أثر صدور لائحة حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة : دراسة نظرية وميدانية

دكتور

ياسر السيد كساب

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

أثر صدور لائحة حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة : دراسة نظرية وميدانية

مستخلص

تم فى هذا البحث دراسه أثر صدور لائحة الحوكمة فى المملكة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة وقد إعتمدت الدراسة على حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة عملية المراجعة وهو المقياس الأكثر شيوعا فى الدراسات السابقة, *حيث تم تصنيف مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية وفقا لهذا المقياس إلى ثلاثة أنواع (مكاتب مراجعه; كبيرة وهى مكاتب المراجعة التى تتبع الـ Big 4 , مكاتب مراجعة متوسطه الحجم وهى مكاتب المراجعة التى لها شريك دولى International ولكنها لا تتبع الـ Big 4* , مكاتب مراجعة صغيرة وهى مكاتب مراجعة فردية ليس لها شريك دولى ولا تتبع الـ (Big 4) . *وإفترض الباحث أن هناك فروق معنوية فى جودة عملية المراجعة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة , كما إفترض الباحث أيضا أن صدور لائحة الحوكمة أدت إلى تحول الشركات من المكاتب الصغيرة والمتوسطه إلى الكبيرة , وهو ما يشير إلى زيادة جودة عملية المراجعة بعد صدور قواعد الحوكمة , ومن أجل إختبار ذلك الفرض , تم إختيار عينه من شركات المساهمة السعودية من كافة القطاعات المسجلة فى البورصة السعودية (ما عدا قطاع البنوك والخدمات المالية , وقطاع التأمين لما لهم من طبيعة أعمال خاصة) , وبلغ عدد الشركات* التى تم إختيارها ضمن عينه الدراسة (٨٣) شركه *مساهمة , وتم قياس جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة بعامين (عام ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ م) , وبعد صدور لائحه الحوكمة بثلاثة أعوام (٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م) .*

وقد جاءت نتائج البحث لتؤكد أن هناك فروق معنويه بين جودة المراجعة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة حيث كانت هناك تحولات ملحوظه إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم (تتبع الـ Big 4) بعد صدور لائحة الحوكمة مقارنة بالتحولات قبل صدور لائحة الحوكمة , وقد كانت جودة المراجعة بعد صدور لائحة الحوكمة أفضل من جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة , وذلك يدل على أن هناك اتجاه متزايد من قبل الشركات المساهمة السعودية نحو ***إستخدام والتحول إلى مراجعين كبار الحجم من الـ Big 4 فى الفترة التالية لصدور لائحة الحوكمة*** *, مقارنه بالفترة التى سبقت صدور لائحة الحوكمة .*

١- مقدمة :

واجهت مهنة المراجعة فى السنوات الاخيرة تحديات كثيرة وإنتقادات عديدة أدت إلـى خلـق حالـة مـن عـدم الثقـة لـدى الكثيـر مـن ذوى المصـالح فـى الشـركة stakeholders في مهنة المراجعة , وبالتحديد بعد سلسلة الانهيارات التى حدثت للعديد من الشركات المساهمة العملاقه فى الولايات المتحدة الأمريكية وعدد من الدول الأوروبية , بالرغم من مراجعة البعض منها عن طريق أحد مكاتب المراجعة الكبرى Big 5 (الآن Big 4) فى ذلك الوقت مثل شركه إنرون وشركة وورلد كوم . مما جعل الحكومة الامريكية تتدخل لاعادة الثقة فى مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق أعلى سلطه تشريعية بها (الكونجرس) وذلك باصدارها قانون Act of Sarbans and Oxely (SOX) عام ٢٠٠٢ م والذى تضمن أكثر قواعد الحوكمة صرامة فى العالم . ولقد كان الهدف الرئيسى لهذا القانون هو إعادة ثقة المستخدمين فى مهنة المراجعة وذلك من خلال وضع بعض الأليات التى تعنى بزيادة جودة عملية المراجعة ومن أهمها تلك الآليات التى تتعلق بإستقلال المراجع , الذى أكد عليه (نور ١٩٨٠) حيث ربط بين علاقة المراجع بالعميل وأهميتها فى اطار معايير المراجعة المتعارف عليها , وأن إستقلال المراجع يساعده فى ابداء رأى فنى محايد عن عدالة القوائم المالية مما يؤدى فى النهاية إلى زيادة جودة المراجعة . جدير بالذكر أن قانون Sarbans and Oxely ليس هو نقطة بداية الحوكمة بصفه عامه , فقد سبقه قوانين كثيرة , أشهرها قانون الحوكمة فى الدول الأسيوية عقب الانهيارات التى حدثت فى بورصات جنوب شرق آسيا عام ١٩٩٧ م .

إن جودة المراجعة فى البداية ليس لها مفهوم موحد اتفق عليه كل الباحثين , فهناك محاولات جادة للعديد من الباحثين فى وضع تعريف لجودة المراجعة , ومن أشهر تلك المحاولات تعريف De Angelo 1981 حيث عرفت جودة المراجعة بأنها الاحتمال المشترك لقدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء الجوهرية (الكفاءة) وقدرة المراجع على التقرير عن هذه الأخطاء (الإستقلال) .

كما أن هناك عوامل عديدة قد تساعد فى تعزيز جودة المراجعة بالرغم من أن وجود تلك العوامل لا يؤكد وجود جودة المراجعة , فمثلا إستقلال وحياد مراجع الحسابات

أحد العوامل الاساسية لجودة المراجعة ولكن هل توافر كل الضمانات التى تشير إلى إستقلال وحياد المراجع يضمن أو يؤكد وجود جودة المراجعة ؟ أعتقد ان الاجابة لا , حيث قد يكون المراجع مستقل ومحايد ولكنه لا يقوم بآداء عمله بالجودة المطلوبه .

كما ان هناك صعوبه لوضع مقياس محدد لجودة المراجعة حيث أن المراجع يقدم خدمه وليس سلعة ومن ثم فإن عملية قياس جودة تلك الخدمة من الصعوبة بمكان وهذا ينطبق على معظم الخدمات التى تقدم فى المجالات المختلفة , لذلك سيتناول ذلك البحث بعض المؤشرات أو البدائل التى استخدمت فى الدراسات السابقة لقياس جودة المراجعة ومن ثم إستخدام البديل الذى اتفقت عليه معظم الدراسات فى قياس جودة المراجعة فى البحث الحالى .

وجاء صدور لائحة حوكمة الشركات المساهمة السعودية عام ٢٠٠٦ م ليساعد فى تدعيم وتعزيز جودة المراجعة , حيث تتضمن الكثير من المواد التى يساعد تطبيقها فى زيادة جودة التقارير المالية ومن ثم جودة المراجعة , حيث الزمت شركات المساهمة بانشاء لجنه مراجعة يكون أحد اختصاصاتها إختيار مراقب الحسابات مؤهل لكى تزداد الثقه فى القوائم المالية ومن ثم زيادة جودة المراجعة.

٢- هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة أثر صدور لائحة حوكمة الشركات السعودية فى تعزيز جودة المراجعة الخارجية من خلال الآليات المرتبطه بإختيار مراقب الحسابات ومدى التغير الذى حدث فى قرارات إختيار مراقب الحسابات بعد صدور لائحة الحوكمة . وبالتحديد هل التغيير كان فى صالح المراجعين الكبار (الأكثر جودة) من وجهة نظر معظم الدراسات السابقة كمقياس شائع لجودة المراجعة . كما يهدف ذلك البحث إلى إختبار مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة وبعد صدور لائحة الحوكمة .

أى أن البحث يهدف إلى الإجابة على الأسئله التالية :

أ-هل صدور لائحة الحوكمة أدى إلى التحول إلى مراجعين أكثر جودة ؟ , بمعنى آخر هل كان لصدور لائحة الحوكمة أثر فى زيادة الطلب على المراجعين من الـ Big 4 أم لا يوجد تأثير لصدور تلك اللائحة ؟ .

ب- هل هناك فروق معنوية بين جودة عملية المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة و جودة عملية المراجعة بعد صدور لائحة الحوكمة ؟

٣- نموذج البحث :

سوف يستخدم الباحث النموذج الإيجابى فى شرح وتفسير مفهوم جودة المراجعة والعوامل التى تؤثر فيها وكيفيه قياسها , والتنبؤ بأثر آليات الحوكمة الصادره عام ٢٠٠٦ م على جودة المراجعة فى البيئة السعودية .

٤- آداة البحث :

سوف يعتمد الباحث على التقارير المالية المنشورة لعينه سيتم إختيارها وفقا لشروط معينه من الشركات المساهمة السعودية وذلك لتحليل أثر صدور لائحة الحوكمة على جودة المراجعة . كما سيتم إستخدام بعض الأساليب الإحصائية فى تحليل البيانات التى سيتم الحصول عليها من خلال التقارير المالية المنشورة .

٥ – حدود البحث

يشمل البحث الحالى عينة من الشركات المساهمة السعودية من كافة القطاعات ما عدا قطاعى البنوك وشركات التأمين نظرا للطبيعة الخاصة للقطاعين ووجود معايير خاصة يلتزم بها القطاعين مقارنة بباقى القطاعات فى البورصة السعودية , كما أن الدراسة الميدانية ستقتصر على الفترة من عام٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩ م , حيث صدرت لائحة حوكمة الشركات السعودية عام ٢٠٠٦ م ومن ثم سيكون عام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ ممثلا لجودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة وأعوام (٢٠٠٧ / ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩ م) ممثلا لجودة المراجعة بعد صدور لائحة الحوكمة.

٦- الدراسات السابقة

يمكن تقسيم الدراسات السابقة المرتبطه بموضوع البحث إلى :

١/٦ – دراسات تناولت تعريف جودة المراجعة :

تناولت العديد من الباحثين تعاريف مقترحة لجودة المراجعة , والجدول التإلى يلخص أهم تلك التعريفات التى تناولتها الدراسات السابقة :

جدول رقم (١)" تعريف جودة المراجعة "

الباحث	التعريف المقترح لجودة المراجعة
DeAgelo 1981	جودة المراجعة هى الإحتمال المشترك لكلا من : أ – قيام المراجع بإكتشاف الأخطاء فى القوائم المالية , ب – وإ قحتمال التقرير عن تلك الأخطاء
Palmrose 1986	هى مستوى التأكيد Level of assurance الذى يقدمه المراجع بعدم وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية
Titman and Trueman 1986	تم تعريف جودة المراجع بأنها جودة المراجعة . حيث ذكروا أن جودة المراجع تتمثل فى مدى دقه المعلومات التى يقدمها المراجع للمستثمرين .
Copley and Doucet 1993 ; Krishnan and Schauer 2001 .	جودة المراجعة تتمثل فى مدى إلتزام المراجع بالمعايير التى تنظم المهنة .
Government Accountability Office _GAO_. 2003	تتحقق الجودة العالية للمراجعة فى حالة الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) , وأن القوائم المالية التى تمت مراجعتها ليس بها أخطاء جوهرية (سواء غش أو خطأ) .
Davidson and Neu 1993	جودة المراجعة هى قدرة المراجع على إكتشاف ومعالجة الأخطاء الجوهرية والتلاعبات فى صافى الدخل

تعتبر DeAngelo1981 من أوائل الباحثين الذين قدموا تعريفا لجودة المراجعة حيث ربطت بين إحتمال إكتشاف المراجع للأخطاء فى القوائم المالية وإحتمال التقرير أو الإبلاغ عنها . وقد ذكرت الباحثه أن جودة المراجعة هى الإحتمال المشترك لكلا من :

أ – قيام المراجع بإكتشاف الأخطاء فى القوائم المالية .

ب – واحتمال التقرير عن تلك الأخطاء .

