعة مثل الاستقلال والخبرة المتخصصة في مجال معين (انظر على سبيل المثال Carcello et al. 2002; Knechel and Willekens 2006).

قياس جودة عملية المراجعة: على الرغم من أن جودة المراجعة وفعاليتها قد لقيت الكثير من الإهتمام كنتيجة لفضيحة شركة Enron وغيرها من الفضائح المالية والمحاسبية الأخرى ، إلا أنه يظل من الصعب قياس جودة المراجعة من القوائم المالية ، لأن القوائم المالية كما يرى Gunny et al. (2007) ناتج عمل مشترك بين الإدارة والمراجع. حيث إنها تمثل تأكيدات من الإدارة يؤكدها المراجعين، لذلك فإن فصل خصائص المراجعين عن خصائص الإدارة عند الحكم على جودة القوائم المالية أمر محل جدل في بحوث المراجعة. لذلك تعددت مقاييس جودة المراجعة في الدراسات السابقة ولعل أهم المقاييس التي استُخدمت لهذا الغرض هي: حجم مكتب المراجعة ومخرجات عملية المراجعة وجودة رقم الأرباح. كما استُخدمت أيضا بعض مخرجات عملية المراجعة الأخرى مثل التحفظات الخاصة باستمرار الشركة كمقياس للجودة ، كما استُخدم حديثا جودة رقم الأرباح لقياس جودة المراجعة ، بافتراض أنه كلما ازدادت جودة رقم الأرباح كان ذلك دليلا على جودة عملية المراجعة.

ويرى الباحث أن استخدام حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة يعيبه أنه لا يسمح بدراسة الفروق بين المجموعة الواحدة من المكاتب. كما يرى الباحث أن حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة أصبح محل شك بعد فضيحة شركة Enron

والتي كان يراجع حساباتها واحدة من أكبر شركات المراجعة في ذلك الوقت. أما بالنسبة لمخرجات عملية المراجعة فإنه لا يمكن استخدامها في البحث الحالي نظرا لندرة التحفظات في تقارير المراجعة الصادرة على الشركات السعودية، وهو ما اتضح للباحث أثناء تجميع البيانات اللازمة للدراسة. لذلك سوف يستخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمقياس لجودة عملية المراجعة؛ لأنه بالإضافة إلى أنه الأكثر استخداما في الدراسات السابقة الحديثة نسبيًّا فإن الاستحقاقات التي يتم التقرير عنها هي ناتج مفاوضات بين المراجع وإدارة الشركة. وحجم معرفة المراجع بالشركة محل المراجعة ودرجة استقلاله وجودة تنفيذه لعملية المراجعة (من حيث التخطيط والتنفيذ) كلها عوامل سوف تمكنه من اكتشاف الاستحقاقات غير العادية غير المرتبطة بالأداء والتفاوض مع الإدارة لعمل التصحيح اللازم أو التقرير عنها. وبالطبع يؤدي تخفيض حجم الاستحقاقات غير المرتبطة بالأداء إلى تحسين جودة رقم الأرباح.

Mayres et al. 2003 استخدموا حجم الاستحقاق الجاري والاستحقاق الاختياري لقياس جودة عملية المراجعة وقد أثبتوا أن الاستحقاق الجاري والاختياري ينخفض كلما طالت فترة التعامل بين المراجع والشركة. والافتراض بوجود علاقة طردية بين جودة المراجعة وجودة رقم الأرباح ليس من الأمور المستحدثة ولكنه مدعم بكثير من الأدلة العملية التي تم تقديمها في الفكر المحاسبي الذي تناول هذه القضية. فالكثير من الدراسات السابقة أثبتت وجود علاقة بين مقاييس ارتفاع جودة المراجعة (مثل حجم مكتب المراجعة والتخصص في مراجعة شركات تنتمي لصناعة معينة) وجودة التقارير المالية ، من هذه الدراسات على سبيل المثال (Becker et al. 1998; johnson et al. 2002; Krishnan 2003; Balsam et al. 2003; Myers et al. 2003; Ghosh and Moon 2005). هذا الربط بين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية يرجع إلى أن المراجعين الذين يتسم أداءهم بارتفاع الجودة تكون فرصتهم أكبر من المراجعون الأقل جودة في اكتشاف الممارسات المحاسبية التي قد تتبعها الإدارة للتلاعب في التقارير المالية. هذا بالإضافة إلى أن المديرين الذين لا يهتمون بمناقشة القضايا المحاسبية التي تثير شكوك المراجعين حول التلاعب في رقم الأرباح يكون احتمال تلقيهم لتقارير متحفظة أعلى إذا كان المراجعون من النوعية التي يتسم أداؤها بالجودة العالية.

وقد قدم الفكر المحاسبي كثير من النماذج التي يمكن استخدمها للحكم على جودة رقم الأرباح (لاكتشاف إدارة الأرباح). من النماذج الرائدة في هذا المجال: نموذج Healy (1985) ونموذج DeAnglo (1986) ونموذج Jones (1991) ونموذج Jones المعدل الذي قدمه Dechow et al. (1995) ونموذج Dechow(1994) . وقد ركزت هذه النماذج على حساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى استحقاق إجباري واستحقاق اختياري ثم بعد ذلك يتم دراسة الاستحقاق الاختياري لتحديد ما إذا كان يمثل تلاعبًا في الأرباح أم لا. وعلى الرغم من شيوع هذه النماذج في الدراسات الخاصة بإدارة الأرباح إلا أن البعض يرى أن الافتراضات التي تقوم عليها هذه النماذج قد تسبب أخطاء في القياس. هذه الأخطاء قد يكون لها تأثير على النتائج ، حيث إنه من الصعوبة

التفرقة بين ما يعتبر اختياريًا وما يعتبر غير اختياري (انظر (Ibrahim, 2005)).

