

قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ ياسر زكريا الشافعي

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

ملخص البحث

استهدف البحث قياس مستوى التزام الشركات المصرية المقيدة بالبورصة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وتحديد العوامل المؤثرة فيه، وتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من (٨٨) شركة مدرجة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٩. توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها أن غالبية الشركات المصرية المقيدة بالبورصة (٧٥%) لا تلتزم بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وأن خصائص شركة/ مكتب المراجعة (تشمل مستوى التناوب المطلوب وحجم شركة/ مكتب المراجعة) هي الخصائص المؤثرة في التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، وأن خصائص الشركة (نوع الملكية والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة) ونوع المراجعة (فردية ومشاركة) ليس لها تأثير على مستوى التزام الشركات بقاعدة التناوب الإلزامي، كما توصل البحث إلى وجود قصور في القرارات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية، وضعف الدور الرقابي للهيئة على الشركات المقيدة بالبورصة. أوصى البحث بضرورة إلزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، وتفعيل الدور الرقابي للهيئة (إدارة الإفصاح بالبورصة) على الشركات المقيدة للتأكد من التزامها بقراراتها ويقواعد الحوكمة الخاصة بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

الكلمات المفتاحية: التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، التناوب الإلزامي لشريك المراجعة، جودة المراجعة، استقلال مراقب الحسابات، مستوى التناوب الإلزامي، الهيئة العامة للرقابة المالية.

Abstract

The research aimed to measure the level of compliance of Egyptian listed companies in the Stock Exchange to apply the Mandatory Audit Firm (Auditor) Rotation rule, and identifying the factors affecting it. An applied study was conducted on a sample of (88) listed companies in the Stock Exchange during the period from 2007 to 2019.

The research found several results, the most important of which is that most of the Egyptian listed companies in the stock exchange (75%) do not abide the application of the Mandatory Audit Firm (Auditor) Rotation Rule, and that the characteristics of the audit firm (including the required mandatory rotation level and the size of the audit firm) are the ones affecting the companies' compliance to apply the mandatory rotation rule, and that the company's characteristics (The type of ownership, the industrial sector to which the company belongs) and the type of audit (individual and joint) have no impact on the level of corporate compliance to the mandatory rotation rule. The research also found that there were deficiencies in the decisions of the Egyptian Financial Regulatory Authority (FRA), in addition to the weak regulatory role of the FRA over the listed companies.

The research recommended that companies should be required to apply the mandatory rotation rule, and that the regulatory role of the board (Stock Exchange Disclosure Management) be activated on listed companies to ensure that they comply with their decisions and the governance rules of the mandatory audit firm rotation.

Keywords: Mandatory audit firm/ auditor rotation, Audit Partner Rotation, Audit quality, Mandatory rotation level, Auditor Independence, Financial Regulatory Authority (FRA).

المبحث الأول

الإطار المنهجي للدراسة

المقدمة

حظيت قضية تناوب مراقب الحسابات⁽¹⁾ باهتمام كبير من جانب جميع الأطراف المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة، سواءً على المستوى الأكاديمي أو المنظمات المهنية أو الجهات التنظيمية الحكومية، وتزايد الاهتمام بشكل خاص خلال العقدين السابقين بعد تصفية شركة المحاسبة الدولية آرثر أندرسون Arthur Andersen؛ نتيجة اشتراكها في التلاعب في حسابات شركة الطاقة الأمريكية إنرون Enron، وتسبب هذا الانهيار في خسائر مالية فادحة للمستثمرين؛ مما أدى إلى وجود أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وكان الدافع لإصدار قانون سارنيس أوكسيلي (SOX) في عام ٢٠٠٢ بالولايات المتحدة، الذي كان له أثر كبير في إعادة تنظيم المهنة على مستوى العالم، وأعطى أهمية كبرى لقضية تناوب مراقب الحسابات.

كما تؤثر قضية تناوب مراقب الحسابات تأثيراً جوهرياً على كثير من أركان المهنة، مثل استقلال مراقب الحسابات، وجودة عملية المراجعة، وجودة التقارير المالية، وتكاليف وأتعاب المراجعة، والوقت المستنفد في انجاز مهام المراجعة، ومستوى المنافسة في سوق المهنة، وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، ...، وغيرها، والتي تؤثر بدورها على إدراك أفراد المجتمع لأهمية دور مهنة المراجعة في خدمة المجتمع، خاصة مجتمع التجارة والاستثمار، الذي يعتمد على مخرجات المهنة في اتخاذ قراراته التجارية والاستثمارية؛ حيث تقوم مهنة المراجعة بدعم وتعزيز ثقة الجمهور في البيانات المالية السنوية للشركات والمنشآت. (EU, 2014: 77)

إن قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أصبحت من القضايا الهامة، التي تلقى اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والجهات التنظيمية والمهنية المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة في مختلف دول العالم؛ بهدف استعادة ثقة الجمهور في المهنة، بعد تعرضها لانقادات شديدة بعد

(1) تتعدد المصطلحات التي استخدمت في الدراسات والبحوث للتعبير عن التناوب الدوري لمراقب الحسابات من أهمها: التناوب Rotation، التحويل أو التبديل Swatch، والتناوب Change، والتدوير Turnover وتختلف هذه المصطلحات في المفهوم والمعنى اللغوي في اللغة العربية، لذلك استخدم الباحث مصطلح التناوب ليعبر عن معنى هذه المصطلحات وتوحيدها.

* كما يستخدم الباحث مصطلح التناوب الإلزامي لشركة المراجعة Mandatory Audit Firm Rotation مرادف لمصطلح التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات Mandatory Auditor Rotation.

الفضائح المالية والأزمات المالية العالمية والتي أشارت إلى أن مراقبي الحسابات أحد أسبابها. (الرفاعي مبارك، ٢٠١٢: ٢٤٤)

ويتناول البحث الحالي دراسة قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية، من حيث بيان متطلبات قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وتحديد مدى التزام الشركات بهذه المتطلبات، والعوامل المؤثرة في مستوى تطبيق هذه القاعدة، مع عرض لبعض تجارب الدول التي تبنت تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات للاستفادة منها في تنظيم البيئة المهنية المصرية.

أولاً: المشكلة البحثية

تؤدي مهنة مراجعة الحسابات دوراً هاماً في خدمة المجتمع، من خلال فحص ومراجعة القوائم والتقارير المالية السنوية التي تعدها إدارات الشركات والمنشآت المختلفة؛ لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية وغير المالية الواردة بها، والتي تعتمد عليها جميع الفئات أصحاب المصالح بالشركة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة، سواء داخل الشركة أو خارجها. وكذلك فرض الرقابة المالية والمحاسبية على تصرفات إدارات الشركات، لتحديد ما إذا كانت تسعى لتحقيق مصالح الملاك والمستثمرين أم لتعظيم منفعتها الذاتية على حسابهم، وبالتالي حماية الاستثمارات والكشف عن مجالات التلاعب والانحرافات (إن وجدت). ويؤدي مراقب الحسابات هذه المهنة بصفته شخص مهني محايد متخصص في مراجعة الحسابات في إطار المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني الضابطة لسلوكه أثناء أداء عمله، ومستقل عن إدارة الشركة.

وحتى تقوم مهنة مراجعة الحسابات بأداء هذا الدور الهام في خدمة المجتمع، وتكتسب ثقة الفئات المستفيدة من خدماتها، فلا بد أن تتسم خدمة المراجعة بالجودة العالية، وأن يحافظ مراقب الحسابات على استقلاله وعدم وجود مصالح ومنافع ذاتية له بالشركة، ويمثل هذان المتغيران سبب وجود المهنة واستمرارها، ويتأثران بالعديد من العوامل، وأهم هذه العوامل طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة.

إن انهيار شركة إنرون وما تبعها من انهيارات لبعض الشركات الكبرى في الولايات المتحدة وأوروبا، وتورط شركة المراجعة آثر أندرسون في القضية كان له تأثير كبير على مهنة المراجعة، ودفع الكثير من الدول إلى إصدار قوانين وقرارات لتنظيم المهنة، وأهمها إلزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة زمنية محددة (ثريا دو، ٢٠١٧: ٢).

وقد اتجهت معظم الدول لفرض التناوب إجبارياً على الشركات لسببين أساسيين: الأول هو الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات، حيث أنه بدون التناوب يتأثر استقلال المراقب نتيجة العلاقات الشخصية مع العميل التي يتم تقويتها مع الوقت. أما السبب الثاني فهو تحسين جودة المراجعة عن طريق تحديث وتنوع الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة؛ مما يدعم ويعزز نزاهة وكفاءة القوائم المالية، ويضمن أداء عملية المراجعة بجودة عالية للمساهمة في تنظيم أداء أسواق المال. (Carey and Simnett, 2006: 77; EU, 2014;)

وقد تناولت الكثير من الدراسات قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من خلال دراسة تأثير طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة على جودة المراجعة، وانقسمت نتائج هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات: توصلت المجموعة الأولى إلى وجود تأثير إيجابي؛ فكلما زاد طول مدة الارتباط أدى إلى زيادة جودة المراجعة (محمد راضي، ١٩٩٩؛ محمود غنيم، ٢٠١٣؛ صبري مشتفي، ٢٠١٤؛ Nagy A., 2005; Jackson A., et al., 2008; Mohamed D., 2014; Core S., 2013; Habib M., 2013) أما المجموعة الثانية فقد توصلت إلى وجود تأثير سلبي؛ حيث يؤدي طول مدة الارتباط إلى تخفيض جودة المراجعة (يوسف جريوع ٢٠٠٨؛ أحلام أبو رياش، ٢٠١٣؛ أحمد عصيمي، ٢٠١٥؛ ثريا دو، ٢٠١٧؛ Al Thuneibat A., et al., 2011; Baker R., and Al-Thuneibat A., 2011; Lennox C., et al., 2014; Rickett L., et al., 2016). في حين توصلت المجموعة الثالثة إلى عدم وجود تأثير لمدة الارتباط على جودة المراجعة. (الرفاعي مبارك، ٢٠١٢؛ Nasser A., et al., 2006; Ruiz-Barbadillo E., et al., 2009; Dao M., and Pham T., 2014; Kwon S., et al., 2010, 2014)

كما تناولت العديد من الدراسات فحص تأثير طول مدة الارتباط على استقلال مراقب الحسابات، واختلفت النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات؛ فتوصلت بعضها إلى وجود تأثير إيجابي؛ حيث ثبت أنه كلما زاد طول مدة الارتباط أدى إلى زيادة استقلال مراقب الحسابات، في حين توصلت أخرى إلى وجود تأثير سلبي حيث يؤدي طول مدة الارتباط إلى تخفيض استقلال وموضوعية مراقب الحسابات، بينما توصلت دراسات أخرى إلى عدم وجود تأثير لمدة الارتباط على استقلال مراقب الحسابات. (محمد راضي، ١٩٩٩؛ يوسف جريوع، ٢٠٠٨؛ أية الخزندار، ٢٠٠٨؛ محمود غنيم، ٢٠١٣؛ أحمد عصيمي، ٢٠١٥؛ Ruiz-Barbadillo E., et al. 2009; Baker R., and Al-Thuneibat A., 2011; Mohamed D., and Habib M., 2013; Core S., 2013; Al-Khoury A., et al., 2015)

وأوصت الكثير من الدراسات بضرورة تناوب مراقب حسابات الشركة كل فترة زمنية محددة، وهو ما يعرف بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (Mandatory Auditor Rotation (MAR). فقد أثبتت هذه الدراسات أن تناوب مراقب الحسابات يرتبط ارتباطاً قوياً بكثير من العناصر الأساسية في المهنة مثل استقلال مراقب الحسابات، وجودة عملية المراجعة، وتحديد أتعاب عملية المراجعة، ومستوى جودة التقارير والقوائم المالية، والمنافسة في سوق المهنة، ... وغيرها؛ مما دفع كثير من الباحثين والهيئات المهنية والتنظيمية إلى المطالبة بضرورة إلزام الشركات بتناوب مراقب الحسابات كل فترة زمنية محددة. (AICPA and SEC, 1992)، إلا أنه لا يوجد اتفاق حول عملية التناوب، وما إذا كان ينبغي أن تكون إجبارية أو اختيارية، أو يكون هناك فترة محددة لارتباط مراقب الحسابات مع العميل، أو وضع حد أقصى لهذا الارتباط. (أحمد قطب، ٢٠٠٤ : ٢٨)

وتوصلت دراسة (Cameron M., et al., 2015) إلى أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يمثل الحل الفعال الذي يتم تطبيقه حالياً في مختلف الدول للتغلب على مشكلة عدم استقلالية مراقب الحسابات، لذلك فقد ألزمت الكثير من الدول الشركات والمنشآت بتطبيق تناوب مراقب الحسابات (شركة المراجعة أو الشريك الرئيس) كل فترة زمنية محددة تتراوح ما بين خمس سنوات كما في الولايات المتحدة، وأستراليا، وبريطانيا، ومصر، وعشر سنوات؛ كما في جنوب أفريقيا، ودول الاتحاد الأوروبي.