أى أنه إذا إستطاع المراجع إكتشاف الأخطاء والتقرير عن تلك الأخطاء فى تقريره فإن المراجعة فى تلك الحالة تكون ذات جودة عالية .

ويلاحظ أن قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء تتوقف على مدى كفاءة ومهارة المراجع وفريق العمل المساعد له , ومدى إستخدام المراجع للتقنيات الحديثة فى عمله وكفاءة إستخدامه لها . أما تقرير المراجع عن تلك الأخطاء المكتشفه يتوقف على درجة إستقلاله وقدرته على كتابة تقريره بحياد وموضوعية وعدم تحيز .

وقد ذكر أحد الباحثين (الصادق ١٩٨٨) عند تحليله للمعلومات المحاسبية لوحدة اقتصادية تم إعلان إفلاسها قانونا أن تلك الشركه كان لديها مخالفات عديدة إكتشفها مراقب الحسابات وقدم مراقب الحسابات إستقالته ولكنها لم تقبل وإستمر فى عمله حتى تم إعلان افلاس الوحدة قانونا . وقد يدل ذلك على أن المراجع كفء حيث إستطاع إكتشاف الاخطاء إلا أنه غير مستقل كما أن قوة وحجم المراجع ليست كبيرة ولا يتبع الـ Big4 أو مكتب دولى , حيث أنه وافق على الإستمرار فى مراجعة الشركه بالرغم من الأخطاء التى إكتشفها , وقد يكون ذلك بسبب أن تلك الشركه تمثل أتعابها مبلغ جوهرى من إجمإلى ايرادات المكتب ومن ثم آثر المراجع الاستمرار وعدم الاصرار على الاستقاله ومن ثم أثر ذلك على إنخفاض جودة المراجعة.

أما Palmrose 1988 تناولت جودة المراجعة من وجهة نظر أخرى حيث تم تعريفها بأنها مستوى التأكيد Level of assurance الذى يقدمه المراجع بعدم وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية وكلما زادت درجة التأكيد كلما زادت جودة المراجعة .

ويلاحظ أن هذا التعريف لجودة المراجعة تناول مهارة المراجع وكفاءته وكفاءة مساعديه فى أداء عملية المراجعة . ولكنه لم يتناول الجانب الآخر الذى تناولته De Angelo 1981 وهو قدرة المراجع على التقرير عن الأخطاء التى إكتشفها إن وجدت . أما Titman and Trueman 1986 فقد قاموا بتعريف جودة

المراجع بأنها جودة المراجعة . حيث ذكروا أن جودة المراجع تتمثل فى مدى دقه المعلومات التى يقدمها المراجع للمستثمرين , وهو مشابه للتعريف الذى قدمته Palmrose 1988 .

وعلى نفس السياق جاء تعريف Knapp 1991 حيث تم التركيز على قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والغش فى التقارير المالية .

كما عرف Davidson and Neu 1993 جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على إكتشاف ومعالجة الأخطاء الجوهرية والتلاعبات فى صافى الدخل . أى أن هذا التعريف ركز على الأخطاء الجوهرية فى قائمه واحدة فقط وهى قائمة الدخل باعتبارها أهم قائمه يهتم بها المستثمرون وكل من له علاقة بالمنشأة , على الرغم من أهمية إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى كافة القوائم والتقارير المالية وعدم الإقتصار على قائمة الدخل فقط .

يلاحظ على التعريفات السابقة لجودة المراجعة أنها تدور جميعها حول قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية وقدرته على التقرير عن تلك الأخطاء بحياد وموضوعية وبدون ضغوط .

على الجانب الآخر تناولت بعض الدراسات الأخرى (Copley and Doucet 1993) نفس المحتوى السابق ولكن من خلال مدى الإلتزام بالمعايير المهنية , حيث أنه كلما زاد الإلتزام بالمعايير المهنية كلما زادت قدرته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية وكلما زادت قدرته أيضا على التقرير عن تلك الأخطاء , حيث أن إلتزام المراجع بالمعايير سوف يدعم من إستقلاله وحياده , وكلما زادت دقه المعلومات التى يقدمها المراجع للمستثمرين وكل من له علاقه بالمنشأة . ويمكن القول أن هذا التعريف هو التعريف السائد من وجهة نظر الممارسين للمهنه وهذا ما أكدة Krishnan and Schauer 2001.

يتضح من التعريفات السابقه لجودة المراجعة أن باحثى المحاسبه لم يتفقوا على تعريف موحد لجودة المراجعة ولكنهم إتفقوا على أن المراجعة تكون ذات جودة عالية إذا توافر بها المؤشرات التالية :

أ – قيام المراجع بإكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها وهذا ما أكدته De Angelo 1981 .

ب – قيام المراجع بإصدار تقرير مقيد عن قوائم مالية تحتوى على أخطاء جوهرية . Lee et al. 1999

جـ – مدى دقة المعلومات التى يتم التقرير عنها من خلال تقرير المراجع , فكلما زادت دقه المعلومات بالتقرير كلما زادت جودة المراجعة . وهذا ما أكده كل من : Titman and Trueman 1986 , Beaty 1989 , Krinsky and Rotenberg 1989 .

د – قدرة المراجع على تخفيض التحيز وعدم الوضوح وزيادة الشفافية فى البيانات المحاسبية . Wallace 1980

وفى ذات السياق ذكر Watkins et al.2004 أن إسم وسمعة المراجع يؤثر فى إدراك كل من له علاقه بالمنشأة لمصداقية البيانات والمعلومات الواردة فى القوائم المالية . كما أن AICPA فى التوصيه SAS. NO . 47 ذكرت أن جودة المراجعة ترتبط بخطر المراجعة , حيث أن خطر المراجعة يتمثل من وجهه نظرها فى فشل المراجع فى تعديل تقريره عن القوائم المالية بالرغم من إحتوائها على أخطاء جوهريه . فإذا حدث ذلك فان جودة المراجعة ستكون منخفضه , أما إذا إستطاع المراجع إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها فإن جودة المراجعة ستكون عالية .

من التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يقدم تعريف شامل لجودة المراجعة كما يلى :

"جودة المراجعة تتمثل فى درجة إلتزام المراجع بالمعايير المهنية, وبذله العنايه المهنية الواجبه عند آدائه لعمله , وقدرته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بحياد وموضوعية . "

فكلما زاد إلتزام المراجع بالمعايير المنظمه للمهنه كلما زادت جودة العمل الذى يؤديه ومن ثم زادت جودة المراجعة , كما أن آداؤه لعمله بكفاءة وفعالية سيساعد فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عن تلك الأخطاء بحياد وموضوعية تامه .

٢/٦ – دراسات تناولت طرق قياس جودة المراجعة :

تناولت العديد من الدراسات طرق قياس جودة المراجعة يعرض الباحث أهمها فى الجدول التإلى :

جدول رقم (٢) " بدائل قياس جودة المراجعة "

إسم الباحث	البديل المقترح لقياس جودة المراجعة
De Angelo 1981 , Krishnan 2003 , Zhou and Elder 2001 , Bauwhede et al. 2000 , Becker et al. 1998 , Clarkson and Simunic 1994 , Copley 1991	حجم مكتب المراجعة (Big 4 vs Non Big4)
Copley 1994 , Palmrose 1986	أتعاب المراجعة
Krishnan, and Schauer 2000	حجم مكتب المراجعة(عدد المراجعين فى المكتب) ومدى الإلتزام بالمعايير المهنية
Colbert , and Murray 1998	نتائج مراجعة القرين Peer review
Davidson , and Neu 1993, Lam and Chang 1994	حجم الأخطاء فى تنبؤات الإدارة فى صافى الربح
Myers et al. 2003, Hoitash et al. 2007 أبو الخير ٢٠٠٦	حجم الإستحقاق الإختيارى فى القوائم المالية

قامت De Angelo 1981 ببحث العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة وتوصلت الباحثه إلى أن حجم مكتب المراجعة له تأثير إيجابى على جودة عملية المراجعة فكلما كان حجم مكتب المراجعة كبير كلما كان لديه قدر كبير من الإستقلال وعدم الإذعان لضغوط الشركات محل المراجعة مما يؤدى فى النهاية إلى زيادة جودة المراجعة. على الجانب الآخر تناولت Palmrose 1988 العلاقه بين عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة, و توصلت الدراسه إلى أن عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة بخلاف Big 8 (الآن Big 4) أكبر من عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة الكبار Big 4 , مما يشير إلى زيادة جودة خدمات المراجعة التى يقدمها مكاتب المراجعة الكبرى مقارنه بإنخفاض جودة المراجعة التى تقدمها باقى مكاتب المراجعة

. وهى نفس النتيجة التى توصلت لها De Angelo 1981 بأن كبر حجم مكتب المراجعة مؤشر على زيادة جودة المراجعة . وعلى نفس السياق أكدت نتائج الدراسة الميدانية (كامل ٢٠٠٨) على عينه من مديرى المراجعة فى مصر (٧٤ مراجع) أن هناك علاقة إيجابية بين حجم منشأه (مكتب) المراجعه وجودة المراجعة , كما وجد أن هناك علاقة ايجابية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة .

وقد تناول Copley , et al. 1994 عامل آخر قد يكون له تأثير فى جودة المراجعة وهو أتعاب المراجعة, حيث وجد أنه بزيادة أتعاب المراجعة تزداد جودة المراجعة. قد يكون ذلك منطقى , إلا أنه ينطوى على قدر كبير من الخطورة , حيث أن ذلك معناه أنه بإنخفاض الأتعاب ستنخفض الجودة , وهذا مخالف للمعايير وقواعد وآداب وسلوك المهنه , حيث أنه يجب عدم الربط بين مستوى الجهد المبذول والأتعاب , لأن ذلك معناه أن المراجع الذى يحصل على أتعاب منخفضه سيقدم جودة مراجعة منخفضه والمراجع الذى سيحصل على أتعاب مرتفعه سيقدم مراجعة ذات جودة عالية . فإذا كان الامر كذلك فهذا مؤشر خطير قد يضر بمستقبل المهنه التى نحاول جاهدين إلى إعادة الثقه فيها من قبل كل من له علاقة بالقوائم المالية وبالمجتمع بالكامل .

وتناول Krishnan and Schauer 2000 حجم مكتب المراجعة كبديل أو مؤشر عن جودة المراجعة حيث تم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المراجعين فى المكتب . وقد أشارت النتائج إلى أنه بزيادة حجم مكتب المراجعة تزداد جودة المراجعة بصرف النظر عما إذا كان هذا المكتب ذو الحجم الكبير يتبع Big 6 أم لا (الآن Big 4) .

ويلاحظ أن تلك النتيجة منطقية حيث أن مكتب المراجعة الكبير سيحاول بكل قوته الحفاظ على إستقلاله وسمعته ومن ثم سيقدم جودة مراجعة عالية مقارنه بمكاتب المراجعة الأخرى ذات الحجم الصغير .

أما Li Dang 2004 فقد إنتقد عامل الحجم (حجم مكتب المراجعة) كأحد البدائل أو المؤشرات الأساسية لجودة المراجعة حيث يلزم لصحة ذلك المؤشر توافر شرطين (فرضين) :

أ – أن مكاتب المراجعة تقدم مستوى ثابت من جودة المراجعة لكل العملاء فى وقت معين , كما أن مستوى الجودة ثابت عبر الزمن.
ب – أن مستوى الجودة المقدم داخل مجموعة مكاتب المراجعة (Big 8 ,6,5 ,4) أو داخل مجموعة مكاتب المراجعة (Non Big 8 , 6 , 5 , 4) متجانس .
ومن الواضح صعوبه تحقيق الشرطين أو الفرضين , حيث أنه لن يستطيع المراجع أن يحافظ على مستوى خدمه واحد مقدم لكل عملائه عبر الزمن . فقد يكون هناك مراجع خبير فى صناعة معينه وغير خبير فى صناعة أخرى , وبالتإلى سيختلف مستوى الجودة المقدم فى الحالتين . كما أن مستوى الجودة من غير المعقول أن يكون ثابت بين مكاتب المراجعة سواء الكبار أو غيرهم من المكاتب الأخرى .
لذلك ربطت تلك الدراسة بين وجود إدارة الأرباح وبين جودة المراجعة , فوجود إدارة الأرباح هى مقياس أو مؤشر لضعف جودة الأرباح .