حديثا ظهرت نماذج أخرى للحكم على جودة رقم الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير الأجل (استحقاق رأس المال العامل). من هذه النماذج نموذج Chou et al (2006) ونموذج Lee (2006) ونموذج Mir and Seboui (2006) ونموذج Visvanathan (2006) ونموذج Miller (2007) .

تقوم هذه النماذج على تقسيم الاستحقاق الإجمالي إلى استحقاق طويل الأجل (مثل الإهلاك والضرائب المؤجلة) واستحقاق قصير الأجل والذي يتضح من التغير في عناصر الأصول المتداولة و/ أو الالتزامات المتداولة. ويرى مؤيدو هذه النماذج أن التلاعب في الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل يكون أسهل بالنسبة للإدارة، حيث تقوم الإدارة باختيار السياسات المحاسبية التي يكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير مثل السياسات المحاسبية التي يترتب عليها تسويات لعناصر الأصول أو الخصوم قصيرة الأجل. ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة.

وحيث إن عناصر الأصول والخصوم المتداولة هي العناصر المكونة لصافي رأس المال العامل (الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة) ، ولأن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، والذي يعد مقياس بديل للأداء ، لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق ، فقد استحدث (Miller; 2007) نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب. وقد أطلق على هذه النسبة نسبة ميلر (Miller Ratio) ويمكن استخدام قيمة التغير في هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح. حيث تكون قيمة التغير في النسبة صفر في حالة عدم وجود تلاعب أما إذا اختلفت قيمة التغير في النسبة عن الصفر فإن ذلك يكون مؤشرًا على وجود تلاعب في رقم الأرباح. ويلخص الباحث ما سبق في النموذج التالي:

فرض عدم وجود إدارة أرباح

$$(\Delta WC / CFO)t\text{-}0 - (\Delta\ WC / CFO)t\text{-}1 = 0$$

فرض وجود إدارة أرباح

$$(\Delta\ WC / CFO)t\text{-}0 - (\Delta\ WC / CFO)t\text{-}1 \neq 0$$

حيث تشير ΔWC إلى التغير في صافي رأس المال العامل و CFO تشير إلى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

ما سبق يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) كان ذلك مؤشرا على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقا لأساس الاستحقاق.

سوف يستخدم الباحث نموذج نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح وبالتالي كمقياس لجودة عملية المراجعة، فكلما انخفضت قيمة التغير في نسبة ميلر أو اقتربت من الصفر يكون ذلك دليلا على ارتفاع جودة رقم الأرباح وبالتالي ارتفاع جودة عملية المراجعة، والعكس كلما ابتعدت قيمة التغير في نسبة ميلر عن الصفر سواء بالسالب أو بالموجب كان ذلك دليلا على عدم جودة رقم الأرباح وبالتالي انخفاض

جودة عملية المراجعة. وحيث إن التغير في نسبة ميلر قد يكون بالسالب أو الموجب فإن ذلك يعني أنه لا يمكن صياغة الفروض الإحصائية للعلاقة بين هذا التغير ومقاييس المتغيرات المستقلة إلا بعد توحيد الإشارة. لذلك سوف يستخدم الباحث القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر (أي بدون إشارة) كمقياس لجودة المراجعة.

ويرجع تفضيل الباحث لنسبة ميلر إلى سهولة احتساب هذه النسبة ، وأنها تعكس إدارة الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل وهو الأسهل بالنسبة للإدارة ، وبذلك فإنه يوفر إمكانية قياس جودة عملية المراجعة في حالة إذا كانت فترة التعامل بين المراجع والشركة قصيرة وهي الحالة الأكثر شيوعا في المملكة العربية السعودية خلال فترة الدراسة.

ثانيا: المتغيرات المستقلة

١ـ طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والشركة:

يقصد بطول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والشركة عدد السنوات التي يظل فيها المراجع يراجع حسابات الشركة. وكما سبق الذكر فإن فترة التعامل بين المراجع والشركة لها تأثيرين متناقضين. فمن ناحية كلما كانت هذه الفترة طويلة كلما أدى ذلك إلى ازدياد معرفة المراجع بالجوانب المحاسبية وأيضا الفنية للشركة تطبيقا لنظرية منحنى التعلم ، وهذا يجعله قادر على كشف الممارسات التي قد تطبقها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح. ويتبنى ممارسو المهنة الاتجاه السابق ويرون أن طول فترة التعامل تؤثر بالإيجاب على جودة عملية المراجعة (e.g. Pricewaterhouse Coopers 2002). ويتفق كثير من الباحثين مع هذا الاتجاه أيضا (e.g. Gul et al. 2007; 2009). من ناحية أخرى فإن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة تثير الشك حول استقلال المراجع، حيث يرى البعض أن طول فترة التعامل قد تخلق علاقة تعاون بين المراجع والشركة مما قد يُفقد المراجع استقلاله ويجعله يتغاضى عن بعض الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح. وتتفق المنظمات المهنية في معظم الدول مع هذا الاتجاه ولذلك تفرض سياسات إلزامية للتغيير الدوري للمراجعين والذي يتراوح ما بين تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجع إلى ضرورة تغيير مكتب المراجعة وهو الاتجاه الذي تأخذ به المملكة العربية السعودية حيث تلزم بضرورة تغيير مكتب المراجعة كل خمس سنوات.