وما زالت قضية تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (شركة/ مكتب المراجعة) تثير حالياً نقاشاً وجدلاً كبيراً ومستمرًا في مهنة المراجعة (Scott W., and Gist W., 2013: 730)، ويتجدد هذا الجدل في المجال العلمي والمهني مع حدوث انهيارات للشركات أو أزمات مالية؛ لتحديد ما إذا كان يجب إلزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة زمنية محددة، أو يتم ترك المسألة اختياريًا تبعًا لإرادة الشركة، وتحديد الفترة الزمنية المناسبة، ووضع فترة فاصلة ملائمة؛ ولذا أصبحت قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في مقدمة القضايا التي يتم دراستها لتحسين استقلال مراقبي الحسابات، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

أما في بيئة الأعمال المصرية فقد توصلت دراسة (Mohamed D., and Habib M., 2013: 140) إلى أن التناوب المناسب للتطبيق في مصر هو التناوب الإلزامي الثابت لمراقب الحسابات؛ لأنه يُحافظ على استقلالية مراقب الحسابات، ويُعزز جودة المراجعة ويُقوي المنافسة في سوق المراجعة.

وطبقاً للمحور الرابع " البيئة الرقابية " من الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦) ^(٢) " أنه لا يُعيَّن مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات، ولا يجب إعادة تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة ". أي أن قواعد حوكمة الشركات قد ألزمت الشركات ^(٣) بضرورة تناوب مراقب الحسابات كل خمس سنوات، ووجود فترة بينية قدرها ثلاث سنوات لإعادة تعيينه مرة أخرى. وفيما يتعلق بالشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فقد أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية عدة قرارات ^(٤) لتحديد مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، والفترة الفاصلة قبل العودة لمراجعة حسابات نفس العميل.

وبناءً على ما سبق، يتبين وجود تأثير جوهري لمدة ارتباط العميل بمراقب الحسابات على استقلاله وحياده وموضوعيته، وبالتالي على جودة المراجعة، وطبقاً لقواعد الحوكمة، يجب أن تغير الشركة مراقب حساباتها كل خمس سنوات؛ حتى لا تنشئ علاقات شخصية قوية بينهما؛ فتؤثر على استقلاله وموضوعيته في إصدار الأحكام المهنية أثناء مراجعته للقوائم المالية الخاصة بهؤلاء العملاء، وحتى لا تكون القوائم المالية مضللة، وتفقد المهنة أهميتها ومصداقيتها بين فئات المجتمع المختلفة، خاصة المستثمرين، فهل تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وقرارات الهيئة العامة للرقابة المالية المتعلقة بتناوب مراقب حسابات؟

مما سبق يمكن بلورة المشكلة البحثية في السؤال البحثي التالي:

" ما مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بقاعدة التناوب الإلزامي

لمراقب الحسابات؟"

ويتم الإجابة على السؤال البحثي الرئيس من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- ما هي طبيعة وأنواع تناوب مراقب الحسابات ؟
- ٢- ما هي منافع وأضرار التناوب الإلزامي لكل من مراقب الحسابات وعملاء المراجعة ؟
- ٣- ما هو موقف الدول المختلفة من قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ؟
- ٤- ما هو الموقف المصري من قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ؟

(١) الهيئة العامة للرقابة المالية - مركز المديرين المصري، (٢٠١٦)، قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ

٢٠١٦/٧/٢٦ بشأن " إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات "، الإصدار الثالث، البند (٢/٤/٦).

(٢) طبقاً لنطاق تطبيق قواعد حوكمة الشركات، تتضمن الشركات الملزمة بتطبيق الدليل المصري لحوكمة الشركات كل الشركات سواء المقيدة وغير المقيدة بالبورصة والمؤسسات المالية المصرفية وغير المصرفية، والشركات الصناعية والتجارية والخدمية بغض النظر عن حجمها وطبيعتها نشاطها سواء كانت شركات عائلية أو مملوكة ملكية عامة.

(٣) قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال ١١ لسنة ٢٠٠٧، وقرارات الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦،

القرار رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨.

٥- ما هي العوامل التي تؤثر على مستوى الالتزام بقاعدة التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات؟

ثانياً: أهداف البحث

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في " قياس مستوى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بقاعدة التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات "؛ من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- ١- تحديد طبيعة وأنواع تأوب مراقب الحسابات.
 - ٢- تحديد منافع وأضرار التأوب الإلزامي لكل من مراقب الحسابات وعملاء المراجعة.
 - ٣- التعرف على موقف الدول المختلفة من قضية التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات.
 - ٤- التعرف على الموقف المصري من قضية التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات.
 - ٥- تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى الالتزام بقاعدة التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

ثالثاً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية بيان مدى التزام الشركات المصرية بتطبيق قاعدة التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات، للارتباط القوي بين الالتزام بتطبيق القاعدة والحفاظ على استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته، لضمان جودة عملية المراجعة، ونزاهة التقارير والقوائم المالية المنشورة. بالإضافة إلى أهمية الموضوع الذي يتناوله البحث والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فإن أهميته تتبع أيضاً من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها والمتمثلة فيما يلي:

- ١- عدم وجود دراسات وبحوث تناولت موضوع البحث وهو قياس مستوى التزام الشركات بتطبيق التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية، فهو من الموضوعات التي لم يتم تناولها بالقدر الكافي من جانب الأكاديميين والمهنيين بالرغم من أهميته، حيث ركزت الدراسات السابقة على تأثير التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات على المتغيرات المؤثرة في المهنة.
- ٢- تركز البحوث والدراسات العربية والأجنبية على دراسة وتحليل تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعمل على المتغيرات المختلفة المؤثرة في المهنة أهمها استقلال مراقب الحسابات، وجودة عملية المراجعة، وجودة التقارير المالية، وتأخر تقرير المراجعة، وأتعاب المراجعة،... وغيرها، دون التطرق إلى قياس مدى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأوب لمراقب الحسابات، وهذا ما يركز عليه البحث الحالي.
- ٣- الإضافات الفكرية للمكتبة العربية التي تعاني من نقص واضح في الدراسات المحاسبية المرتبطة بموضوع قياس مستوى التزام الشركات بالتأوب بين مراقب الحسابات في البيئة المصرية، حيث يقوم البحث الحالي بتحديد متطلبات الالتزام بالتأوب، والعوامل المؤثرة فيه، وموقف الدول المختلفة منه، بالإضافة إلى الموقف المصري، وقياس مستوى الالتزام بها.

- ٤- زيادة أهمية ودور مهنة المراجعة في المجتمع، من خلال زيادة الثقة والمصداقية في أعمالها وخدماتها التي تقدمها للمجتمع، عن طريق التأكيد على استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته؛ مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، حيث تعد قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إحدى أهم الآليات المستخدمة لتدعيم استقلال مراقب الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة.
- ٥- الإرشادات والتوجيهات العملية التي يقدمها البحث؛ لضمان التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وآليات تطبيقها، فتعتبر نتائج هذا البحث بمثابة دليل استرشادي لكيفية إلزام الشركات بتطبيق هذه القاعدة في البيئة المصرية.

رابعاً: منهج البحث

اعتمد الباحث على الدمج بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي كما يلي:

(أ) **المنهج الاستنباطي:** استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الإطار الفكري للبحث من خلال تحليل الدراسات السابقة، ومراجعة الكتب العلمية، والمقالات، والأبحاث، والدوريات المرتبطة بموضوع البحث؛ بهدف تحديد طبيعة وأنواع التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وتحديد الموقف المصري من قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات مقارنة بالبيئات الأخرى، والعوامل التي تؤثر فيه، فضلاً عن اشتقاق فروض البحث.

(ب) **المنهج الاستقرائي:** استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة التطبيقية على التقارير والقوائم المالية المنشورة لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؛ بهدف قياس مستوى التزام الشركات بقاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية، وتحديد العوامل المؤثرة فيه.

خامساً: نطاق وحدود البحث

يتناول البحث عملية قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية، دون دراسة العلاقات أو تأثير تناوب مراقب الحسابات على المتغيرات الأخرى مثل استقلال مراقب الحسابات أو أتعاب المراجعة أو جودة عملية المراجعة وغيرها، إلا بما يخدم تحقيق أهداف البحث.

سادساً: تنظيم البحث

تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث إلى خمسة مباحث، حيث يتناول المبحث الثاني عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، ويقدم المبحث الثالث الإطار الفكري لقضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، أما المبحث الرابع فيعرض تطوير الفروض

البحثية، ثم يتناول المبحث الخامس الدراسة التطبيقية، ويقدم المبحث السادس والأخير نتائج وتوصيات البحث.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة: عرض وتحليل

تناولت الكثير من الدراسات العربية والأجنبية موضوع تناوب مراقب الحسابات من عدة جوانب، وركزت بشكل خاص على دراسة العوامل والدوافع التي تؤدي إلى تناوب مراقب الحسابات، وتأثير تناوب مراقب الحسابات على كل من استقلاله وموضوعيته وعلى جودة المراجعة، ولم يتوصل الباحث إلى دراسة عربية أو أجنبية تناولت قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (معدل دوران مراقب الحسابات). وفيما يلي عرض لبعض الدراسات التي تناولت التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئات المختلفة وفقاً للترتيب الزمني للدراسة:

قامت دراسة **Nagy A., (2005)** باختبار تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على مستوى جودة المراجعة عقب تصفية شركة المحاسبة آرثر أندرسون، حيث أدى تصفية شركة آرثر أندرسون إلى إجبار عدد كبير من الشركات (العملاء السابقين للشركة) على تناوب مراقب حساباتهم؛ مما زاد الشكوك حول جودة عمليات المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى تحسن مستوى جودة المراجعة بالنسبة للشركات الصغيرة التي أُجبرت على التحول لمراقب حسابات جديد، وانخفاض الارتباط العكسي بين قصر مدة ارتباط مراقب الحسابات وجودة المراجعة بشكل فعلي خلال فترة تصفية شركة آرثر أندرسون.