ويلاحظ على الدراسات السابقة التى تناولت بدائل لقياس جودة المراجعة أن معظمها إتفق على أن العامل الأساسى المتحكم فى جودة المراجعة هو حجم مكتب المراجعة (Big 8/6/5/4) ضد (Non Big 8/6/5/4) وقد أكد تلك النتيجة العديد من الباحثين منهم :
De Angelo 1981 , Krishnan 2003 , Zhou and Elder 2001 , Bauwhede et al. 2000 , Becker et al. 1998 , Clarkson and Simunic 1994 , Copley 1991) .

على الرغم من هذا الإتفاق على عامل حجم مكتب المراجعة كأحد المؤشرات الأساسية لجودة المراجعة , إلا أن هناك مؤشرات أخرى وردت فى الدراسات السابقة لجودة المراجعة , فقد وجدت Palmrose1986 أن أتعاب المراجعة هى البديل المناسب لجودة المراجعة . وتم إنتقاد ذلك المؤشر فى جزء سابق من البحث , حيث أن ذلك يخالف آداب وسلوك المهنة حيث يفهم من ذلك أن الأتعاب المنخفضة يرتبط بها جودة مراجعة منخفضه وهذا غير مقبول فى مهنه المراجعة , حيث أنه يجب على المراجع عدم الربط بين مستوى الجهد المبذول فى المراجعة وبين الأتعاب التى يحصل عليها المراجع , حيث يجب على المراجع أن يؤدى عمله وفقا

لعنايـة الرجـل المعتـاد (وفقـا للعنايـة المهنيـه الواجبـه) بصـرف النظـر عـن حجـم الأتعاب التى سيحصل عليها من عملية المراجعة .

كما أن Colbert and Murray 1998 وجدوا أن جودة المراجعة تتوقف على نتائج مراجعة القرين peer review , وهى من الصعب تطبيقها فى كل حالات المراجعة حيث أن تكلفة إستخدام مراجعة القرين فى كل حالات المراجعة تفوق العائد من تطبيقها فى بعض الحالات . وقدم Krishnan and Schauer 2000 مؤشر جديد لجودة المراجعة وهو مدى الإلتزام بمعايير الـ GAAP حيث أنه كلما التزمت الشركة بمعايير المحاسبة المتعارف عليها كلما إنخفضت الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية ومن ثم زادت جودة المراجعة والعكس صحيح . ويمكن القول أن الإلتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر عن جودة المراجعة هى رؤيه أخرى لتعريف De Angelo 1981 لأن الأخطاء الجوهرية وإكتشافها والتقرير عنها سينتج من مخالفة المعايير المحاسبية المتعارف عليها .

ويمكن القول أن ذلك المقياس يميل أيضا إلى المكاتب كبيرة الحجم (Big 8 / 6 / 5 / 4) , حيث أن (Big 8 / 6 / 5 /4) لديهم من الامكانيات والكفاءات والخبرات ما يمكنهم من إكتشاف الأخطاء الجوهريه والتقرير عنها .

أما Davidson and Neu 1993 فقد قدم مقياس آخر لجودة المراجعة من خلال حجم الأخطاء فى تنبؤات الإدارة بصافى الربح , فكلما فشلت الإدارة فى تحقيق تنبؤاتها بصافى الربح كلما زادت جودة المراجعة , حيث أن الفشل فى تحقيق تنبؤات الإدارة بالأرباح دليل على عدم إستخدامها ممارسات إدارة الأرباح فى تحقيق تلك التنبؤات ويشير ذلك إلى جودة مراجعة عالية والعكس صحيح .

ولكن يلاحظ ان ذلك المقياس به انتقادات كثيرة , حيث أن فشل الإدارة فى تحقيق أرباحها قد يرجع لسوء آداء الإدارة أو إلى ظروف عامه تتعرض لها الصناعة التى تعمل بها المنشأة , أى أن الشركه لم تجد أساليب أخرى لتعديل تلك التنبؤات .

كما أن الشركه قد يكون مركزها المإلى جيد وتنبؤاتها دقيقة وبالتإلى إستطاعت تحقيق الأرباح المتنبأ بها , فهل معنى ذلك أن المراجعه ذات جودة منخفضه بالطبع لا . وفى حالات أخرى قد تلجأ الإدارة إلى وضع تنبؤات متدنيه لصافى

الربح لا تتفق مع الواقع ومن ثم تحققها بسهوله وقد تتفوق عليها , فهل معنى ذلك أن جودة المراجعة منخفضة ؟ .

وهذا ما أكده Lam and Chang 1994 حيث إختبرا العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجع بإستخدام متوسط الخطأ فى تنبؤات الأرباح كمقياس لجودة المراجعة فى الشركات المساهمه المسجله فى سنغافورة . وقد وجد فى المتوسط عدم وجود إختلافات معنوية بين Big 6 و Non Big 6 فيما يتعلق بالأخطاء فى تنبؤات الأرباح فى الشركات محل الدراسه .

كما تناول البعض الاخر Myers et al. 2003 حجم الإستحقاق الإختيارى فى القوائم المالية كمؤشر عن جودة المراجعة , حيث أنه بزيادة حجم الإستحقاق الإختيارى فى القوائم المالية تزداد ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم تنخفض جودة الربح وبالتالى جودة المراجعة (فى حاله عدم قدرة المراجع على إكتشاف تلك الممارسات) . ويلاحظ على ذلك المؤشر أنه يخضع لبعض الصعوبات فى كيفية قياس الإستحقاق الإختيارى .

مما سبق يلاحظ أن المقاييس الأخرى لقياس جودة الأرباح بخلاف حجم مكتب المراجعة تواجه إنتقادات كثيرة , لذلك من الشائع الآن والمتفق عليه بين كثير من الباحثين إستخدام حجم مكتب المراجعة كأفضل بديل أو مؤشر يمكن الإعتماد عليه والدفاع عنه لقياس جودة آداء عملية المراجعة .

٣/٦ – دراسات تناولت محددات جودة المراجعة :

تناولت دراسات عديدة العوامل أو محددات جودة المراجعة فقد قام (راضى ١٩٩٨) بدراسة لتحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاث فئات :

أ- المراجعين

ب- المستفيدين من خدمات المراجعة

جـ – معدى القوائم المالية .

ومن خلال توزيع إستبيانات على الفئات الثلاثه تم التوصل إلى :

إتفاق الفئات الثلاثه على إعتبار أن سمعة مكتب المراجعة وخبرته فى مجال العمل , وإرتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمى , ودرجة إستقلال المراجع , وحجم مكتب المراجعة , وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب , هى أكثر العوامل التى إتفقت عليها الفئات الثلاثة , بإعتبارها العوامل الجوهرية التى تؤثر على جودة المراجعة .

ويلاحظ أنه إذا تم تطبيق تلك الشروط أو العوامل , التى تم الإتفاق عليها كمحددات أساسية لجودة المراجعة نجد أنها تنطبق بالكامل على مكاتب المراجعة التى تتبع الـ Big 4 لذلك يمكن القول وفقا لما سبق أن مكتب المراجعة الذى يتبع الـ Big 4 هو أفضل بديل لقياس جودة المراجعة .

أما Francis 2004 فقد قام بعمل مسح للبحوث التى تناولت جودة المراجعة فى الخمس والعشرين عاما الماضية فى أمريكا , وقد توصلت الدراسه إلى أن معدل الفشل الواضح فى المراجعة كان نادرا أقل من ١, % سنويا , وهذا مؤشر على جوده عالية للمراجعة . كما تم التوصل إلى وجود إختلافات فى مستوى جودة المراجعة , ولكن هناك حد أدنى لتلك الجودة , وقد أرجع الباحث الإختلافات إلى عوامل عديدة منها حجم مكتب المراجعة , تخصص المراجع فى مراجعة قطاع معين , خصائص مكتب المراجعة . كما أشارت النتائج إلى أن جودة المراجعة فى التسعينات كانت منخفضة , ولكنها تحسنت بعد صدور قانون الـ (SOX) الامريكى عام ٢٠٠٢ .

وقد ربط Francis 2004 بين فشل المراجعة وجودة المراجعة , حيث وجد علاقة عكسية بين فشل المراجعة وجودة المراجعة , حيث يحدث الفشل فى المراجعة فى حالتين :

أ – عندما يتساهل المراجع فى إلزام الشركه محل المراجعة بتطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ب – عندما يفشل المراجع فى اصدار تقرير معدل أو متحفظ , فى الحالات التى تتطلب ذلك .

كما تناول Ghosh and Moon 2005 عامل آخر كمحدد لجودة المراجعة وهو طول فترة إرتباط المراجع بالشركه audit tenure . ووجد أن هناك إرتباط إيجابى بين طول فترة إرتباط المراجع فى مراجعة نفس الشركه وبين إدراك المستثمرين لجودة الأرباح , كما وجد أن قدرة الأرباح الماضية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية يزيد بطول فترة إرتباط المراجع بالشركه . وهذا يدل على أن المستثمرين وأصحاب المصالح Stakeholders يروا أن طول فترة إرتباط المراجع بالشركه يزيد من جودة المراجعة . وفى نفس السياق تناول Carey and Simnett 2006 العلاقة بين طول فترة إرتباط المراجع بالشركه وجودة المراجعة . وبإستخدام بيانات من إستراليا , حيث كان تغيير المراجعيين غير إلزامى حتى عام ٢٠٠١ م , حيث كان المراجع يمكنه الإرتباط بالشركه لفترة طويله. وفى تلك الدراسه تم إستخدام عدة مقاييس لجودة المراجعة :

أ – إصدار المراجع رأى عن إستمرارية المنشأة التى تعانى صعوبات مالية . فكلما أصدر المراجع رأى عن الإستمرارية (إمكانية إستمرار المنشأة فى مجال الأعمال مستقبلا) كلما كانت جودة المراجعة عالية.

ب – حجم الإستحقاق غير العادى فى القوائم المالية . فكلما زاد الإستحقاق غير العادى فى القوائم المالية كلما إنخفضت جودة المراجعة .

جـ – مدى تحقيق أو عدم تحقيق مؤشرات الأرباح المتوقعة . فكلما كان هناك عدم تحقيق للربح المتوقع كلما زادت جودة المراجعة .

وقد جاءت نتيجة الدراسه لتؤكد أنه مع طول فترة إرتباط المراجع بالشركه (فى مراجعة نفس الشركه):

أ– هناك اتجاه ضعيف لاصدار رأى عن إستمرارية الشركه التى تتعرض لصعوبات مالية . وهذا دليل على ضعف جودة المراجعة .

ب– الإتجاه إلى تجاوز الأرباح المتوقعة أو مؤشرات الأرباح (بكل الطرق الممكنه) وقد يكون ذلك بمعلومية المراجع , وهذا مؤشر على إنخفاض جودة المراجعة .

ج – لم تجد الدراسه إرتباط بين طول فترة إرتباط المراجع بالشركة وبين حجم الإستحقاق غير العادى .