سوف يتم قياس طول فترة التعامل بين المراجع والشركة كمتغير مستقل في هذا البحث برقم السنة في علاقة المراجعة. بمعنى أن قيمة المتغير تكون واحد في السنة الأولى و٢ في السنة الثانية و٣ في السنة الثالثة و٤ في السنة الرابعة و٥ في السنة الخامسة. في حالة وجود اثنين من مكاتب المراجعة يصدران التقرير سوف يعتبر الباحث أن المراجع الذي يُكتب اسمه أولا هو المراجع المستمر مع الشركة. مثلا إذا كان المكتب (س) يراجع حسابات شركة ما فإنه وفقا للنظام السعودي قبل عام ٢٠٠٨ يدخل معه مراجع آخر في السنة الرابعة والخامسة أو يترك العملية كليًّا ، في حالة دخول المكتب (ص) واستمرار كتابة اسم المكتب (س) أولا سوف يعتبر الباحث أن المراجع (س) مستمر.

ويتفق الباحث مع الرأي القائل بأن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، أي أن الباحث يتبنى مدخل منحنى التعلم في علاقة المراجع بالشركة التي يراجع حساباتها.

لذلك فإن الباحث يتوقع أنه في السنوات الأولى من علاقة المراجعة قد يعجز المراجع عن اكتشاف ممارسات التلاعب في رقم الأرباح أو قد يكتشفها ولكنه لا يقرر عنها تطبيقا لنظرية الـ Low Balling. بمعنى أنه في السنوات الأولى من علاقة المراجع يتوقع الباحث أن تكون قيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح مرتفعة. على العكس من ذلك كلما طالت علاقة المراجعة وتكونت لدى المراجع معرفة كافية بالشركة واسترد المراجع تكاليف الفترة أو الفترات الأولى تزداد مقدرته على اكتشاف والتقرير عن ممارسات الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح. لذلك يتوقع الباحث أن تكون قيمة التغير في نسبة ميلر في السنوات المتأخرة في علاقة المراجعة أقل من قيمتها في السنوات الأولى.

بناء على ما سبق يتم صياغة الفرض الإحصائي الأول للبحث على النحو التالي:

الفرض الأصلي:

مع ثبات العوامل الأخرى توجد علاقة عكسية بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

الفرض البديل:

مع ثبات العوامل الأخرى لا توجد علاقة بين فترة التعامل بين المراجع والشركة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

٢ـ حجم مكتب المراجعة:

حجم مكتب المراجعة من المتغيرات الهامة التي قد تؤثر على مقدرة المراجع على كشف ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها وبالتالي على جودة عملية المراجعة. من الدراسات القديمة في هذا المجال Dopuch and Simunic (1982) والتي رأت أن المستثمرين يعتبرون أن المكاتب الكبرى الستة (في هذا الوقت) تتسم بجودة أعلى لأن المراجعين في هذه المكاتب لديهم خصائص ترتبط بالجودة مثل التدريب المتخصص ورقابة الجودة أكثر من غيرها من المكاتب الأخرى. حديثا يرى Gunny et al. (2007) أن المكاتب الأربعة الكبرى تخصص الكثير من الموارد لتدريب وتطوير العاملين بها، كما أن المكاتب الأربعة الكبرى لديها دوافع قوية للحفاظ على سمعتها المهنية في سوق المهنة أكثر من المكاتب الأخرى. لذلك فإن هذه العوامل تضيف إلى جودة عمليات المراجعة التي تنفذها المكاتب الكبرى.

وسوف يتم قياس حجم المكتب كمتغير وصفي تكون قيمته اثنان في حالة إذا كان مكتب المراجعة هو أحد المكاتب الأربعة الكبرى (Big 4) وتكون قيمته واحد صحيح في حالة إذا كان المكتب لا ينتمي إلى المكاتب الكبرى (Non-Big 4).

بناء على ما سبق يتم صياغة الفرض الإحصائي الثاني للبحث على النحو التالي:

الفرض الأصلي:

مع ثبات العوامل الأخرى توجد علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

الفرض البديل:

مع ثبات العوامل الأخرى لا توجد علاقة بين حجم مكتب المراجعة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

٣ـ حجم الشركة محل المراجعة:

القوائم المالية كما سبق الذكر هي نتاج عمل مشترك بين إدارة الشركة محل المراجعة والمراجع، فالقوائم المالية تتضمن تأكيدات الإدارة والتي يؤكدها المراجع أو

يضفي عليها مزيدًا من الثقة. ويؤثر حجم الشركة على جودة القوائم المالية وبالتالي جودة رقم الأرباح حيث يكون لدي الشركات الكبيرة أنظمة رقابية ومحاسبية جيدة ويكون لديها محاسبون على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب أكثر من الشركات الصغيرة. أيضا الشركات الكبيرة يكون لديها أقسام مراجعة داخلية على مستوى عالٍ من الجودة ولجان مراجعة فعالة. كل ذلك يمثل عوامل تجعل توقع تقارير مالية على مستوى عالٍ من الجودة في هذه الشركات أمراً مقبولاً.

سوف يتم قياس حجم الشركة في هذا البحث بحجم الإيرادات السنوية؛ لأن الإيرادات هي الناتج النهائي لكل عمليات الشركة وتعكس مدى استغلال الشركة للموارد المتاحة لها.