وتناولت دراسة **سمير عيسى (٢٠٠٨)** اختبار تأثير جودة عملية المراجعة الخارجية على ممارسة الإدارة غير المشروعة لعمليات إدارة الأرباح في البيئة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن طول فترة التعاقد مع مراقب الحسابات تؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية، وبالتالي تؤثر في ممارسات إدارة الأرباح، حيث ثبت وجود علاقة سلبية بين فترة التعاقد وجودة عملية المراجعة؛ بمعنى أن طول مدة الارتباط (فترة التعاقد) بين الشركة ومراقب الحسابات لها تأثير سلبي على استقلاله ومن ثم على جودة عملية المراجعة.

كما استهدفت دراسة **يوسف جربوع (٢٠٠٨)** توضيح مجالات مساهمة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في تحسين جودة المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله في قطاع غزة بفلسطين، وتوصلت الدراسة إلى أن التفكير في التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات لا يتم إلا عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل تؤدي إلى انخفاض قيمة أسهمها في سوق المال وتتأثر معها

حقوق المساهمين، وأن موضوعية واستقلال مراقب الحسابات تتناقض مع طول فترة التعاقد مع العميل. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المساهمة بتناوب مراقبي حساباتها بعد خمس سنوات كحد أقصى؛ للابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها مراقب الحسابات إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد؛ مما قد ينعكس سلباً على جودة المراجعة.

وتناولت دراسة **Jackson A., et al, (2008)** تحديد تأثير نظام التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة مقاسة بالميل لإصدار تقرير باستمرارية المنشأة ومستوى الاستحقاقات التقديرية. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تزداد مع طول مدة الارتباط بمكتب المراجعة عندما يتم التعبير عنها بدلالة الميل لإصدار الرأي حول استمرارية المنشأة، ولا تتأثر جودة المراجعة عندما يتم التعبير عنها بدلالة مستوى المصروفات التقديرية، وبالنظر إلى التكاليف الإضافية المرتبطة بتناوب مراقب الحسابات يتبين وجود منافع ضئيلة من التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة، وجاءت النتائج عكس التوجه نحو التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة.

وقامت دراسة **وجدي حجازي و بديع الدين ريشو (٢٠٠٩)** بتحليل قرار تناوب مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية؛ بهدف تحديد أسباب التناوب وأهميتها النسبية، وتأثير ذلك على جودة المراجعة. وقامت الدراسة بتحديد عشرة أسباب لتناوب مراقب الحسابات من خلال تحليل الدراسات السابقة، ثم قامت بإجراء دراسة تطبيقية. وتوصلت إلى أن الأطراف ذات الصلة (حملة الأسهم ومراقب الجهاز المركزي للمحاسبات والإدارة) يتفقون على ضرورة تناوب مراقب الحسابات كل خمس سنوات.

وقامت دراسة **Ruiz-Barbadillo E., et al. (2009)** بتوثيق أدلة على تأثير التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة على استقلال مراقب الحسابات باستخدام بيانات تاريخية في إسبانيا. وتم اختبار تقارير المراجعة لعينة من الشركات التي تواجه ضغوطاً مالية من 1991-2000 لمقارنة سلوك إعداد تقارير المراجعة في ظل نظام التناوب (فترة التناوب الإلزامي: 1991-1994) وفي ظل عدم وجود نظام التناوب (الفترة بعد إلغاء التناوب الإلزامي: 1995-2000). ولم تشر نتائج الدراسة إلى زيادة احتمال إصدار آراء المراجعة حول الاستمرارية بسبب مطلب التناوب الإلزامي، وأن دوافع مراقب الحسابات لحماية سمعتها تؤثر تأثيراً إيجابياً على احتمال إصدار آراء المراجعة حول الاستمرارية، كما لا تؤثر دوافع مراقب الحسابات للاحتفاظ بالعملاء الحاليين على قراراتهم في كل من فترات التناوب الإلزامي وفترات ما بعد التناوب الإلزامي. وتدعم هذه النتائج حجج معارضي التناوب الإلزامي.

واستهدفت دراسة **Thuneibat A., et al., (2011)** تحليل أثر طول العلاقة بين مكتب المراجعة والعميل وحجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة في الأردن. وتم استخدام بيانات الشركات المقيدة ببورصة عمان خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ حتى ٢٠٠٦، وأظهرت النتائج أن مدة ارتباط مكتب المراجعة يؤثر سلبياً على جودة المراجعة، حيث تتدهور جودة المراجعة عندما تطول مدة ارتباط مكتب المراجعة كنتيجة لنمو حجم الاستحقاقات الاختيارية. وينبغي تناوب مكاتب المراجعة لفتح الباب أمام مراقب حسابات جديد لفحص العميل بدقة أكبر بالعناية المطلوبة.

أما دراسة **R., and Al-Thuneibat A., (2011) Baker** فقامت بفحص العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة وإدراك جودة المراجعة بمقاسة بعلاوة مخاطر الملكية *the zequity risk premium* الخاصة بالعميل، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات الصناعية والخدمية المسجلة في بورصة عمان خلال الفترة من ٢٠٠٢ حتى ٢٠٠٥. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مدة الارتباط بمكتب المراجعة وعلاوة مخاطر الملكية، حيث يرتبط طول العلاقة بين مكتب المراجعة والعميل بانخفاض جودة المراجعة المدركة فتزداد علاوة مخاطر الملكية؛ لذلك ينبغي تناوب مكتب المراجعة لكي نضمن استقلال المراجع وجودة المراجعة، وزيادة ثقة المستثمرين في الأرباح المعلنة.

وتناولت دراسة **الرفاعي مبارك (٢٠١٢)** بيان تأثير التناوب الدوري للمراجعين الخارجيين على جودة المراجعة في البيئة السعودية، وذلك من خلال دراسة تأثير طول فترة التعامل بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها على جودة عملية المراجعة باستخدام مؤشر جودة رقم الأرباح والقيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر. وتم إجراء الدراسة التطبيقية باستخدام بيانات عينة من الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة ٢٠٠٠/٢٠٠٩م. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة معنوية بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين مراقب الحسابات والشركة.

وقامت دراسة **Daugherty, B., et al., (2012)** بفحص آراء شركاء المراجعة فيما يتعلق بالتناوب الإلزامي للشريك وفترات التهدئة *Cooling-Off Periods*، وكيف تؤثر القواعد المتشددة سلباً على جودة حياة مراقبي الحسابات على حساب جودة المراجعة، من خلال إجراء المقابلات الشخصية، وإجراء دراسة استقصائية معهم. وتشير النتائج إلى أن التناوب، بشكل عام، يؤدي إلى زيادة أعباء العمل للشركاء ووجود احتمالية للانتقال إلى أماكن أخرى، وأن الاستجابة لفترات التناوب قصيرة الأجل (وفترات التهدئة الممتدة)، يفضل الشركاء تعلم مراجعة حسابات أنشطة جديدة بدلاً من الانتقال، والأهم من ذلك أن الشركاء يدركون أن جودة المراجعة تحتاج إلى إعادة

التدريب وليس التنقل، وبناءً على ذلك، تشير هذه النتائج إلى وجود تأثير سلبي غير مباشر، ونتيجة غير مقصودة، لفترات التناوب قصيرة الأجل / فترات التهذئة الممتدة على جودة عملية المراجعة.

واستهدف تقرير **Ewelt-Knauer, et.al., (2012)** فحص الآثار المتوقعة والملحوظة للتناوب الإلزامي لشركة/ مكتب المراجعة لتجميع الأدلة الموجودة لإبلاغ الحوار السياسي الحالي. وتم إجراء هذه الدراسة على الدول الأوروبية، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود ارتباط بين تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، وأن التناوب الإلزامي لشركات/ مكاتب المراجعة له تأثير إيجابي على الاستقلال الظاهري لمراقب الحسابات، ويؤثر سلبياً على خبرته بأنشطة العمل، وأن الأدلة التطبيقية نادرة على تأثير سياسة التناوب الإلزامي على التكاليف وتمركز السوق. ويجب تحديد فترة التناوب الإلزامي والفترة البينية، مع الأخذ في الاعتبار تحقيق التوازن بين المعرفة المتخصصة بالعميل والمسائل المرتبطة بالاستقلال.

وتناولت دراسة **أحلام أبو رياش (٢٠١٣)** بيان أثر معدل تناوب مراقب الحسابات على جودة المراجعة، وتم عرض حجج المؤيدين والمعارضين للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وسلبياته وإيجابياته. وتم استطلاع آراء عينة من الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة الفلسطينية خلال السنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١١. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع وجودة المراجعة، أي أن عدم تناوب مراقب الحسابات يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة. وأوصت الدراسة بالتناوب الدوري لمراقب الحسابات لدعم استقلاله وحياده؛ وبالتالي رفع مستوى جودة المراجعة.

وفي نفس السياق استهدفت دراسة **بديع الدين ريشو (٢٠١٣)** وضع إطار عام للآثار المختلفة للتناوب الإلزامي لشركة المراجعة بما يتلاءم مع البيئة المهنية المصرية، وتم اختبار هذا الإطار على عينة من مكاتب وشركات المراجعة التي تعمل في مصر، وتوصلت الدراسة إلى أن الحياة المهنية لمراقب الحسابات تكون أفضل عندما يقوم بمراجعة حسابات عملاء مختلفين ينتمون إلى صناعة واحدة تتفق مع الخبرات التي اكتسبها من خلالها. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجهات المهنية والتشريعية المصرية بقضية التناوب الإلزامي لشريك وشركة المراجعة، ووضع الضوابط والآليات لتحقيق جودة التقارير المالية.

أما دراسة **محمود غنيم (٢٠١٣)** فقد استهدفت توضيح أثر تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، من خلال تحديد مجموعة المتغيرات المرتبطة بالتناوب الإلزامي، والتي تتأثر به إيجاباً أو سلباً، ومدى تأثيرها المباشر أو غير المباشر على قدرة المراقب في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وتم استقصاء

أراء مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة في البيئة السعودية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ترتبط إيجابياً بخصائص كل من الشك المهني ومنحنى التعلم والاستقلال المهني والتكاليف الأولية لعملية المراجعة التي بدورها تؤثر تأثيراً كبيراً على قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية.

كما تناولت الدراسة (Mohamed D., and Habib M., (2013) مشكلة عدم استقلال مراقب الحسابات في البيئة المصرية وتأثيره على جودة المراجعة، وما إذا كان حل هذه المشكلة يكمن في التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات. وقامت الدراسة بتوزيع قوائم استبيان على المحاسبين القانونيين في المكاتب الأربعة الكبرى العاملة في مصر، وتوصلت الدراسة إلى تعدد أسباب عدم استقلال مراقب الحسابات في مصر، وأن التناوب الطوعي لمراقب الحسابات يتم لأغراض تحسين الجودة، واقترح المشاركون في الدراسة أن يتم التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة وليس للشريك للتغلب على مشكلة عدم استقلال مراقب الحسابات. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في مصر لحل مشكلة نقص استقلاليته، وجعل معايير المراجعة المصرية واللوائح تتماثل مع معايير المراجعة الدولية، والحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات، وتعزيز جودة المراجعة وتعزيز المنافسة في سوق المراجعة.

كما استهدفت دراسة **صبري مشتهي (٢٠١٤)** التعرف على تأثير معدل تناوب مراقب الحسابات على جودة المراجعة في الشركات المساهمة الفلسطينية، وأثر هذه العلاقة على رأي مراقب الحسابات. وتم إجراء دراسة على عدد (٣٨) شركة خلال الفترة من ٢٠٠٦ حتى ٢٠١١، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل تناوب مراقب الحسابات وجودة المراجعة، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية (أكثر من خمس سنوات) بين مراقب الحسابات والشركة تسهم في زيادة ممارسات إدارة الأرباح، وتوجيه مراقب الحسابات لإصدار رأي نظيف دون اعتبار لجودة المراجعة، وأن معظم الشركات لم تلتزم بتناوب مراقب الحسابات كل خمس سنوات. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المساهمة المقيدة على التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة زمنية معينة؛ لتأثير ذلك على زيادة استقلاليته وجودة المراجعة.