علما بأنه تم اصدار تشريع مهنى عام ٢٠٠١ م فى أستراليا يتطلب التغيير الإجبارى للمراجعين كل ٧ سنوات . وقد بدأ التغيير الإلزامى للمراجعين فى أمريكا فى السبعينات حيث ألزمت AICPA الشركات بضرورة تغيير المراجعين دوريا كل ٧ سنوات .

يلاحظ أن التغيير الإجبارى للمراجعين كانت أحد الادوات المقترحة لتحسين جودة المراجعة , ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية , حيث أن أحد منافع تغيير المراجعين أن المراجع الجديد قد يلاحظ بعض النقاط الجديدة التى أغفلها المراجع السابق والتى قد تؤدى بدورها لزيادة جودة المراجعة , لأن طول فترة إرتباط المراجع بالعميل قد يضعف من إستقلال المراجع ومن ثم يضعف جودة المراجعة . وقد أكد (الجزار ١٩٨٧) إلى ضرورة تبنى آلية التغيير الإجبارى للمراجعين , حيث أكد أن طول فترة علاقة المراجع بالعميل تجعل سلوك المراجع رتيب , وقد يتعرض المراجع بعد فترة لما يسمى الجمود الفكرى (التفسيرى) فى عملية المراجعة , وإقترح أن يتم تحديد فترة لعلاقة المراجع بالعميل تكفى للاستفادة من معرفة المراجع , ثم يتم تغييرة قبل أن يصل إلى مرحله الجمود التفسيرى .

على الجانب الآخر يرى (راضى ١٩٩٩) وجهة نظر أخرى مخالفة لما سبق , حيث يرى أن إلتزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهنى تكفى لتحقيق إستقلال المراجع بصرف النظر عن طول فترة إرتباط المراجع بالعميل .

جدير بالذكر أن الأحداث التى وقعت مؤخرا من إفلاس العديد من الشركات المساهمه العملاقه , جعلت المهتمين بالمهنه يراجعوا تلك الفترة وتم تعديلها وفقا لقانون الـ SOX الامريكى ليتم التغيير الإجبارى للمراجعين كل ٥ سنوات .

أما فى انجلترا كان التغيير الإجبارى للمراجعين كل ٧ سنوات منذ عام ١٩٩٢ م تم تعديلها فى يناير ٢٠٠٣ م إلى ٥ سنوات . وفى أكثر من ٨٠ دوله تستخدم معايير المراجعة الدولية فإنه وفقا للمعايير الدولية يجب ألا تتجاوز مدة إرتباط المراجع

بالشركه ٧ سنوات , على ألا يعود لمراجعة نفس الشركه التى كان يراجعها قبل التغيير إلا بعد عامين على الأقل .

وفى المملكه العربية السعودية صدر قرار وزير التجارة رقم (٩٠٣) وتناول القرار آليه تشكيل لجنه المراجعة كما تناول التغيير الإجبارى للمراجعين, حيث نص على " يراعى ألا تزيد مدة المراجعة عن ثلاث سنوات متصله بالنسبة للشركات التى تراجع من قبل محاسب قانونى منفرد , وخمس سنوات متصله بالنسبة للشركات التى تراجع من قبل أكثر من محاسب قانونى . وللجمعيه العامه العادية عند الضرورة الإحتفاظ بأحد المحاسبين أو بالمحاسب القانونى المنفرد مدة أطول , على أن تختار فى حاله الإحتفاظ بالمحاسب القانونى المنفرد محاسب قانونى آخر , وفى كل الأحوال لابد من تغيير أحد المحاسبين بعد مضى مدة الخمس سنوات متصله " .

ويمكن القول أنه فى بداية إرتباط المراجع بالشركه تكون معلوماته التفصيلية عن الشركه محل المراجعة محدودة ومن ثم تكون جودة المراجعة ضعيفة , ولكن بمرور الوقت تزداد معرفة المراجع بأدق التفاصيل عن الشركة محل المراجعة , ومن ثم تزداد جودة المراجعة , ولكن حتى مدى معين يمكن أن نطلق عليها المنطقه الرمادية , وهى عدد معين من السنوات التى يرتبط فيها المراجع بالشركه محل المراجعة , بعد ذلك العدد من السنوات يصل المراجع إلى درجه من القناعة والمعرفة عن الشركه وأنشطتها , ولا يحاول البحث عن أى معلومات جديدة عند تلك النقطه , فى تلك الحاله وعند تلك النقطه تكون زيادة فترة إرتباط المراجع بالعميل لها تأثير سلبى على جودة المراجعة , لذلك يجب على كل مراجع تحديد النقطه التى يبدأ عندها التأثير السلبى لذلك الإرتباط مع العميل , لذلك يجب أن يتم ذلك التغيير الإجبارى للمراجعين عند تلك النقطه التى تمثل نقطة البدايه لفقد المراجع إستقلاله ومن ثم إنخفاض جودة المراجعة , حيث أنه عند تلك النقطة تكون العلاقات الشخصية بين المراجع والعميل (الشركه محل المراجعة) فى زيادة , كما تضمحل النظرة الانتقادية للمراجع , ويسلم بصحة كل العمليات التى تتم داخل الشركه محل المراجعة .

يمكن القول أن الاتجاه العام لدى معظم الباحثين أنه بطول فترة إرتباط المراجع بالشركه تنخفض جودة المراجعة , وذلك بسبب طول فترة إرتباط المراجع بالشركه محل المراجعة , والإعتماد عليها كأحد المصادر الرئيسية للدخل لدى مكتب المراجعة .

ولكن De Angelo 1981 كان لها وجهه نظر مختلفه فيما يتعلق بطول فترة إرتباط المراجع بالشركه محل المراجعة , حيث وجدت أن طول فترة إرتباط المراجع بالشركه محل المراجعة تؤدى إلى تدنية المخاطر التى سيتعرض لها المراجع , وذلك لزيادة و تعمق معرفة المراجع بأدق تفاصيل الشركة التى يراجعها , ومن ثم تزداد جودة المراجعة . وقد أيد Meyers et al. 2003 وجهه نظر De Angelo 1981 حيث لم يجدوا دليلا على أن طول فترة إرتباط المراجع بالشركه محل المراجعة يضعف من جودة المراجعة . كما وجد Johnson et al. 2002 الدليل على أن إنخفاض جودة المراجعة فى الأعوام الثلاثة الأولى التالية لتغيير المراجع , وهذا من وجهه نظرهم دليل على عدم فائدة التغيير الإجبارى للمراجعين .

كما وجد Johnson et al. 2002 أن حجم الإستحقاق فى القوائم المالية يزداد فى الشركات التى تتميز بقصر فترة إرتباط المراجع بالشركة مقارنه بحجم الإستحقاق فى القوائم المالية فى الشركات التى لها فترة إرتباط طويلة بالمراجع . وهذا ما أكده Mansi et al. 2004 حيث وجد أن تكلفة الديون تتناقص مع طول فترة إرتباط المراجع بالشركه , حيث أن حاملى السندات يدركوا وجود تحسين فى جودة المراجعة بطول فترة إرتباط المراجع بالشركة .

على الرغم من نتائج الدراسات السابقة التى تؤيد العلاقة الايجابية بين طول فترة إرتباط المراجع وجودة المراجعة , إلا أن Davis et al. 2002 توصلوا إلى نتيجه عكسية وهى أن جودة المراجعة تنخفض بطول فترة إرتباط المراجع بالشركه . وقد تكون النتيجة السابقة التى توصل لها Davis et al. 2002 هى الشائعه أو هى الإعتقاد الغالب لدى العديد من المستثمرين وكل من له علاقة بالمنشأة Sakeholders , حيث أن طول فترة إرتباط المراجع بالشركه قد يكون له تأثير

عكسى على جودة المراجعة وذلك بسبب نمو العلاقات بين المراجع وإدارة الشركه التى ستؤدى إلى تغاضى المراجع عن التقرير عن بعض الأخطاء المكتشفه والتى قد تكون جوهرية فى بعض الأحيان . أما أبو الخير ٢٠٠٦ فقد قام بإختبار أثر التغيير الإجبارى للمراجعين على تكلفة المراجعة , مقدرة بمتغير طول فترة التقرير من تاريخ نهاية السنه المالية إلى تاريخ اصدار تقرير المراجع . كما إختبرت الدراسة أثر التغيير الإجبارى على جودة المراجعة والتى تم قياسها بإستخدام حجم الإستحقاق الإختيارى فى القوائم المالية.

وأثبتت النتائج الاحصائية للدراسه أن تغيير المراجع يترتب عليه زيادة فترة التقرير مما يدل على إرتفاع تكلفة المراجعة بالنسبة للمراجع والعميل . كما أثبتت الدراسه أن جودة المراجعة فى السنه الاولى أو السنه الثانية لن تكون منخفضه , مختلفة بذلك عن نتائج الدراسات السابقة , ومع المبررات التى قدمتها الهيئات المهنية لمعارضة التغيير الإجبارى للمراجعين . والنتيجة الأهم التى توصلت اليها الدراسة هى ان المراجع إذا تعرض لمساومات للابقاء عليه بالتحايل على القواعد النظامية , فانه قد يستجيب لذلك ويتغاضى عن تجاوزات الإدارة فى ممارسة الإستحقاق الإختيارى مما يؤثر سلبا على جودة المراجعة , أما إذا كان تغيير المراجع حتمى فإنه يحافظ على إستقلاله ويحد من ممارسات الإدارة فى التقاريرالمالية. وتناول Leventis and Caramanis 2005 الجهد أو الوقت المستغرق فى تنفيذ عملية المراجعة كأحد المحددات الهامه ومؤشر على جودة المراجعة . ووجد أنه كلما كان الوقت المستغرق فى آداء وتنفيذ عملية المراجعه أكبر كلما كانت جودة المراجعة أفضل , وهذا يدعم النتيجة التى توصلت اليها Palmrose 1986 التى أشارت إلى أن الجهد المبذول فى المراجعة مؤشر على جودة المراجعة , وفسرت لماإذا ينظر إلى مكاتب المراجعة من الـ Big 4 على أنها تعطى جودة أعلى , وذكرت أن السبب فى ذلك يرجع إلى أن المكاتب الكبرى التى تتبع Big 4 تتميز بإرتفاع تكاليف المراجعة بها , وزيادة ساعات المراجعة المستغرقه فى تنفيذ عملية المراجعة , وعلى هذا الأساس يمكن تبرير الأتعاب العالية التى تأخذها مكاتب المراجعة التى تتبع الـ Big 4 ليس بسبب إحتكارها السوق ولكن بسبب تقديمها

مراجعة ذات جودة أعلى . وهناك العديد من الدراسات تناولت الجهد المبذول فى المراجعة كأحد المحددات الهامه لجودة المراجعة منها : (Johnson 1998 , . Deis and Giroux 1996)

كما أن Hoitash et al. 2007 تناولوا العلاقة بين الأتعاب المدفوعة للمراجعين وجودة المراجعة خلال الفترة من عام ٢٠٠٠ إلى عام ٢٠٠٣ م . وتم قياس جودة المراجعة بحجم الإستحقاق الإختيارى , حيث أنه كلما زاد حجم الإستحقاق الإختيارى كلما انخفضت جودة المراجعة .

وقد وجد أن هناك إرتباط عكسى بين اجمإلى الأتعاب المدفوعة وجودة المراجعة أيا كان طريقة قياسها . ويلاحظ أن تلك النتيجة يمكن أن تكون صحيحة مع المراجعين من الـ Non Big 4 أما المراجعين Big 4 فيفترض أن حجم الأتعاب ليس له علاقة بجودة المراجعة .

وفى دراسة Behn et al. 2008 تم إختبار العلاقة بين جودة المراجعة والتى تم قياسها بحجم مكتب المراجعة ودرجة التخصص الصناعى للمراجع وبين مدى دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين للارباح , وقد أوضحت النتائج أن :

أ – تزداد دقة التنبؤ وتنخفض درجة التشتت فى التنبؤات بوجود مراجع من الـ Big 4 .