بناء على ما سبق يتم صياغة الفرض الإحصائي الثالث للبحث على النحو التالي:

الفرض الأصلي

مع ثبات العوامل الأخرى توجد علاقة عكسية بين حجم الشركة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

الفرض البديل

مع ثبات العوامل الأخرى لا توجد علاقة بين حجم الشركة وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

٤ـ الحالة المالية للشركة:

الحالة المالية للشركة تعتبر مؤشر على وجود مشاكل مالية قد تواجهها الشركة. Baber et al. (1987) توصلوا إلى أن خطر المراجعة له علاقة عكسية مع جودة الحالة المالية للشركة ، بمعنى أنه كلما تدهورت الحالة المالية للشركة كان هناك دافع لدى الإدارة لغش التقارير المالية ، لذلك فإن تدهور الحالة المالية للشركة تعتبر مؤشر على غش التقارير المالية. لذلك فإن المشاكل المالية عادة ما يرتبط بها عدم جودة التقارير المالية وبالتالي عدم جودة المراجعة. بمعنى أن احتمالات فشل المراجعة يزداد مع تدهور الحالة المالية للشركة.

وسوف يتم قياس الحالة المالية للشركة بنسبة مجموع الالتزامات إلى مجموع الأصول ، أي نسبة المديونية ، ويرجع تفضيل الباحث لاستخدام نسبة المديونية إلى أن نسبة المديونية تعكس مدى اعتماد الشركة في تمويل عملياتها على أموال الغير ، فكلما زادت نسبة مجموع الالتزامات إلى مجموع الأصول فإن ذلك يعني زيادة اعتماد الشركة على أموال الغير وبالتالي زيادة درجة المخاطر المالية. هذا بالإضافة إلى أن استخدام نسبة المديونية هو الأكثر شيوعا لدراسة الحالة المالية للشركة.

بناء على ما سبق يتم صياغة الفرض الإحصائي الرابع للبحث على النحو التالي:

الفرض الأصلي

مع ثبات العوامل الأخرى توجد علاقة طردية بين نسبة مجموع الالتزامات إلى مجموع الأصول وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

الفرض البديل

مع ثبات العوامل الأخرى لا توجد علاقة بين نسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية وقيمة التغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح.

٢ , ١ , ٣ النموذج:

يمكن صياغة المتغيرات السابقة في شكل نموذج الانحدار التالي والذي سيستخدمه الباحث لدراسة العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة

وجودة عملية المراجعة.

$$Y = \beta0 + \beta1X1+\beta2X2 + \beta3X3 + \beta4X4 + \varepsilon$$

حيث:

Y تعبر عن المتغير التابع ، وهي عبارة عن القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر.

β0 تعبر عن الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

β1.....β4 تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

X1..... X4 تعبر عن المتغيرات المستقلة ، وهي على التوالي: طول فترة التعامل بين المراجع والشركة ، حجم مكتب المراجعة ، حجم الشركة محل المراجعة،الحالة المالية للشركة محل المراجعة .

ε تعبر عن قيمة البواقي في نموذج الانحدار.

٣,١,٣ المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الأسهم السعودية ولها قوائم مالية منشورة على موقع تداول خلال الفترة من عام ٢٠٠١ وحتى ٢٠٠٩. وعلى هذا الأساس تضمن مجتمع الدراسة في سنة البداية (عام ٢٠٠١) ٦٨ شركة مقسمة إلى ٦ قطاعات هي: قطاع البنوك ويشمل ٩ شركات ، قطاع الصناعة ويشمل ٢٤ شركة وقطاع الأسمنت ويشمل ٨ شركات ، وقطاع الخدمات ويشمل ١٧ شركة وقطاع الكهرباء ويشمل شركة واحدة وأخيرا قطاع الزراعة ويشمل ٩ شركات. في عام ٢٠٠٩ السنة الأخيرة من فترة الدراسة بلغ عدد الشركات المسجلة ١٥٤ شركة منها ٣١ شركة تعمل في قطاع التأمين. فإذا استبعدنا شركات التأمين من المجتمع لأنها لها معالجات محاسبية خاصة ولأن جميعها (فيما عدا شركة واحدة) مسجلة حديثا ولا يتوافر عنها بيانات كاملة يكون مجتمع الدراسة ١٢٣ شركة منها ٣٨ شركة مسجلة بعد عام ٢٠٠٦.

أما بالنسبة للعينة فقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية تغطي جميع القطاعات الستة وكان المعيار الأساسي للاختيار هو توافر قوائم مالية منشورة ابتداء من عام ٢٠٠١ وتتضمن بيانات مقارنة عن عام ٢٠٠٠. وقد اختار الباحث ٣٩ شركة موزعة على القطاعات المختلفة للسوق كما هو موضح بالجدول رقم (١). كما يتضح من الجدول بلغ حجم العينة ٥٧٪ من عدد الشركات المسجلة عام ٢٠٠١ (تمثل ٤٦٪ من عدد الشركات المسجلة قبل عام ٢٠٠٦ ، تمثل نسبة ٣٢٪ من الشركات المسجلة في نهاية عام ٢٠٠٩ بعد استبعاد شركات التأمين) ورأى الباحث أن حجم العينة بهذا الشكل كافٍ لإجراء التحليل الإحصائي.

الجدول رقم (١).بيانات المجتمع والعينة.