وتناولت دراسة **Soo Y., et al, (2014)** بيان أثر التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على جودة المراجعة وأتباع المراجعة في سوق مهنة المراجعة في كوريا الجنوبية، واستخدمت بيانات عن التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة المطلوب خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠، وأتباع المراجعة وساعات المراجعة التي تم الإفصاح عنها. وقامت الدراسة بإجراء مقارنة بين ما قبل/ بعد تنفيذ سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، ثم بعد تنفيذ السياسة قامت بالمقارنة بين حالات التناوب الإلزامي طويل

الأجل والتناوب الطوعي قصير الأجل. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تناوب جوهري لتطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة على جودة المراجعة مفاصة بالاستحقاقات الاختيارية غير العادية، لكنها تؤثر تأثيراً إيجابياً كبيراً على أتعاب المراجعة.

أما دراسة **Lennox C., et al., (2014)** فقد تناولت بيان مدى تأثير تناوب شريك المراجعة على جودة المراجعة في الصين، واستعرضت وجهة نظر المعارضين والمؤيدين لتأثير تناوب مراقب الحسابات على جودة المراجعة، حيث يرى المعارضون أن تناوب شريك المراجعة يكون ضاراً لجودة المراجعة؛ نتيجة فقد المعرفة الخاصة بالعميل، في حين يرى المؤيدون أن تناوب الشريك يكون مفيداً، نتيجة التأثير الإيجابي لمراجعة النظر والرؤية الجديدة على المراجعة. وقامت الدراسة باختبار تأثير التناوب الإلزامي للشريك على جودة المراجعة باستخدام بيانات حول تعديلات المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن شركاء الارتباط يؤدون مراجعة ذات جودة أعلى في السنوات التالية للتناوب مباشرة. وعلى وجه التحديد، فقد وجد أن معدل التكرار لتعديلات المراجعة يكون أعلى بشكل ملحوظ خلال العام الأخير من فترة الارتباط للشريك السابق *the departing partner* قبل التناوب الإلزامي وخلال السنة الأولى من فترة الارتباط للشريك الجديد *the incoming partner* بعد التناوب الإلزامي.

واستهدفت دراسة **أحمد عصيمي (٢٠١٥)** التعرف على أثر التناوب الدوري لمراقب الحسابات على جودة القوائم المالية للبنوك السعودية باستخدام مؤشرات جودة التغيير في صافي الدخل التشغيلي والدخل الشامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. وتم تحليل قوائم مالية لاثني عشر بنكاً سعودياً تتداول أسهمها في السوق المالية السعودية خلال الفترة ٢٠٠٨/٢٠١٣. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين طول فترة الارتباط وجودة صافي الدخل التشغيلي ورقم الدخل الشامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. وهذا يتطلب ضرورة تنظيم العلاقة بين مراقب الحسابات وعملائه، فلا ينبغي عدم تحديد فترة الارتباط أو جعلها طويلة جداً بما يؤثر عكسياً على استقلاله، كما ينبغي ألا تكون قصيرة بما يرفع تكاليف المراجعة. وتم اقتراح أن تكون طول فترة الارتباط بين شريك المراجعة والعميل لا تقل عن خمس سنوات، ولا تزيد على سبع سنوات بالنسبة لمكتب أو شركة المراجعة.

وقامت دراسة **(Cameran, et.al., 2015 a)** بتحليل التغيرات في جودة عملية المراجعة خلال فترة الارتباط بمراقب الحسابات؛ بهدف اختبار تأثير معدل تناوب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في البيئة الإيطالية، حيث تم تطبيق سياسة تناوب شركات المراجعة منذ أكثر من عشرين سنة. حيث يسمح القانون الإيطالي بتعيين مراقب الحسابات لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية

التجديد له بحد أقصى تسع سنوات، وحيث أن مراقب الحسابات يكون لديه الحوافز لإعادة تعيينه في الفترتين الأولى والثانية، فمن المتوقع أن تكون جودة المراجعة خلال الفترتين الأوليتين أقل من الفترة الثالثة والأخيرة، وبافتراض أن جودة المراجعة الأفضل ترتبط بمستوى أعلى من التحفظ المحاسبي، وتم استخدام تراكم رأس المال العامل غير العادي (AWCA) *Abnormal Working Capital* Accruals كبديل عن هذا التحفظ المحاسبي، فوجد أن مراقب الحسابات يصبح أكثر تحفظاً في فترة الثلاث سنوات الأخيرة، وهي الفترة الأخيرة في الارتباط والتي تسبق التأويب الإلزامي. كما أن المستثمرين يروا أن جودة المراجعة تزداد في فترة الارتباط الأخيرة، وبذلك فإن جودة عملية المراجعة ترتبط بمدة ارتباط مراقب الحسابات.

وقامت دراسة (Florio C., et al., 2015) باختبار بعض التكاليف والمنافع المرتبطة بتأويب شركات المراجعة باستخدام بيانات شركات إيطالية، حيث تم تطبيق التأويب الإلزامي لشركة المراجعة منذ عام 1975. وتم جمع البيانات المتاحة للجمهور لعينة كبيرة من الشركات العامة الإيطالية التي تم مراجعتها من قبل شركات المراجعة الأربع الكبرى وشركات المراجعة غير الأربع الكبرى (1583 ملاحظات سنوية للشركة) عبر مدى زمني كبير (1998-2011). وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة، معبراً عنها بإدارة الأرباح، تتحسن بعد تأويب شركة المراجعة للشركات التي خضعت للمراجعة من قبل شركة مراجعة غير الأربع الكبرى. كما تشير النتائج إلى أنه بعد تأويب شركة المراجعة، فإن إجمالي الأتعاب المدفوعة لمراقب الحسابات تكون أقل بالنسبة للشركات التي خضعت للمراجعة من قبل شركات المراجعة الأربع الكبرى، ولم تتغير بالنسبة للشركات التي خضعت للمراجعة من قبل شركات المراجعة غير الأربع الكبرى.

وقامت دراسة (Rickett L., et al, 2016) باختبار العلاقة بين مدة الارتباط بمراقب الحسابات والتحفظ المحاسبي بالنسبة للشركات في اليونان، حيث يتم إدارة الأرباح بمعدل مرتفع في اليونان، كما تخضع اليونان للائحة الجديدة للمفوضية الأوروبية التي تتطلب التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات اعتباراً من بداية عام 2014. واستخدمت الدراسة بيانات الشركات المقيدة بالبورصة خلال الفترة 1998/2011. وتوصلت الدراسة إلى أن التحفظ المحاسبي ينخفض مع طول العلاقة بين العميل ومراقب الحسابات. وعندما تم استخدام التدفقات النقدية المستحقة لقياس التحفظ تبين أن مدة الارتباط ترتبط إيجابياً / سلبياً مع التحفظ المحاسبي بالنسبة للعملاء الأقل/ الأكثر أهمية. وأظهرت النتائج أن مدة الارتباط الأطول تؤدي إلى انخفاض جودة المحاسبة فيما يتعلق بالتحفظ المحاسبي، وبالتالي تؤثر سلبياً على جودة المراجعة في بعض الدول خاصة التي تكون فيها جودة المحاسبة ضعيفة بسبب مشكلات مثل انتشار إدارة الأرباح؛ لذلك فإن طلب اللائحة

الجديدة للمفوضية الأوروبية التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات قد يعمل على تحسين جودة المراجعة للشركات في اليونان.

واستهدفت دراسة **Junaidi J., et al., (2016)** اختبار تأثير تأوب مراقب الحسابات ومدة الارتباط على استقلاليته في الشركات المقيدة في البورصة الاندونيسية خلال الفترة من ٢٠٠٢ حتى ٢٠١٠، وتوصلت الدراسة إلى أن مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعمل لها آثار سلبية جوهرية على استقلال مراقب الحسابات، مقاسة بالميل لإعطاء الرأي حول استمرارية المنشأة. وكذلك توجد فروق جوهرية بين آثار مدة الارتباط القصيرة والطويلة على استقلال مراقب الحسابات. وأن تأوب مراقب الحسابات له آثار ايجابية هامة على استقلال مراقب الحسابات.

كما استهدفت دراسة **ثريا دو (٢٠١٧)** إلى معرفة مدى تأثير التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في الجزائر، وتم توزيع قائمة استبيان على عينة من مراقبي الحسابات وأكاديميين متخصصين في المراجعة والمحاسبة. وتوصلت الدراسة إلى أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات يؤثر إيجابياً على استقلاليته من خلال إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للشركة، لعدم وجود مصالح مالية بين المراقب والشركة، كما يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة حيث يدفع مراقب الحسابات لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات، كما يؤدي إلى انخفاض الأتعاب لتأثرها بالعرض والطلب. وعلى الجانب الآخر فإن التأوب الإلزامي يؤثر سلبياً على جودة المراجعة: لأنه يزيد من الجهد والوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية، وأن استمرار مراقب الحسابات لفترة طويلة مع الشركة يؤثر سلباً على جودة المراجعة حيث يفقد المراجع صفة الشك المهني.

واختبرت دراسة **خولة سليمان (٢٠١٧)** أثر التأوب الدوري لمراقب الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك السودانية. وتم توزيع قائمة استبيان على عينة من المهنيين العاملين بالبنوك. وتوصلت الدراسة إلى أن التأوب الدوري لمراقب الحسابات يعمل على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ويرفع أداء الموظفين بمكتب المراجعة ويزداد التزامهم بالمصادقية والملاءمة، ويجعل مراقب الحسابات محايداً لا يخضع لرغبات الإدارة، ويزيد من مصادقية المعلومات المحاسبية وملاءمتها. وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالتأوب الدوري لمراقب الحسابات داخل البنوك السودانية.

وكذلك اختبرت دراسة **شيرين ريشة (٢٠١٧)** العلاقة بين جودة التقارير المالية والتأوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئة المصرية وأثر خصائص المعلومات المحاسبية على هذه العلاقة. وتم توزيع قائمة استبيان على عينة من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات

بمدينة الإسكندرية، وتوصلت الدراسة إلى أن التناوب الإلزامي لشريك المراجعة يؤثر تأثيرًا جوهريًا على مستوى جودة التقارير المالية، أما التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة فيؤثر إيجابيًا ولكن ليس جوهريًا على مستوى جودة التقارير المالية، وذلك من خلال التأثير الإيجابي للتناوب الإلزامي على خصائص المعلومات المحاسبية. وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المهنية والتشريعية في مصر بوضع قوانين ولوائح تلزم الشركات المقيدة بالبورصة بتناوب مراجعيها، وخاصة شريك المراجعة بعد فترة محددة.

وتناولت دراسة **نجوى أبو جبل (٢٠١٧)** تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية في البيئة المصرية؛ لبيان مدى تأثير جودة التقارير المالية بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بالتطبيق على عينة من القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٥، وتم قياس جودة التقارير المالية باستخدام مستوى التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى أن التناوب الإلزامي يؤثر على جودة التقارير المالية، وتوجد علاقة معنوية موجبة بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وإدارة الأرباح في التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة وضع ضوابط وآليات خاصة بالتناوب الإلزامي سواء لشريك المراجعة أو مكتب المراجعة تلائم البيئة المصرية، وكذلك ضرورة إصدار التشريعات التي تلزم الشركات المصرية بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات لما يحققه من منافع لمكاتب المراجعة المصرية من خلال منحها مزيدًا من العملاء ويكسبها الخبرات ويجعل المهنة أكثر تنافسية وتؤدي إلى تحسين جودة أداء مراقب الحسابات.