ب – الأرباح المتنبأ بها للشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع متخصص تكون أكثر دقه وأقل تشتت مقارنه بأرباح الشركات التى يتم مراجعتها عن طريق مراجع غير متخصص .

أى أنه فى تلك الدراسة تم إثبات أن المراجع كبير الحجم والمتخصص الذى يتبع Big 4 ذو جودة مراجعة أفضل مقارنه مقارنه بغيره من المراجعين , أى أن حجم مكتب المراجع ودرجه تخصصه ذو تأثير جوهرى على جودة المراجعة .

و تناول Francis and Yu 2009 حجم مكتب المراجعة كأحد العوامل الأساسية التى تؤثر على جودة المراجعة . حيث أن المكاتب الكبرى Big4 من المتوقع ان

تقدم مراجعة ذات جودة أعلى لما لديها من خبرة كبيرة فى مجال مراجعة الشركات المساهمة العملاقة .

وفى تلك الدراسة تم إختبار حجم مكتب المراجعة كأحد المحددات الهامه لجودة المراجعة من خلال فحص عينه مكونه التقارير المالية لعدد ٦٥٦٨ شركة والملاحظات المرفقة بها عن الفترة من ٢٠٠٣- ٢٠٠٥ م وتم مراجعتها بواسطة ٢٨٥ مراجع . وجاءت النتائج لتؤكد أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 تقدم مراجعة ذات جودة عالية , بالتحديد فان المكاتب الكبرى Big 4 هى الأكثر إحتمالا أن تصدر تقرير عن الإستمرارية فى حالة توافر مؤشرات معينه تثير الشك فى إستمرارية الشركه . كما أن الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة Big 4 هى الأقل ممارسه لإدارة الأرباح .

النتيجة السابقة تؤكد أن المكاتب الكبرى Big 4 تتميز بالكفاءة والفعالية فى آداء المراجعة , حيث لديها خطه متكامله لبرامج التدريب المستمر وبرامج ذات جودة عالية , ودرجه عالية من الإستقلال ومعرفة كبيرة بمعظم أنشطه الشركات لذلك تتميز بتقديم مراجعة ذات جودة عالية .

أما Chang et al. 2009 فقد بحثوا العلاقة بين جودة المراجعة ونوع الأداه المالية المصدرة (أسهم أو سندات) . ووجد أن جودة المراجعة تؤثر على القرارات التمويلية للشركه , حيث وجد أن جودة المراجعة تؤثر على قرارات التمويل بالشركة , حيث وجد أن الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة مراجع من الـ Big 4 هى الأكثر إحتمالا أن تصدر أسهم وليس سندات مقارنه بالشركات التى يتم مراجعتها بواسطة مراجعين Non Big 4 . كما وجد أيضا فى تلك الدراسة أن نسبة المديونية للشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع من الـ Big 4 أقل من نسبة المديونية للشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجعين آخرين Non Big 4 . ووجد أن متوسط حجم أدوات الملكية المصدرة بواسطه الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة مراجع من الـ Non Big 4 كان أقل من من متوسط حجم أدوات الملكية المصدرة بواسطة الشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع من الـ Big 4 .

ويمكن تبرير ذلك بأن إصدار أسهم أسهل من الحصول على قرض حيث قد يتطلب الحصول على قرض بعض التجاوزات من قبل مراجع الحسابات والتى لن يقبلها أو يوافق عليها مراجع الـ Big 4 مقارنه بغيرة من المراجعين Non Big4 .
كما أن تسويق الأسهم التى سيتم إصدارها فى ظل وجود مراجع من الـ Big 4 أكثر سهوله لوجود مراجع كبير يراجع الشركه التى تصدر الاسهم مما يضفى مزيدا من الثقة فى أسهم الشركه مما يساعد على تسويقها بسهوله .
كما أن إنخفاض نسبة المديونية للشركات التى تراجع بواسطة مراجع من الـ Big 4 يمكن تبريرها بإنخفاض مقدرة تلك الشركات على الحصول على قروض وزيادة قدرتها على إصدار أسهم مما يحسن نسبة المديونيه لديها .
كما وجد أيضا فى دراسة Chang et al. 2009 أن عائد السهم فى الشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع من الـ Non Big 4 أكبر من عائد السهم فى الشركات التى التى يتم مراجعتها عن طريق مراجع من الـ Big 4 .
يشير ذلك إلى إحتمال وجود ممارسات إدرة الأرباح فى الشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع من الـ Non Big 4 وبالتإلى زيادة نصيب السهم من الأرباح , مما يشير إلى إنخفاض جودة المراجعة فى الشركات التى يتم مراجعتها بواسطه مراجع من الـ Non Big 4 .
وفى دراسه أخرى(Duff 2009) تم إستطلاع آراء ثلاث فئات من المهتمين بالمراجعة وجودة المراجعة فى العوامل التى قد يكون لها تأثير فى جودة المراجعة , حيث تم إستطلاع آراء ٧٥٠ من كل فئه من :

- المراجعين auditors
- الشركات التى يتم مراجعتها auditees
- المستثمرين investors

وقد وجد أن العوامل الأساسية التى تم الإتفاق على تأثيرها على جودة المراجعة تشمل :

أ- المنافسه Competence : حيث أن المنافسة بين المراجعين ستؤدى إلى تخفيض الأتعاب والوقت اللازم لاداء المراجعة ومن ثم قد يؤدى ذلك إلى تخفيض جودة المراجعة .

ب- الإستقلال idependence : حيث بزيادة إستقلال المراجع تزداد جودة المراجعة , ويرتبط ذلك بحجم المراجع وهل يتبع Big 4 أم لا .

جـ - العلاقات relationship : كلما كان هناك علاقات بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة كلما إنخفضت جودة المراجعة , ويرتبط ذلك العامل بالإستقلال , حيث كلما زادت العلاقات إنخفض الإستقلال ومن ثم إنخفضت جودة المراجعة .

وفى دراسة Tsai and Hua 2009 تم الربط بين جودة المراجعة ومعدل الفائدة على القروض , وقد أشارت النتائج إلى أن الشركات التى تراجع بواسطه مراجع من الـ Big 4 تدفع معدلات فائدة على قروضها أقل مقارنه بالشركات التى تراجع بواسطه مراجعين آخرين بخلاف Big 4 . أى أن الجودة العالية للمراجعة يترتب عليها إنخفاض معدل الفائدة على القروض , ويمكن تفسير تلك النتيجة بأن البنوك تثق أكثر فى الشركات التى يتم مراجعتها عن طريق مراجع من الـ Big 4 , ومن ثم توافق على إقراضها بشروط ميسرة , وذلك لضمان إستردادها القرض وفوائدة بدرجة عالية من الثقه , مقارنه بالشركات التى تراجع بواسطه مراجعين من الـ Non Big 4 .

أما AL-Ajami 2009 فقد كان هدفه إقامه الدليل على إدراك المحللين الماليين , ومانحى الائتمان للعلاقة بين فعالية لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة وحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة فى البحرين . وبفحص الإستبيانات الواردة من ٣٠٠ من المحللين الماليين ومانحى الائتمان , وجد أن المحللين الماليين ومانحى الائتمان يروا أن رأى المراجع مفيد لهم جدا عند اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية , حيث يروا أن مصداقية القوائم المالية دالة فى حجم مكتب المراجعة , حيث أن الخصائص المتوفرة فى مراجعى الـ Big 4 تسمح لهم بإصدار تقرير

مراجعة ذو جودة عالية مقارنه بالمراجعين الآخرين Non Big 4 ,أما Choi , et al. 2010 فقد قاموا بإختبار الفرض القائل بأن الزيادة غير العادية فى أتعاب المراجعة تضعف من جودة المراجعة . وتم إستخدام القيمه المطلقه للإستحقاق الإختيارى كمؤشر على جودة المراجعة , حيث أنه يتوقع بأنه كلما زاد حجم الإستحقاق الإختيارى , دل ذلك على إنخفاض جودة المراجعة .

كما تم قياس أتعاب المراجعة غير العادية بالفرق بين أتعاب المراجعة الفعلية , والمستوى المتوقع والطبيعى لأتعاب المراجعة . ومن خلال التحليل الاحصائى تم التوصل إلى النتائج التالية :

لا يوجد إرتباط معنوى بين جودة المراجعة وأتعاب المراجعة غير العادية , إذا كان الفرق سالب (أى أن المستوى الطبيعى لأتعاب المراجعة أكبر من الأتعاب الفعلية) .

على العكس من ذلك , وجد أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة والأتعاب غير العادية إذا كان الفرق موجب (الأتعاب الفعلية أكبر من المستوى الطبيعى لأتعاب المراجعة) .

أى أنه كلما زادت الأتعاب غير العادية التى يحصل عليها المراجع , زيادة على الحجم الطبيعى لأتعاب المراجعة , كلما انخفضت جودة المراجعة , حيث أنه فى تلك الحالات سيكون لدى المراجع الدافع لكى يتغاضى عن أى أخطاء مكتشفه لأنه يأخذ فى تلك الحاله أكثر من حقه .

وفى تلك الدراسة تم تقسيم أتعاب المراجعة الفعلية إلى جزئين :

أ- الأتعاب العادية : والتى تعكس مقابل الجهد المبذول فى أداء المراجعة , مخاطر التعرض للتقاضى, الربح العادى المحسوب على عملية المراجعة . (Simunic 1980 , Choi et al.2009)

ب- الأتعاب غير العادية : وهى التى يتم تحديدها بناء على العلاقات بين المراجع والشركه محل المراجعة Higgs and Skantz 2006 .

مما سبق يمكن القول أنه كلما زادت الأتعاب غير العادية كلما كانت هناك علاقة وطيدة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة , وبالتالى من المتوقع حدوث

بعض التجاوزات و قد لايتم ذكرها من قبل المراجع , وذلك مقابل تلك الأتعاب غير العادية , ومن ثم تنخفض جودة المراجعة .

٧- إشتقاق فروض الدراسه

١/٧ – قياس جودة المراجعة :

فى البداية يجب التأكيد على أنه سيتم قياس جودة المراجعة وفقا لحجم مكتب المراجعة , حيث أنه تم الإتفاق بين غالبية الدراسات السابقه على إعتبار حجم مكتب المراجعة أفضل بديل يمكن إستخدامه لقياس جودة المراجعة . وكما ذكرت De Angelo 1981 أن جودة المراجعة , هى الإحتمال المشترك لإكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها . ويمكن القول أن هذا فقط يمكن تحققه بنسبه عالية فى مكاتب المراجعة الكبرى التى تتبع الـ Big 4 , وقد أيد ذلك العديد من الباحثين , على سبيل المثال لا الحصر , De Angelo 1981 Krishnan 2003 , Becker et al. 1998 , Zhou and Elder 2001 .

وفى البحث الحالى سيتم إستخدام حجم المراجع كبديل لجودة المراجعة حيث سيتم التصنيف إلى : كبير يتبع (Big 8/6/5/4) , مقابل متوسط وصغير (Non Big 8/6/5/4) للعديد من الأسباب منها :

أ- إتفاق معظم الدراسات السابقة على إستخدام حجم المراجع كبديل لجودة المراجعة

ب- أن مكاتب المراجعة الكبرى يتوافر لديها الامكانيات اللازمة سواء فنية (التقنيات الحديثة من أجهزة حاسبات وبرامج مختلفة) , أو بشريه (من خلال إستقطاب أفضل الكفاءات من محاسبين ومراجعين أصحاب الخبرات والمهارات العالية) .