القطاع	عدد الشركات بكل قطاع	حجم العينة من كل قطاع	نسبة العينة إلى حجم القطاع	نسبة العينة من كل قطاع إلى الحجم الكلي للعينة
البنوك	٩	٤	٤٤٪	١٠٪
الصناعة	٢٤	١٤	٥٨٪	٣٦٪
الأسمنت	٨	٥	٦٣٪	١٣٪
الخدمات	١٧	١٠	٥٩٪	٢٦٪
الكهرباء	١	١	١٠٠٪	٣٪
الزراعة	٩	٥	٥٦٪	١٣٪
المجموع	٦٨	٣٩	٥٧٪	١٠٠٪

قام الباحث باحتساب التغير في نسبة ميلر لشركات العينة ابتداءً من عام ٢٠٠٢ ، ذلك لأن احتساب نسبة ميلر والذي يعتمد على التغير في رأس المال العامل يحتاج بيانات عن عامين سابقين ، فنسبة ميلر التي تتخذ كنقطة بداية هي عبارة عن صافي رأس المال العامل لعام ٢٠٠١ ناقصا صافي رأس المال العامل لعام ٢٠٠٠ مقسوما على التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لعام ٢٠٠١. ثم يأتي بعد ذلك نسبة ميلر للسنة التالية وهي عبارة عن صافي رأس المال العامل لعام ٢٠٠٢ ناقصا صافي رأس المال العامل لعام ٢٠٠١ مقسوما على التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لعام ٢٠٠٢. ثم يأتي بعد ذلك احتساب التغير في نسبة ميلر وهو عبارة عن نسبة ميلر في عام ٢٠٠٢ ناقصا نسبة ميلر في عام ٢٠٠١ وهكذا لباقي الأعوام حتى عام ٢٠٠٩.

ما يريد الباحث توضيحه هنا أن احتساب التغير في نسبة ميلر يحتاج بيانات عامين سابقين لذلك تبدأ المشاهدات التي تُبنى عليها الدراسة التطبيقية من عام ٢٠٠٢ على الرغم من استخدام بيانات عامي ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١. وبناءً على ما سبق حقق الباحث ٣١٢ مشاهدة لكل من المتغير التابع والمتغيرات المستقلة عبارة عن [٣٩ شركة × ٨ سنوات (من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٩)]. قام الباحث باستبعاد المشاهدات الشاذة التي تتضمن قيم متطرفة وكان عددها ٢٦ مشاهدة. وبذلك أصبح العدد النهائي للمشاهدات التي سوف تخضع للتحليل الإحصائي ٢٨٦ مشاهدة.

٣,١,٤ أدوات البحث:

أ) تجميع البيانات: لتجميع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية اعتمد الباحث على موقع تداول ، وهو الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية. وقد اعتمد الباحث على هذا المصدر للحصول على البيانات اللازمة عن المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

ب) تحليل البيانات: لتحليل البيانات إحصائيا سوف يعتمد الباحث على تحليل الانحدار الخطي باستخدام البرنامج الإلكتروني SPSS.

٣,٢ عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم تجميعها باستخدام برنامج SPSS بمستوى ثقة ٩٥٪. وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج هذا التحليل.

٣,٢,١ نتائج التحليل الإحصائي

أ) الإحصاءات الوصفية للبيانات:

يعرض الجدول رقم (٢) الإحصاءات الوصفية للبيانات كما هي في مخرجات الحاسب الآلي.

الجدول رقم (٢).

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.14459	1.101596	286
X1	2.2727	1.42007	286
X2	1.4266	.63786	286
X3	1453718	701960.287	286
X4	.38639	.277301	286

من الجدول السابق يمكن استخلاص النتائج التالية:

١ـ أن متوسط التغير في نسبة ميلر على مستوى مفردات العينة هو ١,١٤ تقريبا بانحراف معياري يساوي ١,١.

٢ـ متوسط طول فترة التعامل بين المراجع والشركة ٢,٣ سنة تقريبا بانحراف معياري ١,٤.

٣ـ متوسط الحجم لمكاتب المراجعة التي راجعت حسابات شركات العينة هو ١,٤ تقريبا بانحراف معياري ٠,٦ وهذا أمر طبيعي لأن الباحث استخدم رقم ٢ ليشير إلى مكاتب المراجعة الكبيرة ورقم واحد

صحيح ليشير إلى مكاتب المراجعة الصغيرة. وقيمة المتوسط ١,٤ تعني أن النسبة الكبرى من شركات العينة يراجع حساباتها مكاتب مراجعة كبيرة الحجم.

٤ـ متوسط حجم الإيرادات لشركات العينة بلغت ١٤٥٣٧١٨ ريال بانحراف معياري قدره ٧٠١٩٦٠ ريال. وإذا أخذنا في الاعتبار أن قيمة الإيرادات المستخدمة لقياس حجم الشركة هي بآلاف الريالات فإن ذلك يعني أن متوسط الإيرادات السنوية في شركات العينة هو ١,٥ مليار ريال تقريبا بانحراف معياري ٠,٧ مليار ريال تقريبا. ويرى الباحث أن انخفاض متوسط الإيرادات يرجع إلى استبعاد المشاهدات ذات القيم الشاذة.

٥ـ متوسط نسبة المديونية في شركات العينة يبلغ ٠,٣٩ تقريبا بانحراف معياري قدره ٠,٢٨ وتعتبر نسبة المديونية متقاربة في جميع شركات العينة. ويرى الباحث أن ارتفاع قيمة الإنحراف المعياري نسبيا إلى قيمة المتوسط يرجع إلى أن نسبة المديونية في قطاع البنوك مرتفعة حيث يصل متوسطها إلى ٩٠٪ وهذا أمر طبيعي بالنسبة لنشاط البنوك.

ب) ملخص النموذج:

الجدول رقم (٣) يعرض ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الجدول رقم (٣).