وتناولت دراسة **Kamath R., et al., (2018)** الجدل الدائر بين المنظمين والمهنيين حول المزايا النسبية لتناوب مكتب المراجعة وشريك المراجعة، حيث توصل الباحثون إلى نتائج متباينة بشأن آثار التناوب. وقامت الدراسة باختبار تأثير التناوب على التصورات حول كفاءة واستقلالية مراقب الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى وجود اتفاق حول ضرورة التناوب سواء كان على مستوى الشريك أو على مستوى المكتب، وأن كفاءة واستقلال مراقب الحسابات (الاهتمام بالتفاصيل، والجهد، والشك المهني) تكون أعلى عند زيادة الأتعاب أثناء التناوب، وأن كفاءة مراقب الحسابات تكون أعلى عندما يكون التناوب لمراقب حسابات متخصص في صناعة العميل وليس لمراقب حسابات غير متخصص، سواء كان التبديل على مستوى الشريك أو المكتب .

وقد بينت دراسة **Kim S., et al., (February 2019)** أن مصداقية جودة المراجعة تمثل أحد شروط استدامة الشركة، وأن مراقب الحسابات يقدم ضمانات تتعلق بالعوامل غير المؤكدة التي يمكن أن تعرض استدامة الشركة للخطر، ويقدم آراء المراجعة التي تساعد المستثمرين على تقييم

المخاطر. وقامت الدراسة الحالية بتحليل وجهة نظر المستثمرين في تطبيق التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات في كوريا. من خلال تحليل العلاقة بين الشركات التي تم تأوب مراقب الحسابات إلزامياً وتكلفة رأس المال خلال الفترة من عام 2006 حتى 2008. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات وتكلفة رأس المال، وأن المستثمرين يرون أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات يوفر بيئة لعمليات مراجعة صحيحة من خلال تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتوافر الشك المهني، وبالتالي يقلل من تكلفة رأس المال.

وتناولت دراسة (Narayanaswamy R., and Raghunandan K., (March 2019)

اختبار تأثير التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة وتكاليف عملية المراجعة والمنافسة في سوق المهنة في الهند، وأظهرت الدراسة أن الحكومة الهندية قد أدخلت التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات بعد المطالبات الكثيرة لتحسين جودة المراجعة واستقلال مراقب الحسابات في أعقاب فضيحة شركة المحاسبية Satyam. فقد أدى عدم وجود آليات مؤسسية قوية لمنع واكتشاف فشل عمليات المراجعة في الوقت المناسب إلى مطالبة الحكومة بتطبيق التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات إذا كان مراقب الحسابات منشأة فردية (فترة واحدة) وعشر سنوات (فترتين متتاليتين) إذا كان مراقب الحسابات شركة تضامن. وتم فحص بيانات الشركات خلال الفترة من 2014 حتى 2017، وتشير النتائج إلى أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات لم يظهر تحسن في جودة المراجعة ولم يؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة، ولم يؤدي إلى زيادة المنافسة في سوق المراجعة.

وتمشياً مع الاهتمام العالمي بجودة عمليات المراجعة والتغييرات التنظيمية في أوروبا، جاءت دراسة (Harber M., & Marx B., (April 2019) لتبين أن التنظيمات المهنية لمهنة المراجعة في جنوب إفريقيا سوف تتطلب من شركات/ مكاتب المراجعة أن تتأوب على العملاء بشكل دوري، سعياً لحماية استقلالية مراقب الحسابات وجودة المراجعة. ففي عام 2017، أصدرت منظمة المراجعة في جنوب إفريقيا قراراً يشترط التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات (MAFR) كل عشر سنوات، اعتباراً من أبريل 2023، والذي يهدف في المقام الأول إلى تحسين جودة المراجعة، وبالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة، تعتقد المنظمة أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات ستحفز التحول في مهنة المراجعة من خلال بناء قدرات شركات المراجعة المملوكة للمحاسبين السود black-owned audit firms، وإتاحة الفرص أمام شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة للتنافس على مراجعة الشركات المدرجة بالبورصة. ويهدف البحث إلى استكشاف تصورات مراقبي الحسابات وروؤساء لجان المراجعة في الشركات المدرجة في بورصة جوهانسبرغ فيما يتعلق بالآثار المالية

المباشرة وغير المباشرة لتطبيق التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات في جنوب إفريقيا فيما يتعلق بالتمكين الاقتصادي للسود وتركيز السوق. وتوصلت الدراسة إلى أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات لا يؤدي إلى تحسين التحول في مهنة المراجعة، بل يمكن أن يقلل في الواقع من قدرة شركات المراجعة على متابعة مبادرات التحول، وهذا عكس توقعات منظمة المراجعة. بالإضافة إلى أنه لا يقلل من درجة الهيمنة الحالية لشركات المراجعة الأربع الكبرى لمراجعة الشركات المقيدة في بورصة جوهانسبرج؛ مما قد يزيد من تركيز الصناعة، كما أن لجان المراجعة والمساهمين قد يترددون في تعيين شركات مراجعة متوسطة المستوى كمراقبين لحسابات الشركات الكبرى المدرجة بالبورصة.

واستهدفت دراسة **Myntti, J., (May 2019)** تقييم آثار التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات في فنلندا كوسيلة لاستعادة الثقة في البيانات المالية. ونظرًا للأدلة غير الحاسمة على فعالية التأوب الإلزامي في زيادة استقلالية مراقب الحسابات والشك المهني مع إمكانية خفض جودة المراجعة، فإن هذه الدراسة تقوم بتقييم النتائج مقابل أهداف المفوضية الأوروبية لإصلاح مهنة المراجعة في دول الاتحاد الأوروبي. وكذلك آثار التأوب الإلزامي على كل من تكاليف عملية المراجعة وسوق مهنة المراجعة. إن تضارب النظريات المتعلقة بالحد من فترة الارتباط بشركة المراجعة فإنها إما تدعي أنه يحسن استقلالية مراقب الحسابات عن طريق التقليل من الألفة المفرطة بينه وبين العميل، أو أنها غير ذات أهمية مع احتمال كبير بانخفاض جودة المراجعة وزيادة التكاليف. وتم إجراء مقابلات مع مراقبي الحسابات التابعين لثلاث شركات مراجعة من شركات المراجعة الأربع الكبار من شركات مختلفة. وتوصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات الفننديين يحتفظون بالفعل بمستوى عالٍ من الثقة بين أصحاب المصلحة، ومن المتوقع حدوث تحسن طفيف في هذا المجال. كما أظهرت النتائج أيضًا أن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات يمكن أن يعزز استقلالية مراقب الحسابات والشك المهني لديه، في حين أن تأثير ذلك على جودة المراجعة غير حاسم. وبلغت الزيادة في التكلفة نحو 20% تقريبًا بينما كانت التغييرات القادمة في سوق المراجعة صغيرة نسبيًا. ويتضح مما سبق أن الوضع العام من الإصلاحات الأوروبية للمهنة غالبًا إيجابي.

وتناولت دراسة **Fitriany F., et. al., (July 2019)** فحص تأثير القوانين التي تتطلب التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في إندونيسيا. ولتحديد تأثير هذه القاعدة، تم تحليل بيانات عينة من الشركات المدرجة في البورصة الإندونيسية، قبل صدور القوانين (1999-2001) وبعد صدورهما (2004-2008). ووجدت الدراسة أنه في الفترة قبل صدور القوانين، كانت العلاقة بين مدة الارتباط وجودة المراجعة مقعرة *concave* (تزايد لمدة ثلاث سنوات ثم تنخفض)،

ولكن بعد صدور القوانين، أصبحت العلاقة محدبة convex (نقل في أول سنتين ثم ترتفع). بعد صدور القوانين، أدى تناوب شركاء المراجعة إلى زيادة جودة المراجعة، ولكن لم يؤثر تناوب شركة المراجعة على جودة المراجعة. وبناءً على ذلك فإن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة يحتاج إلى إعادة تقييم لأن القوانين تعوق جودة المراجعة، مع الإبقاء على القوانين المتعلقة بتناوب شريك المراجعة؛ لأنها حسنت من جودة المراجعة.

وقامت دراسة M., et al., (Sep. 2019)Deng باختبار الآثار الاقتصادية المترتبة على طرح المناقصة لعملية المراجعة، وفي ظل هذه المناقصة يمتلك مراقب الحسابات الحالي ميزة المعلومات والمعرفة التي يتميز بها عن مراقبي الحسابات الآخرين، وتسمح مناقصة المراجعة للمنشأة بالاحتفاظ بمراقب الحسابات الحالي، لكن من المتوقع أن يتم دفع ثمن هذه المعلومات إلى مراقب الحسابات الحالي نظرًا لامتلاكه ميزة المعلومات عن مراقبي الحسابات الآخرين الخارجيين. وفي حالة التوازن بينهما، فإن تناوب (أو عدم تناوب) مراقب الحسابات في ظل مناقصة المراجعة ينقل معلومات إضافية للمستثمرين، وبالتالي فإن القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة في ظل المناقصة تكون دائمًا أكبر من تلك الموجودة في حالة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات. وقد اعتمد الاتحاد الأوروبي مؤخرًا على إسناد عمليات المراجعة من خلال المناقصات كبديل لتناوب مراقب الحسابات.

تحليل الدراسات السابقة:

بعد عرض بعض الدراسات التي تناولت موضوع التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في البيئات المختلفة وبيان أهميته في تنظيم مهنة المراجعة، وأهميته كآلية لدعم وتعزيز استقلال مراقب الحسابات الذي يمثل الركيزة الأساسية وجوهر وجود مهنة المراجعة، فبدونه لا قيمة لها، وكذلك التأكيد على جودة عملية المراجعة التي تعطي الثقة في البيانات والقوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة والتي يعتمد عليها الأطراف ذات الصلة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية. كما ينبغي أن قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من القضايا المهمة في المهنة؛ التي أثارت وما زالت تثير جدلاً كبيراً بين الأطراف المعنية بالمهنة من مهنيين وأكاديميين ومنظمين ومشرعين؛ لوضع الضوابط اللازمة لها.

ولم تنطرق الدراسات السابقة إلى محاولة قياس مدى التزام الشركات ومراقب الحسابات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي سواء على مستوى الشريك أو على مستوى شركة/ مكتب المراجعة، وهذا ما يتناوله البحث الحالي مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث يتم

توضيح أهمية قضية التناوب الإلزامي لضبط سوق المهنة ومواجهة الكثير من القضايا المهنية الجدلية، ثم تحديد مدى التزام الشركات بتطبيقها في البيئة المصرية.