جـ- إمكانية توظيف عدد كبير من المراجعين ومن ثم إنجاز عمليات المراجعة لعملائها فى أقصر فترة ممكنه وبالكفاءة المطلوبة .

د – إتساع نشاط مكاتب المراجعة التى تتبع الـ Big 4 فى العديد من الدول ومن ثم تعظيم إيراداته , لذلك فإن ذلك النوع من المراجعين لديه الكثير ليفقده إذا تجاوز عن بعض الأخطاء لدى الشركه محل المراجعة , أى أنه بزيادة حجم المراجع يكون

لديه الكثير ليفقدة ويجعله لا يجازف بالإحتفاظ بعميل معين مقابل مبلغ من المال , ومن ثم من المتوقع زيادة إستقلال المراجع فى ذلك النوع من المكاتب الكبرى , الذى يؤثر فى النهاية على زيادة جودة المراجعة .

هـ – تتميز مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 بأن عدد عملائها كبير مقارنه بالمكاتب الأخرى , ومن ثم من المتوقع ألا تحاول الإحتفاظ بعميل معين عن طريق التغاضى عن الأخطاء المكتشفه لديه والمجازفة بفقد سمعتها فى السوق وفقد باقى العملاء . لذلك من المتوقع أن تحافظ المكاتب الكبرى على سمعتها وإستقلالها ومن ثم تزداد جودة المراجعة لديها .

على الرغم من المؤشرات السابقة التى تبرهن على أن جودة المراجعة ترتبط بمكاتب المراجعة الكبرى , إلا أن الباحث يؤكد على أنه ليس معنى ذلك أن مكاتب المراجعة الصغيرة الحجم تقدم خدمات مراجعة ذات جودة ضعيفة , فقد يكون هناك مكتب مراجعة صغير الحجم يقدم جودة مراجعة عالية . ولكن عند التحدث عن جودة المراجعة وإستخدام حجم مكتب المراجعة مؤشر لها , قد يكون ذلك لضخامه عدد العملاء لدى مكتب المراجعة كبير الحجم مقارنه بالمكاتب الأخرى , لذلك فأى خطأ فى آدء عملية المراجعة سيكون له الاثر السلبى الكبير على سمعته المهنية وعلى إحتمال إستمراريته فى مجال المهنه وفى مجتمع المكاتب الكبرى Big 8/6/5/4 , لذلك من المتوقع أن يحاول مكتب المراجعة كبير الحجم بكل ما أوتى من قوة الحفاظ على جودة الخدمه المؤداه ومن ثم زيادة جودة المراجعة .

وما يؤكد أن حجم مكتب المراجع الذى يتبع Big 4 مؤشر جيد على جودة المراجعة , أنه حتى الباحثين الذين استخدموا بعض المؤشرات الاخرى لقياس جودة المراجعة بخلاف الحجم (حجم مكتب المراجعة) , قد توصلوا فى النهايه إلى نتيجة غير مباشرة تقودنا إلى التأكيد بأن مكتب المراجعة الذى يتبع الـ Big 4 يقدم مراجعة ذات جودة عالية . فقد وجدت Palmrose 1988 (التى استخدمت عدد القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة كمؤشر على جودة المراجعة التى يقدمها المكتب) أن عدد القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة بخلاف Big 4 كبير جدا مقارنه بعدد القضايا المرفوعة على المكاتب التى تتبع Big 4 . وهذا يدل

على أن جودة المراجعة التى تقدمها مكاتب المراجعة التى تتبع Big 4 عالية مقارنه بجودة المراجعة التى تقدمها المكاتب الأخرى بخلاف Big 4 .

وهذا أيضا ما أكده Krishnan and Schauer 2000 , حيث وجدوا علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة , كما أن جودة المراجعة تزداد عندما تغير الشركه محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة صغير إلى مكتب مراجعة كبير من Non Big 4 , كما تزداد جودة المراجعة أيضا عندما تغير الشركه مراجعها من مكتب مراجعة كبير من Non Big 4 إلى مكتب مراجعة من Big 4 .

مما سبق يؤكد الباحث أن جودة عملية المراجعة سيتم قياسها فى البحث الحالى وفقا لحجم مكتب المراجعة . وقد قام البحث بتصنيف مكاتب المراجعة العامله فى المملكه العربية السعودية وفقا لمعيار الحجم إلى ثلاثة أنواع :

أ- مكاتب مراجعة كبيرة الحجم وتتبع الـ Big 4

ب- مكاتب مراجعة متوسطة الحجم دولية International ولكنها ليست من الـ Big 4 . وهى مكاتب مراجعة لها شريك دولى ليس من Big 4 .

ج – مكاتب مراجعة صغيرة الحجم : وهى التى يكون مالكها فرد ليس له شريك دولى أو من الـ Big 4

ويفترض البحث الحالى أن جودة المراجعة التى يقدمها مكتب المراجعة الذى يتبع الـ Big 4 أكبر من جودة المراجعة التى يقدمها مكتب المراجعة الذى له شريك دولى , والذى بدوره تكون جودة المراجعه به أعلى من جودة المراجعة التى يقدمها مكتب المراجعة صغير الحجم .

<u>٢/٧- لائحة حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية .</u>

من أجل منع تكرار ما حدث لشركتى إنرون , وورلد كوم , كان من الضرورى التركيز على الضوابط والنظم الرقابية المانعة , أو ما يسمى الآن حوكمة الشركات . وقد كان لصدور قانون Sarbanes – Oxely Act 2002 فى الولايات المتحدة الأمريكية الأثر الملحوظ على باقى الدول التى سارعت فى تطبيق مبادىء حوكمة الشركات وإصدار لوائح الحوكمة التى تتناسب مع كل دوله.

وقد ظهر هذا الإهتمام فى المملكة العربية السعودية متمثلا فى إصدار هيئه السوق المالية لائحة حوكمة الشركات عام ١٤٢٧ هـ الموافق ٢٠٠٦ م , والتى صدرت إسترشاديه وليست إلزامية ويتم الإسترشاد بها بداية من ٢٠٠٧/١/١ م . وتتكون لائحة الحوكمة من خمسه أبواب تتضمن تسعه عشر مادة , فى البدايه كانت كل المواد إسترشادية , وقد تدرج الإلزام ببعض موادها كما يلى :

أ- صدور معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهنى , والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة . وهذا ما تناولته لائحة الحوكمة أيضا فى الباب الرابع مادة رقم (١٤) . والتى صدر قرارمجلس هيئة السوق المالية رقم (١- ٣٦ – ٢٠٠٨) بتاريخ ١٤٢٩/١١/١٢هـ , الموافق ٢٠٠٨/١١/١٠ م , بإلزامية المادة الرابعة عشر على الشركات المدرج أسهمها فى السوق المالية , بإلزامية الفقرتين (ج , هـ) من المادة الثانية عشر من لائحة حوكمة الشركات على الشركات المدرجة أسهمها فى السوق المالية , بإلزامية المادة التاسعة من لائحة حوكمة الشركات على الشركات المدرجة فى السوق المالية إبتداء من أول تقرير لمجلس الإدارة يصدر عن الشركة من تاريخ قرار مجلس هيئة السوق المالية . على أن يتم الالزام بكل التعديلات السابقة بداية من ٢٠٠٩/١/١ م .

ب- صدر قرار مجلس هيئة السوق المالية رقم (١ / ١٠ / ٢٠١٠) بتاريخ ١٤٣١/٣/٣٠هـ الموافق ٢٠١٠/٣/١٦ م , بإلزامية المادة الخامسة عشر من لائحة حوكمة الشركات على الشركات المدرجة أسهمها فى السوق المالية بداية من ٢٠١١/١/١ م .

ويلاحظ على تلك اللائحة أنها تهدف إلى ضمان إلتزام إدارة الشركات المساهمة المدرجة بالسوق المالية بأفضل الممارسات لأساليب وطرق الحوكمة والتى تسعى إلى حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة . كما أن الإلتزام بتلك اللائحة من المتوقع أن يؤدى إلى زيادة جودة المراجعة من خلال تشجيع تلك اللائحة إستخدام خدمات مراجعين كبار الحجم من الـ Big 4 , وقيام لجنة المراجعة بذلك الدور وهو دور ترشيح مراقب الحسابات .

٣/٧ – فروض البحث

تتمثل الفروض الأساسيه التى سيتم إختبارها فى ذلك البحث فى الفرضين التاليين:

الفرض الاحصائى الأول :

" هناك فروق معنوية فى جودة المراجعة بين شركات المساهمة المدرجة بالسوق المالية السعودية قبل صدور لائحة الحوكمة وبعد صدور لائحة الحوكمة ."

الفرض الاحصائى الثانى :

" هناك تحولات كبيرة من قبل شركات المساهمة إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم التى تتبع الـ Big4 بعد صدور لائحة الحوكمة مقارنه بالتحولات قبل صدور لائحة الحوكمة " .

٨ – الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار الفرض الاحصائى للبحث الحالى , على عينه من الشركات المساهمة السعودية فى كل القطاعات المسجله بالبورصة السعودية , ما عدا قطاعى البنوك والخدمات المالية وقطاع التأمين , لما لهم من طبيعة أعمال خاصة لاتنطبق على باقى القطاعات .

١/٨ – عينه البحث

تم اختيار مجموعة من الشركات المساهمة السعودية المدرجة بالسوق المالية السعودية من كافة القطاعات , حتى تكون العينه ممثله للمجتمع , ما عدا قطاعى البنوك والخدمات المالية وقطاع التأمين لما لهم من طبيعه أعمال خاصة .

وكان هناك مجموعة من الشروط التى يجب توافرها فى المفردة التى سيتم إختيارها لتدخل فى عينه الدراسه وهى :

أ- أن تكون شركة مساهمة سعودية

ب- أن تكون أسهم الشركة مسجله فى السوق المالية السعودية .

جـ – توافر بيانات للشركة من عام ٢٠٠٥ م إلى عام ٢٠٠٩ م .

حيث أن عام ٢٠٠٦ م هو العام الذى صدرت فيه لائحة الحوكمة (نوفمبر ٢٠٠٦) , وعام ٢٠٠٩ م هو آخر عام توافرت فيه تقارير مالية حتى وقت إعداد البحث . كما أن عام ٢٠٠٦ سيتم من خلاله قياس جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة وباقى الاعوام (٢٠٠٧ / ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩) سيتم من خلال قوائمها المالية قياس جودة المراجعة بعد صدور لائحة الحوكمة .

وقد أسفر تطبيق الشروط السابقة عن وجود (٨٣ شركة) فى ١٣ قطاع من اجمإلى (٩٥ شركه) , أى أن ذلك البحث يمكن القول أنه تناول ٨٧% من المجتمع محل الدراسه , ومن ثم فإن نتائج البحث يمكن تعميمها بدرجه عالية من الثقة لأنها تتضمن معظم المجتمع محل الدراسة .

٢/٨ – تبويب عينه الدراسة وفقا للقطاع :

جدول رقم (٣) تبويب عينه البحث وفقا للقطاع

القطـاع	عدد الشركات
١- قطاع البتروكيماويات	١١ شركه
٢- قطاع الأسمنت	٨ شركات
٣- قطاع المرافق	٢ شركه
٤- قطاع الزراعة والصناعات الزراعية	١١ شركة
٥- قطاع الإتصالات	٢ شركه
٦- قطاع الإسثمار الصناعى	١٠ شركات
٧- قطاع التشييد والبناء	١١ شركه
٨- قطاع التطوير العقارى	٥ شركات
٩- قطاع النقل	٤ شركات

١٠- قطاع الإعلام والنشر	٣ شركات
١١- قطاع الفنادق والسياحة	٢ شركة
١٢- قطاع التجزئة	٧ شركات
١٣- قطاع الإستثمار المتعدد	٧ شركات
الإجمإلى	٨٣ شركه

٨ /٣ - نتائج الدراسة الميدانيه :

فى البداية تم إختبار مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة فى عامى (٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ م) أى قبل صدور لائحة الحوكمة . ولم يجد الباحث أى فروق معنوية فى جودة المراجعة فى العامين . كما أنه لم يحدث تغيرات كبيرة فى المراجعين فى العامين , حيث كان هناك ثبات إلى حد كبير فى مراجعى الشركات فى عام ٢٠٠٥ وفى عام ٢٠٠٦ م . لذلك إكتفى الباحث بمقارنه جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة ويمثلها عام ٢٠٠٦ م وبعد صدور لائحة الحوكمة ويمثلها الأعوام (٢٠٠٧ , ٢٠٠٨ , ٢٠٠٩ م) .