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.113[a]	.013	-.001	2.038955	.013	.905	4	281	.461

a. Predictors: (Constant), X4, X3, X2, X1

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة R تساوي ٠,١١٣ وقيمة R Square تساوي ٠,٠١٣ وقيمة Sig. F Change والتي تعكس مدى معنوية العلاقة تساوي ٠,٤٦١. وكما هو معلوم إحصائيا أن قيمة R تقيس مدى قوة العلاقة (الارتباط) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج ، بينما R Square تقيس نسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج ، وكل منهما بمستوى المعنوية الذي تعكسه قيمة Sig. F Change وإحصائيا كلما اقتربت قيمة Sig. F Change من الصفر كلما دل ذلك على معنوية العلاقة. بناء على ذلك يمكن استخلاص النتيجة التالية:

١ـ العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة في هذا النموذج تبدو ضعيفة جدا أو أنها تكاد تكون منعدمة. وهذا يؤدي إلى استنتاج عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين جودة رقم الأرباح كما يعكسها التغير في نسب ميلر وكل المتغيرات المستقلة المستخدمة في الدراسة.

٢ـ النتيجة السابقة تعني عدم وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة من جهة وجودة عملية المراجعة من جهة أخرى.

جـ) معاملات المتغيرات المستقلة واختبار الفروض:

الجدول رقم (٤) يعرض معاملات المتغيرات المستقلة ومستوى المعنوية الخاص بكل متغير كما وردت في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الجدول رقم (٤).

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.791	.418		4.282	.000
	X1	-.032	.088	-.022	-.362	.718
	X2	.062	.248	.015	.250	.803
	X3	-2.2E-009	.000	-.083	-1.381	.168
	X4	-.571	.453	-.078	-1.259	.209

a. Dependent Variable: Y

من الجدول رقم (٤) يمكن استخلاص النتائج التالية:

١ـ بالنظر إلى معاملات المتغيرات المستقلة في العمود رقم ٢ من يسار الجدول يتضح أنه توجد علاقة عكسية بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة الأول والثالث والرابع ، بينما توجد علاقة طردية بين المتغير التابع والمتغير الثاني. إلا أنه بالنظر إلى مستويات معنوية العلاقة بين المتغير التابع وكل متغير من المتغيرات المستقلة الأربعة والتي تظهر في العمود رقم ٦ من اليسار (الأول من يمين الجدول) يتضح أن هذه العلاقات كلها علاقات غير معنوية.

٢ـ يترتب على النتيجة السابقة رفض كل الفروض الأصلية التي ترى وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وكل متغير من المتغيرات المستقلة وقبول الفروض البديلة بعدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وكل من طول فترة التعامل بين المراجع والشركة ، وحجم مكتب المراجعة ، وحجم الشركة محل المراجعة ، والحالة المالية للشركة محل المراجعة.

٣ـ النموذج الذي يعبر عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة يكون على النحو التالي:

$$Y = 1.79 + (-0.032)\ X1 + 0.062\ X2 + (-2.25)X3 + (-0.571)\ X4 + + \varepsilon$$

٣,٢,٢ نتائج أخرى للبحث:

عند فرز وتبويب بيانات العينة توصل الباحث للنتائج التالية:

١ـ عدد مكاتب المراجعة التي تكررت في المشاهدات التي حصل عليها الباحث خلال الفترة من عام ٢٠٠١ وحتى ٢٠٠٩هو ٢٥ مكتبًا[1]. وإذا أخذنا في الاعتبار أن عدد مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٠ ، حسب الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

(٢) ينوه الباحث إلى أن عدد المشاهدات الخاصة باسم مكتب = المراجعة تشمل ٣٥١ مشاهدة لأنها تتضمن عام ٢٠٠١ في حين أن عدد المشاهدات التي تخص المتغير التابع هي ٣١٢ مشاهدة. حيث أن عامي ٢٠٠٠ و٢٠٠١ مطلوبة لكي يبدأ إحتساب نسبة ميلر إبتداءً من عام ٢٠٠٢. بيانات عام ٢٠٠٠ أخذت من القوائم المالية المقارنة (٢٠٠١) لذلك لم تتوافر عنها البيانات الخاصة بمكتب المراجعة. لذلك فإن البيانات التي احتسب على أساسها تكرار مكاتب المراجعة تغطي ٩سنوات بينما البيانات التي تم إجراء التحليل الإحصائي عليها تغطي ٨ سنوات.

هو١٣٨ مكتبًا ، فإن ذلك يعني أن ١٨٪ من مكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بممارسة المهنة في المملكة تسيطر على سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية. الجدول رقم (٥) يعرض ملخص لتوزيع تكرار مشاهدات العينة على مكاتب المراجعة موزعة توزيعا تنازليا.

٢ـ ٧٤٪ من عدد المشاهدات يتركز في ٧ مكاتب فقط، ومكتب واحد يسيطر على ١٨٪ من عدد المشاهدات. وهذا يعني أن ٥٪ من مكاتب المحاسبة والمراجعة تسيطر على ٧٤٪ من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

٣ـ المكاتب الأربعة الكبرى تكررت ١٦٢ مرة بنسبة ٤٦٪ من عدد المشاهدات وهذا يعني أن مكاتب المراجعة الكبيرة تسيطر على ٤٦٪ من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

٤ـ النتائج السابقة في مجموعها تعني أن سياسة التغيير الالزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقضي على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة.

الجدول رقم (٥).التوزيع التكراري للمشاهدات على مكاتب المراجعة.