المبحث الثالث

الإطار الفكري للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

يتناول الإطار الفكري للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات الشركات بيان ماهية التناوب الإلزامي، ثم بيان مبررات وحجج المؤيدين والمعارضين لتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وبيان منافع وأضرار تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لكل من الشركات الخاضعة للمراجعة ومراقب الحسابات، وبعد ذلك تم تناول موقف الدول المختلفة من قضية التناوب الإلزامي، وتلى ذلك عرض لتطور الموقف المصري، واختتم المبحث بتحديد مدة الارتباط المناسبة بين مراقب الحسابات والعمل وتحديد مستوى التناوب الإلزامي المناسب، كما يلي:

أولاً: ماهية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

تعطي الدول المختلفة والمنظمات المهنية والتشريعية اهتمام خاص بقضية تناوب مراقب الحسابات؛ لما يحققه من منافع لجميع الأطراف المرتبطة بالشركة، وحماية مصالحهم وثروتهم، حيث يتم تعيين مراقب الحسابات لأداء خدمات المراجعة الخاصة بالقوائم والتقارير المالية الفترية والسنوية سواء كانت تقارير وقوائم مالية مستقلة أو مجمعة؛ مما دفع كثير من الدول لفرض قاعدة التناوب لضمان استقلال مراقب الحسابات ونزاهة وجودة القوائم والتقارير المالية. وتحدد ملامح التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من خلال بيان مفهومه وخصائصه ومستوياته وأنواعه كما يلي:

(أ) مفهوم التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات: Mandatory Audit Firm

Rotation (MAFR)

يُقصد بتناوب مراقب الحسابات أن يتعاقب مراقبي الحسابات (مكتب المراجعة أو شريك المراجعة) على مراجعة حسابات شركة معينة، أحدهما تلو الآخر، وهذا لا يمنع عودة مراقب الحسابات الأول لمراجعة حسابات الشركة، لكن بعد فترة زمنية فاصلة يتولى المراجعة خلالها مراقب حسابات آخر. وهذا يعني حدوث تداول لعملية مراجعة حسابات شركة ما بين شركات/ مكاتب المراجعة أو بين الشركاء في شركة مراجعة واحدة.

وبناءً على ذلك، فقد استخدم مصطلح تناوب مراقب الحسابات ليعبر عن اتخاذ قرار من الجمعية العامة للشركة بإنهاء التعاقد مع مراقب الحسابات الحالي، مع علمه بذلك، لمرور فترة زمنية

معينة على علاقة الارتباط بينهما امتثالاً للقوانين والقواعد المنظمة لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعملائه .

ويقصد بقاعدة التأوب وجود مبدأ أو لائحة أو قرار تنظيمي يحكم وينظم عملية تأوب وتعاقب مراقبي الحسابات على مراجعة حسابات شركة معينة، بعد فترة زمنية محددة. كما يقصد بقاعدة التأوب الإلزامي وجود إلزام مفروض على الشركات بتطبيق قاعدة التأوب يصدر من جهة تنظيمية أو تشريعية تمتلك سلطة فرض ضوابط وقواعد تنظيمية حاکمة على الشركات والرقابة على الالتزام بها، مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر .

وقد عرف مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكي US General Accounting Office (GAO) التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات بأنه " فرض عدد محدد من السنوات المتتالية التي يمكن خلالها لشركة/ مكتب مراجعة مسجل أن يكون مراقب حسابات لشركة عامة " (GAO, 2004)، وعرفه القانون الأمريكي (SOX) بأنه " الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها شركة/ مكتب المراجعة في مراجعة عميل ما قبل أن يتركه لمدة معينة - فترة تهدئة - قبل أن يعود لمراجعة حساباته مرة أخرى ". وعرفته هيئة سوق الأوراق المالية (SEC) بأنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لضرورة وجود نظرة ناقدة وفاحصة لمراقب الحسابات والحفاظ على استمرار استقلاليتة وجودة عملية المراجعة. (Daugherty, et al., 2010)

وبناءً على ذلك فإن مفهوم التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات الذي يتم تناوله في البحث الحالي يقصد به " إلزام الشركات بتطبيق قاعدة التأوب عند اتخاذ قرار اختيار وتعيين مراقب الحسابات "، أو " قيام الجمعية العامة للشركة أو المنشأة باتخاذ قرار بإنهاء العلاقة مع مراقب الحسابات الحالي والتحول للتعاقد مع مراقب حسابات آخر نتيجة انقضاء المدة القانونية المحددة لارتباط الشركة أو المنشأة بمراقب الحسابات الحالي " .

ولا ينصرف هذا التعريف على تغيير مراقب الحسابات الذي يعبر عن اتخاذ قرار من الجمعية العامة للشركة بإنهاء التعاقد مع مراقب الحسابات الحالي تعسفاً عن غير إرادته أو اختياره، بالرغم من قيامه بأداء مهامه بشكل جيد وبملاك الكفاءة العلمية والمهنية وتتوافر فيه شروط المزاولة، وتتعدد أسباب وعوامل التغيير سواء المتعلقة بالشركة محل المراجعة أو بمراقب الحسابات أو بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

كما لا ينصرف ذلك التعريف على التغيير الاضطراري لاستقالة مراقب الحسابات الحالي أو وفاته، أو عزله نتيجة مخالفته لأحكام القوانين المنظمة مثل إفشاء أسرار الشركة. وكذلك لا ينصرف

التعريف على التغيير الطوعي الناتج عن رغبة الشركة في التعاقد مع مراقب حسابات جديد لتحقيق أهداف معينة قبل الوصول للحد الأقصى المسموح به لمدة الارتباط.

(ب) خصائص التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

من خلال العرض السابق لمفهوم التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يمكن للباحث استخلاص بعض الخصائص التي تميزه ومتطلبات تطبيقه كما يلي:

- ١- أن التناوب الإلزامي يتطلب وجود تشريع قانوني أو تنظيمي ملزم لجهات التطبيق.
- ٢- يحدد التشريع أو التنظيم فترة محددة لمدة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل معين.
- ٣- يتم تحديد فترة بينية فاصلة بعد انتهاء مدة الارتباط الأولى يمكن بعدها عودة مراقب الحسابات الأول لنفس العميل لمدة ارتباط أخرى.
- ٤- يتم تحديد الجهة المُلزَمة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي (العميل أو مراقب الحسابات).
- ٥- يتم تحديد جهة الإلزام والرقابة على التنفيذ، مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر.
- ٦- وضع عقوبات على الجهات غير الملتزمة بتطبيق القاعدة، سواء عقوبات مالية أو إدارية.

(ج) أهمية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

يتضح من خلال الدراسات السابقة التي عرضها الباحث أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات له أهمية كبيرة في بيئة مهنة المراجعة؛ مما يولد العديد من الدوافع لتبني تطبيقه، حيث يتضح أن التناوب الإلزامي يحقق العديد من المنافع أهمها:

- ١- يضمن الاستقلالية لمراقب الحسابات عن عملائه.
- ٢- يضمن التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد السلوك المهني.
- ٣- يجعل مراقب الحسابات قادرًا على فحص أنظمة الرقابة الداخلية بموضوعية، واكتشاف أوجه القصور فيها والتقرير عنها، واكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها.
- ٤- يحقق المصداقية في التقارير والقوائم المالية المنشورة ويدعم ثقة المستثمرين فيها.

(د) مستويات التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

يرتبط مستوى التناوب الإلزامي بحجم شركة المراجعة، فقد تكون منشأة فردية تتمثل في مكتب مراجعة صغير يمتلكه محاسب قانوني واحد ويساعده عددًا من المحاسبين أو محاسبين تحت التمرين، ويقوم بالتعاقد مع العملاء باسمه الشخصي، ويؤدي عملية المراجعة بنفسه وتحت إشرافه وعلى مسؤوليته ولصالحه. وقد تكون شركة تضامن يمتلكها عدد من الشركاء من المحاسبين القانونيين، ويتم توزيع عمليات المراجعة الخاصة بالشركة عليهم، ويتم التعاقد تحت مظلة ولصالح

شركة المراجعة، وتحمل الشركة المسؤولية كاملة عن عملية المراجعة^(٥)، ويتم تكليف أحد الشركاء للقيام بتنفيذ عملية المراجعة والإشراف على فريق المراجعة التابع له والمكلف بتنفيذ العملية. وبناءً على ذلك، يوجد مستويان للتناوب الإلزامي هما: (Bostrom, 2015; Cameran M., et al., 2015b; Kamath R., et al., 2018)

١- التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة: Mandatory Audit Firm Rotation (MAFR) حيث تكون الشركة الخاضعة للمراجعة ملزمة عند اتخاذ قرارها بتعيين مراقب الحسابات أن يتم تناوب شركة المراجعة كلية (بغض النظر عن حجمها) بعد انتهاء فترة محددة من الزمن. ويكون مراقب الحسابات في حالة المنشأة الفردية هو صاحب المنشأة، أما في حالة شركات التضامن فيكون شريك في شركة المحاسبة.

٢- التناوب الإلزامي على مستوى شريك المراجعة الرئيس: Mandatory Partner Rotation (MPR) حيث تكون الشركة الخاضعة للمراجعة ملزمة عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات أن تراعي تناوب شريك المراجعة الرئيسي المسئول عن عملية المراجعة (في حالة شركة المراجعة)، ومكتب المراجعة (في حالة المنشأة الفردية) بعد انتهاء فترة محددة من الزمن. ويقصد بشريك المراجعة الرئيس هو رئيس فريق العمل المسئول عن اتخاذ القرارات في الأمور الهامة المؤثرة في القوائم المالية، والتي ترتبط بالعمليات المحاسبية وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.

يتضح للباحث مما سبق أن مكاتب المراجعة الصغرى (المنشأة الفردية) يتم تناوبها في حالتها التناوب الإلزامي، بعكس شركات المراجعة الكبرى (شركات التضامن) التي يتم تناوبها فقط إذا كان التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة؛ لذلك فإن المكاتب الصغرى تكون أكثر تضرراً من الشركات الكبرى نتيجة تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي؛ لأنها ستفقد عملائها بعد فترة محددة، وفي ظل سوق المراجعة الضعيف (كما هو الحال في مصر) يصعب عليه الحصول على عملاء جدد. أما شركات المراجعة فتتعرض لأضرار أقل حيث تظل محتفظة بعملائها، ويتناوب الشركاء فقط في حالة التناوب الإلزامي على مستوى الشريك.

(١) كما حدث عند انهيار شركة الطاقة الأمريكية (انرون)، فقد تم تحميل شركة المحاسبة الكبرى آرثر أندرسون بالكامل على مستوى العالم بالمسؤولية عن هذا الانهيار، وليس فقط فرع الولاية في الولايات المتحدة، أو فرع الشركة في الدولة، ولكن الشركة كوحدة واحدة، مما أدى في النهاية إلى تصفيتيها على مستوى العالم.

(هـ) أنواع تناوب مراقب الحسابات

يوجد ثلاثة أنواع من التناوب لمراقب الحسابات كما يلي: (Tanyi P., et al., 2010; Maynord K., 2013; Scott W., and Gist W., 2013; حميد مسواك، ٢٠٠٨؛ نجوى أبو جيل، ٢٠١٧: ١٥٧)

١- **التناوب الطوعي أو الاختياري لمراقب الحسابات Voluntary Rotation**: ويحدث هذا النوع عندما يقوم أحد طرفي عملية المراجعة (الشركة أو مراقب الحسابات) بالتناوب طواعيةً أو اختياريًا **Voluntarily Auditor Change**، بمعنى أن تقوم الشركة من تلقاء نفسها وبمحض إرادتها ودون إكراه أو إلزام قانوني بتناوب مراقب حساباتها؛ لتحقيق أهداف معينة تسعى إلي تحقيقها، حيث تقوم الشركة الخاضعة للمراجعة بإقالة أو عزل مراقب الحسابات، وغالبًا بدون علم أو رغبة مراقب الحسابات. أو يقوم مراقب الحسابات نفسه طواعيةً وبمحض إرادته بالتخلي عن عملية المراجعة سواء بالاستقالة أو عدم الرغبة في التجديد له من قبل الشركة.

٢- **التناوب الإجباري لمراقب الحسابات Involuntary Rotation**: ويحدث هذا النوع من التناوب عندما يتم تناوب مراقب الحسابات إجباريًا **Forced Auditor Change**، بمعنى أن الشركة قد تضطر إلى تناوب مراقب حساباتها لظروف قسرية؛ نتيجة تحي مراقب الحسابات الحالي عن استكمال مهمته أو لأسباب أخرى، أو نتيجة خروج مراقب الحسابات من سوق المهنة بالتصفية طواعيةً أو إداريًا أو قضائيًا (كما حدث لعملاء شركة آرثر أندرسون عندما تم تصفيتها)، أو نتيجة التوقف عن ممارسة المهنة، أو وفاة صاحب المكتب إذا كان فرديًا، فيضطر العملاء إلى التحول الإجباري إلى مكتب مراجعة آخر.