وأثناء إجراء الدراسة الميدانية ومن أجل إجراء الإختبار الاحصائى تم الإشاره الى حجم مكتب المراجعه الكبيرالذى يتبع الـ Big4 بكود رقم (٣) , ومكتب المراجعه متوسط الحجم والذى له شريك دولى يأخذ الكود رقم (٢) , ومكتب المراجعة الصغير الذى ليس له شريك دولى ولا يتبع الـ4 Big يأخذ الكود رقم (١) . بعد ذلك تم مقارنه مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة (عام ٢٠٠٦) وفى السنه التالية لصدور لائحة الحوكمة (عام ٢٠٠٧) , وقد جاءت النتائج فى الجدول رقم (٤) لتؤكد وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة بين عام ٢٠٠٦م وعام ٢٠٠٧ م أى أن هناك تأثير واضح لصدور لائحة الحوكمة على جودة المراجعة .

جدول رقم (٤)" إختبار مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة فى عامى (٢٠٠٦ و٢٠٠٧)

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper			
Pair 1 عام 2006 & 2007	-.32530	1.26016	.13832	-.60047	-.05014	-2.352	82	.021

ويتضح أن عام ٢٠٠٧ م أفضل من عام ٢٠٠٦ م من حيث جودة المراجعة والدليل على ذلك كما يتضح فى الجدول رقم (٥) حيث أن هناك اتجاه للتحول إلى مكاتب المراجع الكبيرة التى تتبع الـ Big 4 فى عام ٢٠٠٧ مقارنة بعام ٢٠٠٦ .

جدول رقم (٥)" مقارنه متوسط حجم المراجع فى عامى (٢٠٠٦ و ٢٠٠٧)

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	عام2006	1.9759	83	1.35229	.14843
	عام2007	2.3012	83	.87979	.09657

ويلاحظ من الجدول السابق أن متوسط حجم مكتب المراجعة فى عام ٢٠٠٧ يميل إلى المكاتب الكبرى (التى تأخذ كود رقم ٣) حيث بلغ المتوسط ٢,٣٠ مقارنه بمتوسط حجم مكتب المراجعة الذى بلغ ١,٩ عام ٢٠٠٦ . وهذا يشير إلى تأثير

صدور لائحة الحوكمة على إتجاة الشركات إلى التحول إلى مراجعين كبار الحجم مما يشير إلى زيادة جودة المراجعة .

وللتأكيد على تأثير لائحة الحوكمة على جودة المراجعة تم مقارنه جودة المراجعة (مقاسه بحجم مكتب المراجعة) عامى ٢٠٠٦ (قبل صدور لائحة الحوكمة) وعام ٢٠٠٨ بعد صدور لائحة الحوكمة بعامين ووجد أن هناك فروق معنوية فى جودة المراجعة فى العامين مما يدل ويؤكد على أثر لائحة الحوكمة فى جودة المراجعة وذلك بزيادة الجودة عام ٢٠٠٨ م مقارنه بعام ٢٠٠٦ م كما يتضح من الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦) إختبار مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة فى عامى (٢٠٠٦ و٢٠٠٨)

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 عـــام 2006 وعـــام 2008	-.39759-	1.36095	.14938	-.69476-	-.10042-	-2.662-	82	.009

ولإثبات النتيجة السابقة فى أن جودة المراجعة عام ٢٠٠٨ أفضل من جودة المراجعة عام ٢٠٠٦ تم حساب ومقارنة متوسط حجم مكتب المراجعة فى العامين , حيث وجد أن متوسط حجم مكتب المراجعة عام ٢٠٠٨ يبلغ ٢,٣٧ مقارنه

بمتوسط حجم المكتب عام ٢٠٠٦ حيث يبلغ ١,٩ أى أن الاتجاة عام ٢٠٠٨ م كان نحو المكاتب الكبرى كما يتضح من الجدول رقم (٧) .

جدول رقم (٧) مقارنة بين متوسط حجم المراجع فى عامى (٢٠٠٦ و ٢٠٠٨)

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	عام2006	1.9759	83	1.35229	.14843
	عام2008	2.3735	83	.85127	.09344

كما تم مقارنه جودة المراجعه عامى 2006 (قبل صدور اللائحة) وعام 2009 بعد صدور اللائحة بثلاثة أعوام وبعد الإلزام ببعض المواد الواردة فى اللائحة . وقد جاءت النتائج لتؤكد الإتجاة المتزايد نحو إستخدام المراجعين الكبار من الـ Big 4 مقارنه بعام 2006 وكذلك بالاعوام 2007 و 2008 م , مما يدل على أن هناك اتجاة متزايد للإلتزام بلائحة الحوكمة وتعيين مراجعين كبار BIG 4 مما يزيد من جودة المراجعة كما يتضح من الجدول رقم (٨) .

جدول رقم (٨) إختبار مدى وجود فروق معنوية بين جودة المراجعة فى عامى (٢٠٠٦ و٢٠٠٩)

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	عام 2006 و عام 2009	-.49398	1.37374	.15079	-.79394-	-.19401-	-3.276-	82	.002

وللتأكيد على النتيجة السابقة تم حساب متوسط حجم مكتب المراجعة فى العامين ووجد أن الاتجاة نحو المكاتب الاربعة الكبار فى تزايد حيث بلغ عام ٢٠٠٩ فى المتوسط ٢,٤٦ وهو يميل إلى المراجعين كبار الحجم الذى يشار له بالكود رقم (٣) . وهو أكبرمتوسط فى الاعوام السابقة كما يتضح من الجدول رقم (٩) , وهذا يدل على تأثير صدور لائحة الحوكمة فى تعزيز جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية .

جدول رقم (٩) مقارنه متوسط حجم المراجع فى عامى ٢٠٠٦ و ٢٠٠٩

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	عام2006	1.9759	83	1.35229	.14843
	عام2009	2.4699	83	.81656	.08963

كما قام الباحث بحصر التغيرات التى حدثت فى المراجعين خلال الثلاثة أعوام التالية لصدور لائحة الحوكمة (٢٠٠٧ / ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩) , حيث بلغت ٥٣ حالة تغيير , كان معظم تلك التغيرات إلى مراجعين كبار الحجم من الـ Big4 وهذا يدل على تأثير لائحة الحوكمة على إتجاه الشركات إلى إستخدام مراجعين كبار الحجم والتحول من

مراجعين متوسطى وصغيرى الحجم الى مراجعين كبار الحجم كما يتضح من الجدول التالى رقم (١٠) :

جدول رقم (١٠) التغيرات فى المراجعين فى أعوام

(٢٠٠٧ / ٢٠٠٨ /٢٠٠٩)

	مراجع Big4 (كبير الحجم)	مراجع دولى (متوسط الحجم)	مراجع محلى (صغير الحجم)
مراجع Big4 (كبير الحجم)	٢٠	١	١
مراجع دولى (متوسط الحجم)	٧	٢	١
مراجع محلى (صغير الحجم)	١٣	٤	٤
الاجمالى	٤٠	٧	٦
النسبه	%٧٦	%١٣	%١١

من الجدول السابق رقم (١٠) يتضح صحة الفرض الإحصائى الثانى للبحث حيث أن معظم حالات التغيير فى الثلاثة أعوام التالية لصدور لائحة الحوكمة كانت معظمها فى إتجاه المكاتب الكبرى Big 4 حيث كان هناك فى الإجمالى ٤٠ حاله تغير الى مراجعين كبار الحجم تقريبا ٧٦% من التغيرات فى المراجعين تمثل (٢٠ حالة تغير من مراجع كبير الى مراجع آخر كبير الحجم , و ٧ حالات تغير من مراجع متوسط الحجم الى مراجع كبير الحجم , و ١٣ حاله تغير من مراجع صغير الحجم إلى مراجع كبير الحجم) . كما أن هناك ٧ حالات تغير الى مراجعين متوسطى الحجم , و ٦ حالات الى مراجعين صغيرى الحجم .

من النتائج السابقة يتضح معنويه تأثير صدور لائحة حوكمة الشركات على جودة المراجعة فى المملكة العربية السعودية وهذا يؤكد الفرض الاحصائى الأول بأن هناك فروق معنويه بين جوده عملية المراجعة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة . كما إتضح الاتجاه

المتزايد للشركات المساهمة السعودية فى التحول إلى مراجعين كبار الحجم من مكاتب الـ Big 4 فى الأعوام التالية لصدور لائحة الحوكمة , مقارنه بعدد الشركات التى يتم مراجعتها عن طريق مراجعين كبار من الـ Big 4 فى عام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ م قبل صدور لائحة الحوكمة مما يؤكد الفرض الاحصائى الثانى . وتدل النتائج السابقة على تأثير لائحة الحوكمة على جودة عملية المراجعة فى المملكة العربية السعودية.

خلاصة البحث :

تم فى هذا البحث دراسه أثر صدور لائحة الحوكمة فى المملكة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة . ومن أجل تحقيق ذلك الهدف تم إستعراض أهم الدراسات السابقة التى تتعلق بموضوع البحث , فتم تبويب الدراسات السابقه إلى ثلاثة أنواع :

أ- دراسات تناولت محاولات لتعريف جودة المراجعة .

ب- دراسات تناولت محاولات لقياس جودة المراجعة بوضع بدائل للقياس , وتوصل الباحث إلى أن البديل الذى استخدمته معظم الدراسات السابقة والشائع الإستخدام وهو حجم مكتب المراجعة . لذلك تم تصنيف مكاتب المراجعة فى المملكه لثلاثة أنواع وفقا لحجم مكتب المراجعة :

- مكاتب مراجعة كبيرة الحجم تتبع الـ Big 4
- مكاتب مراجعة متوسطه الحجم , شريك لمكتب دولى ولكنه Non Big 4
- مكاتب مراجعة صغيرة الحجم(مراجع فردى) ليس لها شريك دولى ولا تتبع Big4 .

وحيث أن جودة المراجعة من الصعب قياسها بطريقة مباشرة , لذلك تم قياسها من خلال مقياس بديل وهو حجم مكتب المراجعة .

جـ – دراسات تناولت محددات جودة المراجعة .

وإفترض الباحث أنه بزيادة حجم مكتب المراجعة تزداد جودة المراجعة , وأن صدور لائحة الحوكمة لها تأثير فى إتجاة الشركات المساهمه إلى المراجعين كبار الحجم Big 4. ومن أجل إختبار ذلك الفرض , تم إختيار عينه من شركات المساهمة السعودية من كافة القطاعات المسجلة فى البورصة السعودية (ما عدا قطاع البنوك والخدمات المالية , وقطاع التأمين لما لهم من طبيعة أعمال خاصة) , وبلغ عدد الشركات التى تم إختيارها ضمن عينه الدراسة (٨٣) شركه مساهمة , وتم قياس جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة بعامين (عام ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ م) , وبعد صدور لائحه الحوكمة بثلاثة أعوام (٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م).