المكتب	عدد التكرارات	النسبة المئوية	المكتب	عدد التكرارات	النسبة المئوية
١	٦٣	٪١٧,٩	١٤	٦	٪١,٧
٢	٣٧	٪١٠,٥	١٥	٦	٪١,٧
٣	٣٦	٪١٠,٣	١٦	٦	٪١,٧
٤	٣٤	٪٩,٧	١٧	٥	٪١,٤
٥	٣١	٪٨,٨	١٨	٥	٪١,٤
٦	٣١	٪٨,٨	١٩	٢	٪٠,٥٦
٧	٢٧	٪٧,٧	٢٠	٢	٪٠,٥٦
٨	١٢	٪٣,٤	٢١	٢	٪٠,٥٦
٩	٩	٪٢,٦	٢٢	٢	٪٠,٥٦
١٠	٩	٪٢,٦	٢٣	١	٪٠,٢٨
١١	٨	٪٢,٣	٢٤	١	٪٠,٢٨
١٢	٨	٪٢,٣	٢٥	١	٪٠,٢٨
١٣	٧	٪٢			

٤ـ الخلاصة والتوصيات

ركز هذا البحث على دراسة تأثير طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة على جودة عملية المراجعة بهدف اختبار العلاقة العكسية المفترضة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وجودة عملية المراجعة.

تمشيًا مع ما اتبعته الدراسات السابقة الحديثة نسبيا استخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على

جودة عملية المراجعة واعتمد على القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمقياس لجودة رقم الأرباح وبالتالي كمقياس لجودة عملية المراجعة.

بناءً على ما سبق استخدم الباحث القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمتغير تابع وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة كمتغير مستقل. كما استخدم الباحث متغيرات مستقلة أخرى يحتمل أن يكون لها تأثير على جودة عملية المراجعة وأيضا على جودة رقم الأرباح وبالتالي على قيمة التغير في نسبة ميلر. هذه المتغيرات هي: حجم مكتب المراجعة ، وحجم الشركة محل المراجعة ، والحالة المالية للشركة محل المراجعة. حصل الباحث على البيانات المطلوبة لقياس كل المتغيرات من التقارير المالية لشركات المساهمة السعودية والمنشورة على الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية خلال الفترة من ٢٠٠١م وحتى ٢٠٠٩م. بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١ـ لا توجد علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة.

٢ـ أيضا لا توجد علاقة بين جودة عملية المراجعة والمتغيرات المستقلة الأخرى المستخدمة في الدراسة.

٣ـ تتركز ٧٤٪ من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية في ٧ مكاتب مراجعة تمثل ٥٪ من عدد المكاتب المرخص لها بممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية.

٤ـ تسيطر مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى على ٤٥٪ تقريبًا من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

٥ـ يسيطر مكتب مراجعة واحد على ما نسبته ١٨٪ من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

أخيرًا يوصي الباحث بإجراء مزيد من البحوث على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية. كما يوصي الباحث بإجراء البحوث على أساليب كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية وما إذا كانت نماذج كشف إدارة الأرباح المطبقة في الدول المتقدمة تصلح للتطبيق على شركات المساهمة السعودية. أيضًا يوصي الباحث بإجراء بحوث مماثلة على تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين على احتكار مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وما هي الأساليب التي يمكن أن تتبناها الجهات التنظيمية للقضاء على الاحتكار وسيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المهنة.

المراجع

مراجع باللغة العربية

الاقتصادية الإلكترونية ١/ ٩/ ٢٠٠٨م على الموقع الإلكتروني التالي:

http://www.aleqt.com/2008/09/01/article_153085.html

القرار الوزاري رقم (٩٠٣) بتاريخ ١٢/ ٨/ ١٤١٤هـ.

القرار الوزاري رقم(٢٦٦/ ق) بتاريخ٨/ ٨/ ١٤٢٩هـ.

الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية:

http://www.tadawul.com.sa

الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

http://www.socpa.org.sa

مراجع باللغة الإنجليزية

Boon, J., I. Khurana, and K. Raman (2008). Audit firm tenure and equity risk premium. Journal of Accounting, Auditing and Finance 23 (1): 115-140.

research after Sarbanes-Oxley. Auditing; A Journal of Practice and Theory 40 (4): 1247-1274.

Fairechild, R; Crawford, I., and H Saqlain, (2009). Auditor tenure, managerial fraud, and report qualification: thery and evidence. Avalible at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1420703

Geiger, M., and K. Raghunandan. (2002). Auditor tenure and audit quality. Auditing: A Journal of Practice and Theory 12 (1): 187-196.

General Accounting Office (GAO). (2003). Performance and Accountability Series - 2003 (GAO): US)

Ghosh, A., and D. Moom. (2005) . Auditor tenure and perceptions of audit quality. The Acounting Review 80(2):585-612.

Gul, F.A., Jaggi, B. and G. Krish Nan . (2007). Auditor independence :evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. Auditing : A Journal Of Practice and Theory 26(2),11-142.

Gul, F. A., Fung, S. Y. K., and Jaggi, B., (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry experties. Journal of Accounting and Economics, Vpl.47 Issue3, p265-228.

Gunny, K., Krishnan, G., and Zhang, T. (2007). Is audit quality associated with auditor tenure, industry experties, and fees? Evidence from PCAOB opinions. Working paper. Avalible at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1015089.

Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. Journal of Accounting and Economics (7): 85-107.

Ibrahim, S. S. (2005). An alternative measure to detect intentional earnings management through discretionary accruals. Unpublished Doctoral dissertation, University Of Maryland. USA.

Jenkins, D.S., and U. Velury. (2008). Dose auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? Journa of Accounting and Public Policey 27 (2): 115-132.

Jones, J. (1991). Earnings management during import

Carcello, J. V., d. R. Hermanson, T. L. Neal, and j. richard A. Riley (2002) Board characteristics and audit fees. Contemorary Accounting Research 19 (5): 651-668.

Carcello, J. V., and A. L. Nagy (2004). Client size, auditor specialization and fraudulant financial reporting. Managerial Auditing Journal 19 (3): 423-446.