٣- **التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات: Mandatory Audit Firm/Auditor Rotation** ويحدث هذا النوع من التناوب عندما توجد قرارات أو قوانين حاکمة تلزم الشركات بتناوب مراقبي الحسابات، حيث تقوم الدول والهيئات التنظيمية أو الرقابية أو المهنية بإصدار قرارات أو سن قوانين تلزم الشركة محل المراجعة بتغيير شركة/ مكتب المراجعة أو الشريك الرئيس المسئول عن عملية المراجعة كل فترة زمنية محددة، ولا يجوز الرجوع لمراجعة حسابات نفس الشركة إلا بعد مرور فترة زمنية فاصلة.

ثانيًا: تأثير تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي على مراقب الحسابات

مما لا شك فيه أن التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب حساباتها يؤثر على مراقب الحسابات نفسه وعلى إيراداته المهنية، ويتوقف هذا التأثير على عدة عوامل أهمها

مستوى التأهيل المهني لمراقب الحسابات، وحجم شركة المراجعة، ومستوى التناوب الإلزامي المطلوب، كما يلي : (4: ASIC, 2006)

أ- ينبغي أن يكون مراقب حسابات الشركات الملزمة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات مؤهلاً لأداء عملية المراجعة لعميل معين لمدة محددة من السنوات المالية. وأن تفعيل قاعدة التناوب تحدد مراقب الحسابات المؤهل لمراجعة تلك الشركات من عدمه.

ب- يتأثر مراقبو الحسابات الذين يعملون كمزاولين منفردين Sole Practitioners تأثيراً مباشراً بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، حيث لن يستمروا في مراجعة حسابات العملاء المقيدين بعد انقضاء المدة المحددة. أما مكاتب وشركات المراجعة الصغرى فمن المحتمل أن يتأثروا بشكل كبير، إذا لم يكن لديهم عددًا كافيًا من مراقبي الحسابات المؤهلين لتنفيذ عمليات المراجعة للعملاء المقيدين للوفاء بمتطلبات التناوب الإلزامي. لذلك ربما تفقد مكاتب المراجعة الصغرى بعض عملائها، مؤقتًا على الأقل؛ بسبب تطبيق التناوب الإلزامي، في حين أن شركات المراجعة الكبرى ليس من المحتمل أن تتأثر بشكل كبير، حيث يكون لديها عددًا كافيًا من مراقبي الحسابات للائتمثال لتطبيق متطلبات التناوب الإلزامي، وذلك إذا كان مستوى التناوب الإلزامي المطلوب على مستوى شريك المراجعة الرئيس.

ج- تتأثر جميع شركات المراجعة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، إذا كان مستوى التناوب الإلزامي المطلوب على مستوى شركة المراجعة ككل، بغض النظر عن حجمها، ولكن يتوقف مقدار هذا التأثير واتجاهه على عدد العملاء ومدى تأهيل شركة المراجعة وقدرتها على المنافسة في سوق المهنة لجذب عملاء جدد لتعويض العملاء المفقودين جراء تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي.

د- يؤثر التغيير الإلزامي والتناوب الإلزامي لشركات/ مكاتب المراجعة تأثيرًا كبيرًا على تسعير الشركات الأربع الكبرى لعمليات وخدمات المراجعة للشركات المرتبطة بها أو الشركات التي ترغب في زيادة جودة المراجعة والتقارير المالية للتأثير على السوق، فقد يفقد العملاء قدرتهم على التفاوض للحصول على أسعار أقل لعملية المراجعة. Scott W., and Gist W., (2013: 730)

هـ- يؤثر التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على تكاليف عملية المراجعة للعميل الجديد، خاصة التكاليف الأولية، حيث تختلف التكاليف الأولية للمراجعة في حالة التناوب الإلزامي عنها في حالة تجديد الارتباط مع العميل، وتتمثل التكاليف الأولية لعملية المراجعة في ثلاثة بنود هي تكلفة جلب شركات جديدة، وزيادة عدد ساعات العمل لانجاز عملية المراجعة، وتكلفة استقدام خبراء متخصصين في القطاع الصناعي للعميل. ويؤدي التناوب الإلزامي إلى زيادة التكلفة الأولية لتنفيذ عملية المراجعة للعميل الجديد؛ نتيجة الجهد الزائد لتخطيط عملية المراجعة

لاكتساب المعرفة الخاصة بالعميل، وبالتالي تؤدي إلى ارتفاع عدد الساعات المخططة للعمل، وفي الأجل الطويل تتخفض هذه الساعات. (محمود غنيم، ٢٠١٣ : ١٨٩-١٩١)

ثالثاً : التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بين التأييد والمعارضة

تناولت كثير من الدراسات وجهات النظر المختلفة حول تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وقد استعرضت كل دراسة مبررات المؤيدين والمعارضين، وتبين وجود انقسام في وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة من أكاديميين ومهنيين ومنظمات مهنية وحكومية ما بين مؤيد ومعارض لتطبيق هذه القاعدة، وكان لكل طرف منهما حجه ومبرراته، وحيث أن هذه القضية المهنية مستمرة منذ فترة طويلة ومتجددة باستمرار، تم عرض العوامل المدعمة والمناهضة لتطبيق التناوب الإلزامي بالتفصيل وبما يحقق أهداف البحث، كما يلي:

(أ) مبررات مؤيدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

يرى مؤيدو تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أن طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل لها العديد من الآثار السلبية على استقلاله وجودة عملية المراجعة، وأن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي يحقق العديد من المنافع والإيجابيات، كما يلي:

١- **تحسين ودعم جودة عملية المراجعة:** يؤدي التناوب الإلزامي إلى زيادة جودة المراجعة، نتيجة العوامل التالية:

- يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة تقارير المراجعة؛ حيث يؤدي التناوب الإلزامي إلى تحسين جودة الخدمات، ويولد مراجعة نظير فعالة، ويسمح باستخدام أساليب جديدة للمراجعة، ويعيد ثقة المستثمرين والمجتمع في القوائم المالية (محمد راضي، ١٩٩٩؛ يوسف جربوع، ٢٠٠٨؛ أية الخزندار، ٢٠٠٨؛ Ebimobowei and Kereh, 2011).

- أنه في حالة الارتباط طويل الأجل، يصبح أداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة أداءً روتينياً متكرراً، فلا يجدد في عملية تخطيط المراجعة وأساليب تنفيذها، ولا يبذل العناية المهنية الواجبة، ويعتمد على خبرته السابقة بالعميل، فتقل قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والممارسات الخاطئة في إعداد التقارير؛ نتيجة وجود تعاون وصدقة بين الطرفين فيحدث تراخي وتساهل في العمل، وهذا يؤثر سلبياً على جودة المراجعة (الرفاعي مبارك، ٢٠١٢). كما أن استمرار شريك المراجعة في مراجعة الشركة لمدة طويلة يؤدي إلى تدهور جودة المراجعة. (Carey & Simnett, 2006)

- تأثير الإحراج المهني، حيث تبين أنه في السنوات الأخيرة من الارتباط، ومع علم مراقب الحسابات الحالي بأن مراقب حسابات جديد (منافس) سيحل محله ويفحص إجراءات المراجعة التي قام بها، فيتولد لديه الدافع لتحسين جودة المراجعة لحماية سمعته؛ مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة. (Cameran M., et al., 2015b: 11)
- ٢- **زيادة ودعم استقلال مراقب الحسابات:** يمثل التناوب الإلزامي إحدى أدوات تعزيز ودعم استقلال وموضوعية مراقب الحسابات في الحقيقة والمظهر (شكلاً وموضوعاً)؛ وذلك نتيجة عدة عوامل تتعلق بتأثير طول وقصر فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات على استقلاله وموضوعيته، كما يلي:
- يشعر أعضاء فريق المراجعة مع مرور الوقت، بشكل لا إرادي، أنهم جزءاً من إدارة العميل؛ مما يعيقهم في إجراء التقييم المحايد للشفافية والمصادقية لحسابات العميل، وبالتالي يتأثر الاستقلال الحقيقي. بالإضافة إلى أن العلاقة طويلة الأجل بين شركة مراجعة والعميل قد تؤدي إلى أن يستنتج المستثمر الرشيد أن مراقب الحسابات لن يكون قادراً على التصرف دون تحيز، وبالتالي يتأثر الاستقلال في المظهر، ومن ثم تقل ثقة المستثمرين في الأرقام الواردة في القوائم المالية. (Cameran M., et al., 2015b: 10)
- أن التناوب الإلزامي يرتبط ارتباطاً إيجابياً باستقلال مراقب الحسابات (Ebimobowei and Kereh, 2011; Al-Khoury, 2015; A., et al., 2015)، ويساهم في تعزيز موضوعيته واستقلالته (يوسف جربوع، ٢٠٠٨؛ أية الخزندار، ٢٠٠٨؛ Li and Wang, 2005)، حيث يمنع تكوين علاقات طويلة الأجل بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة فلا يحدث تألف بينهما، ولا يقبل بالسياسات والممارسات المحاسبية غير السليمة التي تقوم بها إدارة الشركة، ويكون قادراً على تنفيذ المراجعة بموضوعية وحيادية (ثريا دو، ٢٠١٧: ٤٠)، وكذلك يؤثر التناوب الإلزامي للشركاء الرئيسيين تأثيراً إيجابياً في الحفاظ على استقلال وحياد مراقب الحسابات (عبد الله محمود، ٢٠١٥: ١٢٢).
- أن طول فترة الارتباط يؤثر سلباً على استقلال مراقب الحسابات، فربما تكون بعض الإجراءات التي يقوم بها العميل ناتجة عن اقتراحات مقدمة من مراقبي الحسابات (Burton, J., and Roberts W., 1967, p.31)، ويصبحون مدافعين عن إدارة الشركة؛ مما يفقدهم خاصية الشك المهني المناسب، والإصابة بالتراخي وعدم الابتكار بمرور الوقت، والإخفاق في إصدار أحكامهم وإدخال أدلة إثبات جديدة في تقديراتهم، كما أن القدرة على الاحتفاظ بالعميل تدفع مراقب الحسابات إلى تسوية الخلافات معه على حساب المعايير المهنية خوفاً من فقده. (AICPA, 1978)