وقد جاءت نتائج البحث لتؤكد الفروض الاحصائية , بأن هناك فروق معنويه بين جودة المراجعة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة , كما أن جودة المراجعة بعد صدور لائحة الحوكمة أفضل من جودة المراجعة قبل صدور لائحة الحوكمة , ويدل ذلك على أن هناك اتجاه متزايد من قبل الشركات المساهمة السعودية بعد صدور لائحة الحوكمة نحو إستخدام والتحول إلى مراجعين كبار الحجم من الـ Big 4 , مقارنه بالفترة التى سبقت صدور لائحة الحوكمة .

- التوصيات :

من خلال النتائج التى توصل اليها الباحث من خلال الدراسة الميدانية يوصى الباحث بما يلى :

أ- ضرورر إجراء المزيد من البحوث فى بدائل قياس جودة المراجعة والبحث عن طرق أخرى من خلال استعراض مفهوم جودة المراجعة لدى كل فئة من الفئات المستخدمة للقوائم المالية أو بصفه عامه Stakeholder

ب–ضرورة قيام هيئه السوق المالية بالمملكه العربية السعودية بإلزام الشركات المساهمة بكامل لائحة الحوكمة وعدم الاقتصار على الالزام ببعض المواد فقط لضمان جودة التقارير المالية ومن ثم جودة عملية المراجعة .

جـ – إختبار فروض البحث الحالية على البيئة المصرية ومقارنتها بالبيئة السعودية لمعرفة تأثير البيئة على جودة المراجعة .

مراجع البحث

المراجع باللغة العربية :

- د.أحمد نور , ١٩٨٠ , " معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الأمريكية " مجله كلية التجارة للبحوث العلمية , جامعة الإسكندرية , المجلد السابع , العدد الأول .
- د.زكريا محمد الصادق ,١٩٨٨ ," تحليل المعلومات المحاسبية لوحدة اقتصادية تم إعلان افلاسها قانونا ", المجله العلمية , كلية التجارة – جامعة طنطا , العدد الأول .
- د. سمير الجزار , ١٩٨٧ . " الإستقلال الفكرى لمراقب الحسابات " . التجارة والتمويل – المجله العلمية , كلية التجارة جامعة طنطا , السنه السابعة , العدد الثانى .

- د. سمير كامل محمد على , ٢٠٠٨ " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح " , مجله كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية – العدد الثانى – المجلد (٤٥) – يوليو ٢٠٠٨ .
- د. محمد سامى راضى , ١٩٩٩, " فجوة التوقعات فى المراجعة : التشخيص والحلول – دراسة إنتقادية " . مجله كلية التجارة للبحوث العلمية , جامعة الاسكندرية , العدد الأول .
- د. محمد سامى راضى , ١٩٩٨ " الخصائص المحددة لجودة المراجعة " دراسة ميدانية للمحيط المهنى فى مصر – مجله آفاق جديدة – كلية التجارة جامعة المنوفية – العدد الثانى .
- د. مدثر أبو الخير , ٢٠٠٦ , " التغيير الإجبارى للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية فى البيئة السعودية " , المجلة المصرية للدراسات التجارية – كلية التجارة جامعة المنصورة , المجلد الثلاثون – العدد الثانى .
- وزارة التجارة السعودية , قرار وزارى رقم ٩٠٣ بتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ . http://www.commerce.gov.sa
- موقع هيئة السوق المالية السعودية .http://www.cma.org.sa
- لائحة حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية . http://www.cma.org.sa
- موقع السوق المالية السعودية (تداول) /www.tadawul.com.sa

المراجع باللغة الأجنبية

-AL-Ajmi, J. 2009.” Audit firm, corporate governance , and audit quality : evidence from Bahrain .” Advances in accounting , incorporating advances in international accounting , 25, pp. 64 – 74 .

-American Institute of Certified Public Accontants (AICPA).www.AICPA.com

-Bauwhede, H. V., Willekens, M., and Gaeremynck, A. 2000." Audit quality , public ownership , and firms' discretionary accruals management". Working paper www.ssrn.com .

-Beatty, R. 1989."Auditor reputation and the pricing of initial public offerings ." Accounting Review, 64. pp. 693 – 709 .

-Becker, C.L., M.L. Defond , J.jiambalvo , and K.R. Subramanyam. 1998."The effect of audit quality on earnings management ." Contemporary Accounting Research . 15 (1) : 4-24 .

-Behn, B. K. ; Choi, J. H. and Kang, T.2008 " Audit quality and properties of analyst earnings forecasts". The Accounting Review ; Mar.83(2); pp.327 – 349.

-Carcello, J.; Hermanson, D ; Neal , T and Riley , R. 2002 " Board Characterristics and Auditor Fees ". , Contemporary Accounting Research , vol.19 , pp.365-384 .

-Carey, P.,and Simnett, R. 2006." Audit partner tenure and audit quality ". The Accounting Review , vol.81 ,No.3 .pp.653 – 676 .

-Chang, X.; Dasgupta, S., and Hilary, G. 2009." The effect of auditor quality on financing decisions ". The Accounting Review , vol.84, No.4 pp.1085 – 1117 .

-Choi , H. J., Kim,B. J., and Zang , Y. 2010." Do abnormally high audit fees impair audit quality ". Auditing ; A journal of practice and theory . vol.29 .(2) ,November , pp.115 – 140 .

-Chung,H.2004."Selective mandatory auditor rotation and audit quality:an empirical investigation of auditor designation policy in korea . working paper . www.ssrn.com .

-Clarkson , P. M., and Simunic , D. A. 1994." The association between audit quality , retained ownership , and firm-specific risk in U.S. vs Canadian IPO markets".Journal of Accounting and Economics . vol.17; pp. 207 – 228 .

-Colbert , G. and Murray, D. 1998.” The association between audit quality and auditor size ; An analysis of small CPA firms “. Journal of Accounting , Auditing and finance . vol.13, (2) . pp. 135 – 150 .

-Copely , P. A. 1991.” The association between municipal disclosure practices and audit quality “. Journal of Accounting and Public policy . vol.10,(4) .

-Copley, P. A. and Doucet , M. S. 1993. “ The impact of competition on the quality of governmental audits .” Auditing : A Journal of practice and theory , 12 (2) : 88 – 98 .

-Copley, P. A., Doucet, M.S., and Gaver, K. M. 1994” Asimulataneous-equation analysis ofquality control review outcomes and engagement fee for audits of receipients of fedral financial assistance “. The Accounting Review , 69(1),pp.244 – 256 .

-Copley, P. A.,and Doucet, M.S.1993 “ The impact of competition on the quality of governmental audits “. Auditing , spring , vol.12,(1) .

-Davidson, R. A. , and D.Neu.1993.”A note on the association between audit firm size and audit quality . “ Contemporary Accounting Research 9 (spring) : 479 – 488 .

-Davis, L. R., B. Soo, and G. Trompeter.2002.” Auditor tenure ,auditor independence , and earnings management .” working paper, bosten college, bosten, MA.

-DeAngelo , L.E.1981a . “Auditor size and audit quality .” Journal of accounting and Economics , 3 : 183-189 .

-Deis, D. R., and Giroux, G. A. 1996. “ The effect of auditor changes on audit fees, audit hours , and audit quality “. Journal of Accounting and Public Policy . vol. 15,(1).pp.55 – 76 .

-Duff,A. 2009.” Measuring audit quality in an era of change “An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005 .

-Francis , J. R. 2004 .” What do we know about audit quality ?” The british accounting review , vol.36,No.4, pp. 345 – 368 .

-Francis, J. R. and M. D. Yu. 2009.” Big 4 office size and audit quality”. The Accounting Review 84 _5_: 1521–1552.

-Ghosh ,A., and D.Moon . 2005 .” Auditor tenure and perception of audit quality “.The Accounting Review , 80 (2) : 585-612 .

-Government Accountability Office _GAO_. 2003. Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No. 04-216. November. Washington, D.C.: Government Printing office .

-Higgs, J. L.,and Skantz, T. R. 2006.”Audit and non audit fees and the market s, reaction to earnings announcements”. “. Auditing ; A journal of practice and theory. Vol.25 (1) ; pp.1 – 26 .

-Hoitash, R. , Markelevich,A. and Barragato, C. A. 2007.” Auditor fees and audit qyality “.Managerial Auditing Journal, vol.22.pp.761 – 786 .

-Johnson , V ; Khurana , I and Reynolds , K " Audit Firm Tenure and The Quality of Financial Reports " , Contemporary Accounting Research , vol.19 , 2002 , pp.637-660 .

-Kim,J.,C.Min,C.Yi.2002.”Auditor designation,auditor independence, and earning management : evidence from korea . working paper. www.ssrn.com .

-Knapp,M . C. 1991.” Factors that audit committee use as surrogates for audit quality “. Auditing : A Journal of practice and theory , 10(1), 35 – 52 .

-Krinsky , I. , and W . Rotenberg . 1989.” The valuation of initial public offerings “. Contemporary Accounting Research 42 (3) : 625 – 658 .

-Krishnan , G. 2003a.” Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management ?.” Accounting Horizons 17 : 1 – 16 .

-Krishnan , G. and P.Schauer . 2001 .”Differences in quality among audit firms .” Journal of accountancy (July) : 85 .

-Krishnan, J. and Schauer, P. C. 2000. “The differentiation of quality among auditors : evidence from the not-for-profit sector.” Auditing : A Journal of practice and theory , 19 (2) : 9 – 25 .

-Lam, S. and Chang, S. 1994.” Auditor service quality and auditor size : Evidence from initial public offerings in Singapore “. Journal of international accounting auditing and taxation . vol. 3 ,(1) .

-Lee , C. J. Lui , and T . Wang . 1999. “ The 150-hour rule “.Journal of acconting and economic 27 (2) : 203 – 228 .

-Lee, C.J ., and Z. Gu. 1998.” Low balling , legal liability and auditor independence “. The Accounting Review 73 (4) : 533 – 556 .

-Leventis, S. and Caramanis, C. 2005.” Determinants of audit time as aproxy of audit quality “. Mnagerial Auditing Journal ; 20(5); ABI/INFORM Global. pp. 460 – 478.

-Li Dang , May. 2004 .” Assessing actual audit quality “. A thesis submitted to the faculty of Drexel university . www.proquest.com.

-Mansi, S. A., W. F. Maxwell, and D.P. Miller .2004.” Does auditor quality and tenure matter to investors ? Evidence from the bond market .” Journal of Accounting Research 42; pp. 755 – 793 .

-Myers,J.L.Myers,and T.Omer.2003.”Exploring the term of the auditor –client relationship and quality of earnings ; A

case for mandatory auditor rotation . The Accounting Review , 78 (3):779-799 .

-Palmrose , Z.1988 " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality " , The Accounting Review , vol.63 , pp.55-73 .

-Sarbanes – Oxely Act of 2002 . Congress of the united states of america .

-Simunic ,D. A. 1980."The pricing of audits services : theory and evidence ". Journal of accounting research , Vol. 18 No . 1 , pp.161 - 190.

-Titman , S., and B. Trueman . 1986 ."Information quality and the valuation of new issues ". Journal of Accounting and Economics 8 .

-Tsai, H. Hua, M. 2009."The effects of audit quality on loan interest rates for small and medium – sized enterprises in Taiwan ". International Journal of Business , 14 (3), pp.265 - 281

-Wallace , W. A . 1980 . " The economic role of the audit in free and regulated markets . Touche ross &co.aid to education program.

-Watkins, A. L. , Hillison, W. , and Morecroft, S. E. 2004 ." Audit quality : A synthesis and empirical evidence ." Journal of accounting literature , 23. pp. 153 – 193 .

-Zhou , J. and Elder, R. 2001 ." Audit firm size , industry specialization and earnings management by initial public offering firms ". Working paper .www.ssrn.com .