Craswell, A. T., Francis, J. R., and Taylor, S. L. (1995). Audiing brand name reputation and industry specializations. Journal of accounting and Economics 20 (3): 297-322.

Craswell, A. T., and J. R. Francis (1999). Pricing initial audit engagements: A test of competing theories. The Accounting Review 74 (2): 201-216.

Chi, W., H. Huang, Y. Liao, and H. Xie. (2005). Mandatory audit partner rotation, audit quality and market perception: Evidence from Taiwan. Available at: http://ssrn.com/717421.

Chou, D; Gombola, M; and Liu, F. (2006). Earnings management and stock performance of reverse leveraged buyouts. Journal of Financial and Quantitative Analysis 41(2), 407-438.

Davis, R. L., B. Soo, and G. Trompeter (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. Contemporary Accounting Research 26 (2): 517-548.

Deangelo l. E (1981). Auditor independence " lowballing " and disclosure rulation . Journal of Accounting and Economics 3,113-127

DeAngelo, L. (1986). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. The Accounting Review. 61: 400-420.

Dechow, P. M. (1994). Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals. Journal of Accounting and Economics. 17: 3-42.

Dechow, P. M; Sloan, R. G; and Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. The Accounting Review 70 (2): 193-225.

DeFond, M. L., and J. R. Francis. (2005). Audit

and created shareholder value. Journal of Asset Management 7(3): 242-254.

Myers, J., L. Myers and T. Omer. (2003). Exploring the term of the auditor–client relationship and the quality of earnings: A Case for mandaory auditor rotation ? The Accounting Review78,779-799.

Myers, J. N., L. A. Myers, and T.C. Omer. (2003). exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditory auditor rotation? The Accounting Raeview 78 (3): 779-799.

Palmrose, Z.V. (1987).Litigation and independent auditors: The role of business falures and management fraud. Auditing: A Journal of Practice and Theory 6 (2): 90 – 113.

Palmrose, Z.V. (1991). Trails of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence. Journal of Accounting Research 29: 149-185.

Petty, Z., and S. Cuganesan (1996). Auditor rotation: Farming the debate. Australian Accountant 66 94): 40-41.

Pricewaterhousa Coopers. (2002). Mandatory rotation of audit firms :Will it improve audit quality? New York, NY: Pricewaterhouse Coopers LLP.

Schelker, M. (2008). Auditors and corporate governance: Evidence form the public sector.Working paper, University of st Gallen, Available at: http://ssrn.com/abstract=959392.

Simunic, D., (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. Journal of Accounting Research 18 (Spring); 161-190.

Simunic, D. and stein, M. T. (1996). Impact of litigation on risk on audit pricing: a review of the economics and evidence. Auditing; A Journal of Practice & Theory (15); 119-134.

Srinidhi, B., S. Leung., and F. Gul. (2010). Auditor tenure and audit quality: The role of the demand for unique client specific knowledge. Available at: http://ssrn.com/abstract=1590811.

Stanley, J. D., and F. T. Dezoort (2007). Audit firm relief investigations. Journal of Accounting Research (29): 193-228.

Johnson, V. E., I. K. Khurana and J. k. Reynolds. (2002). Audit-Firm tenure and the quality of finance reports. Contemporary Accounting research, 19 (4), 637-660.

Kamarudin, K., K. Dunstan., and T. Zijl. (2010). Auditor tenure, non-audit services and earnings conservatism: Evidence from Malaysia. Available at: http://ssrn.com/abstract=1534386.

Knechel, W. R., and A. Vanstraelen. (2007). the relationship between auditor tenure and audit quality by going concern opinions. Auditing: A Journal of practice and theory. (1): 113-311.

Knechel, W. R., and m Willekens (2006). The role of risk management and governance in determining audit demand. Journal os Business Finance and Accounting. 33 (9-10): 134401367.

Lee, P. (2006). The Big Bath Hypothesis: Accruals management in response to dividend reduction and omission, International Journal of Management 23 (2): 281-288.

Li, D., (2010). Dose auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. Journal of Accounting and public Policy. New York: Vol. 29. p226 - 241.

Lowensohn, S., L. E. Johnson; R. E. Elder; and S. Davies. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26, p 705 – 732.

Manry, D., T. Mock, and J. T urner. (2008). Does increased audit partner tenure reduce audit quality? Journal of Accounting, Auditing and finance 23(4): 553-572.

Miller, J; (2007). Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators. Unpublished ph.D. Dissertation, Anderson University. USA.

Mir, A. E; and Seboui, S. (2006). Corporate governance and earnings management and the relationship between economic value added

tenure and financial restatements, an analysis of industry specialization and fee effects. Journal of Accounting and Public Policy 26: 1310159.

Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits agenst auditors. The Accounting Review 66(3): 516-533.

Visvanathan, G. (2006). An empirical investigation of closeness to cash as a determinant of earnings response coefficients. Accounting and Business Research 36(2), 109-120.

Impact of Mandatory Auditors Rotation on Audit Quality "Study on Saudi Stock Joint Companies"

EL-Refaei Ibrahim Mubarak

Associate Professor, Accounting Department
College of Business Administration, King Saud University

(Received 17/1/1433 H , Accepted for Publication 8/6/1433 H)

***Key words*:** mandatory auditors rotation, audit quality.

Abstract. This research is developed to study the impact of the audit tenure length between the auditor and the audited company on the audit quality process in Kingdom of Saudi Arabia. The main question of the research is, Does the audit tenure length improve the audit quality process?

The research results indicate that, there is no significant relationship between the audit tenure length and the audit quality.