- أن طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل له تأثير سلبي على استقلاله وموضوعيته (ثريا دو، ٢٠١٧: ٤٠)، ويمثل أحد التهديدات لاستقلاله وموضوعيته (يوسف جربوع، ٢٠٠٨؛ Sinason D., et al., 2001; Nasser A., et al., 2006)، وبالتالي يؤثر تأثيراً سلبياً على تقرير المراجعة والرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات عن نشاط الشركة، (Li and Wang, 2005؛ محمد الأحمرى، ٢٠١٣: ٨؛ نتيجة فقد مراقب الحسابات استقلاله وموضوعيته والشك المهني؛ لتكوين علاقات شخصية وتعاون وصدقة وألفة مع العميل وإدارته، فيصبح غير قادر على مقاومة رغبات العميل، ونظرته غير متجددة، ولا يبحث عن أدلة بخلاف ما سبق التوصل إليه، بل يفشل في الحصول على أدلة مراجعة جديدة، ويصبح أكثر تساهلاً وتوافقاً مع إدارة الشركة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية، ويميل نحو الاحتفاظ بالعميل، فيتغاضى عن بعض ممارسات الإدارة للتلاعب في الأرباح، ولا يفصح عنها؛ مما يولد الدافع لدى الإدارة للتلاعب والغش. (الرفاعي مبارك، ٢٠١٠: ٢٥٣)
- إن طول الفترة التعاقدية مع مراقب الحسابات ينتج عنها تشابه وتقارب في المصالح مع العميل، وهذا يؤثر بشكل سلبي على إجراءات وجودة المراجعة، كما أن زيادة الاستقلال الظاهري ينعكس إيجابياً على ثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة عملية المراجعة ودرجة اعتمادهم على تقارير مراقب الحسابات ونتائجها. (Ewelt-Knauer, et. al., 2012, 6)
- ٣- **تحسين بيئة المنافسة داخل سوق مهنة المراجعة:** يؤدي التأوب الإلزامي إلى إيجاد بيئة تنافسية داخل سوق مهنة المراجعة (أحمد قطب، ٢٠٠٤: ١٧)، تضمن زيادة المنافسة بين جميع مراقبي الحسابات ووضعهم في نفس المستوى ولهم نفس الفرصة للقيام بعملية المراجعة؛ مما يعطي الفرصة لمكاتب المراجعة الصغرى للمنافسة والنمو والتطور والتخصص؛ مما يدفع مراقبي الحسابات إلى بذل العناية المهنية الواجبة في أعمال المراجعة لتكوين سمعة طيبة وشهرة واسعة، فتزداد قدرتها التنافسية استناداً إلى جودة الأداء والسمعة الطيبة، وبالتالي تتحسن قدرة شركات/ مكاتب المراجعة في تقديم خدماتها وإعطاء شركات/ مكاتب المراجعة الصغرى الفرصة للمنافسة (Ewelt-Knauer, et. al., 2012: 6). ونتيجة لما سبق، يؤدي التأوب الإلزامي إلى زيادة المنافسة والحد من ظاهرة احتكار شركات المراجعة الأربع الكبرى لسوق المهنة، خاصة إذا تم الجمع بين التأوب الإلزامي واختيار شركة/ مكتب مراجعة من غير الأربع الكبرى. (Cameran M., et al., 2015b: 11)
- ٤- **الحد من ظاهرة تسوق الرأي:** يساعد التأوب الإلزامي على الحد من ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping Phenomenon ومحاولات الشركات لتحسين تقرير (رأي) المراجعة، عن طريق الحد من الفرص المتاحة لها، حيث تبحث الشركات عن مراقب حسابات جديد بدلاً

من الحالي يعطي رأياً إيجابياً عن وضعها المالي، ويصدر تقرير مراجعة بدون تحفظات، وفي سبيل تحقيق ذلك تنهي التعاقد مع مراقب الحسابات الحالي الذي يكون أكثر احتمالاً أن يصدر تقريراً متحفظاً، أو يمتنع عن إبداء الرأي، أو لا يقبل تأجيل الإفصاح عن معلومات غير جيدة عن الشركة إلى فترات أخرى (رانيا شاهين، ٢٠١٥)، وتبحث عن آخر يتوافق مع رغباتها. فقد أصبح تقرير المراجعة سلعة تباع وتشتري، وأن الشركات تتسوق لتحصل على تقرير مراجعة نظيف خالي من أية تحفظات جوهرية، وتصبح عملية المراجعة تخضع للمساومة بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة، وتقوم الإدارة بتهديد مراقب الحسابات ضمناً بتغييره ليتوافق مع رغباتها (حميد مسوك، ٢٠٠٨: ١٦٢)، وبالتالي فإن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات يدعم موضوعية تقرير المراجعة؛ لأنها تمنع قيام علاقات شخصية تربطه بإدارة الشركة، بالتالي يتم إصدار تقرير مراجعة محايد وليس على حسب رغبة الإدارة؛ فقد ثبت وجود علاقة سلبية بين طول فترة المراجعة ورأي مراقب الحسابات. (Li and Wang, 2005)

٥- **تكاليف عملية المراجعة:** يؤدي التأوب الإلزامي إلى زيادة تكاليف المراجعة المرتبطة بدخول مراقب حسابات جديد (تكاليف التشغيل الأول Start-up Costs)، ولكن تكاليف انهيار الشركات بسبب فشل عملية المراجعة نتيجة انخفاض جودتها تفوق ذلك بكثير؛ لأنه في حالة فشل المراجعة ينكبد كل من مراقبي الحسابات والعملاء خسائر فادحة، أهمها تكاليف التقاضي المفرطة وفقدان السمعة. ويرى (أحمد قطب، ٢٠٠٤: ١٦-١٧) أن التأوب الإلزامي يؤدي إلى زيادة المنافسة في سوق مهنة المراجعة، مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وتقليل تكاليف عملية المراجعة.

٦- **الحصول على نظرة جديدة:** يساعد التأوب الإلزامي لمكاتب المراجعة في الحصول على نظرة جديدة Fresh Look وتجارب مختلفة حول النظام المحاسبي المطبق والتقارير والقوائم المالية للعميل (محمد الأحمرى، ٢٠١٣: ٨). ويرى العملاء أن استمرار العلاقة بشركة مراجعة واحدة يمنع مراقب الحسابات من إلقاء نظرة جديدة للممارسات المالية والمحاسبية وعملية التخطيط للشركة (Burton, J., and Roberts W., 1967: 31)؛ لأن مراقب الحسابات الذي يقدم خدماته لفترة طويلة من الزمن يقع في نوع من الروتين المهني، ويعتمد على اختبارات المراجعة السابقة وقد يتجاهل بعض المجالات المحاسبية التي كانت صحيحة في المراجعات السابقة، والتي قد يكتنفها أخطاء أو تلاعب؛ لأن طول مدة الارتباط بالعميل يمكن أن يخفف حكمه المهني، وفي المقابل فإن مراقب الحسابات الجديد يؤدي عمله بنظرة جديدة ناقدة للقوائم المالية، ويستخدم الشك المهني كأساس لأداء عملية المراجعة؛ ويعطي اهتماماً أكبر لكل مجالات التقرير السنوي. (Cameran M., et al., 2015b: 10)

٧- **تخفيض التبعية المالية:** إن التأوب الإلزامي يخفض فترة الاعتماد المالي على العميل، فلا يجعل مراقب الحسابات يعتمد ماليًا على عميل معين لفترة طويلة من الزمن كمصدر أساسي ودائم لإيراداته؛ لأن العميل لن يستمر معه إلى الأبد وسيتركه بعد فترة محددة، فتتخفف القيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من هذا العميل، فنقل التبعية المالية لعميل معين، ويكون في وضع أفضل لمواجهة ضغوط العميل عليه، ويكون قادرًا على الحفاظ على استقلاله وعدم الخضوع لرغبات الإدارة، فنقل الدوافع المحتملة لدعم السياسات المحاسبية للعميل. (Cameran M., et al., 2015b: 10)

(ب) مبررات معارضي التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات

وعلى الجانب الآخر، يرى المعارضون لتطبيق قاعدة التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات أن ذلك يؤدي إلى العديد من الآثار السلبية على العناصر الأساسية في المهنة، كما يلي:

- ١- **تخفيض جودة عملية المراجعة:** يؤثر التأوب الإلزامي على جودة المراجعة كما يلي:
 - يؤدي قصر فترة الارتباط إلى فقدان المعرفة المتعمقة بالعميل وطبيعة نشاطه المكتسبة من تكرار عملية المراجعة له، فتزداد مخاطر فشل المراجعة في السنوات الأولى من الارتباط بسبب الاعتماد على تقديرات العميل (محمد الأحمر، ٢٠١٣: ٨). كما أن فقد المعرفة المتعمقة بالعميل التي يملكها مراقب الحسابات الحالي يتطلب من المراقب الجديد وقتًا طويلاً حتى يتألف مع الأنظمة المحاسبية، وأنظمة الرقابة الداخلية،... الخ، وخلال هذه الفترة يصعب عليه اكتشاف الأخطاء والتلاعب؛ مما يؤثر سلبياً على جودة المراجعة (Cameran M., et al., 2015b: 11) كما أن قصر فترة الارتباط يؤدي إلى نقص الخبرة والمعرفة الكافية بظروف العميل وطبيعة عملياته، والتي تتكون بتنفيذ عملية المراجعة للعميل لعدة سنوات؛ حتى يتمكن من تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة عالية، وبالتالي فإن التأوب الإلزامي لمراقب الحسابات يحد من قدرته على اكتساب والاحتفاظ بالمعرفة المتعمقة بالعميل وظروف عمله وعملياته وبيئته. (AICPA, 1992)

- أما الارتباط طويل الأجل بين العميل ومراقب الحسابات فيؤدي إلى تحسين الخدمات، من خلال تكوين خبرات لدى مراقب الحسابات بالعميل وطبيعة نشاطه والجوانب المحاسبية والفنية للشركة طبقاً لمنحنى التعلم، فترفع كفاءته في عملية المراجعة، وتزداد قدرته على اكتشاف الأخطاء وممارسات الإدارة للتلاعب في الأرباح؛ مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة، فيدفع الإدارة لتجنب عمليات الغش والتلاعب لأنها تعلم أن المراجع لديه القدرة على اكتشافه. فقد ثبت أن جودة المراجعة تكون في أعلى مستوياتها في السنوات الأخيرة من فترة الارتباط، وبذلك ترتبط

جودة عملية المراجعة ارتباطاً طردياً بطول مدة الارتباط، ولا تتأثر هذه العلاقة بنوع التناوب (الإلزامي أو طوعي). (الرفاعي مبارك، ٢٠١٠: ٢٤٢، ٢٥٣؛ Burton, J., and Roberts W., 1967 :31; Cameran, et.al., 2015b)

- أن الإلزام بتناوب شركات المراجعة لا يحقق جودة المراجعة ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية المراجعة، فقد ذكر تقرير لجنة Cohen عام ١٩٧٨ أنه عندما تكون مدة الارتباط قصيرة غالباً ما يقل مستوى جودة أداء عمليات المراجعة، وأن فشل المراجعة يحدث بمعدل أعلى بكثير خلال السنوات الثلاث الأولى من عملية المراجعة؛ مما يدل على أن منحى التعلم يكون كبير في السنوات الثلاث الأولى من الارتباط. (AICPA, 1978: 109).

٢- **إفساد استقلال وموضوعية مراقب الحسابات:** يؤثر التناوب الإلزامي على استقلال المراقب كما يلي:

- قد يقبل مراقب الحسابات عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة، ويقدم تنازلات أخرى للعميل خلال فترة الارتباط الأولى، ويكون أكثر تساهلاً ويحاول إرضاءه للاحتفاظ به أطول فترة ممكنة لتعويض التكاليف العالية التي يتحملها في السنوات الأولى من علاقة المراجعة. (الرفاعي مبارك، ٢٠١٢: ٢٤٢)

- أن الدعاوى القضائية المحتملة ضد مراقب الحسابات تجبره على الحفاظ على سمعته، كما أن توأطئه مع إدارة الشركة يمكن أن يحدث في بداية الارتباط، فالتواطؤ غير مرتبط بطول فترة المراجعة؛ نتيجة احتياجه للاحتفاظ بالعميل لفترة كافية لتغطية التكاليف المرتفعة في السنوات الأولى من الارتباط.

- أن التهديد بالعزل في السنوات الأولى قد يدفع مراقب الحسابات إلى إصدار تقرير يرضي العميل لضمان استمراره في عملية المراجعة، لذلك يصعب الحفاظ على الاستقلال الحقيقي لمراقب الحسابات؛ نتيجة انحيازه اللإرادي نحو العميل؛ بسبب الألفة الناتجة عن التفاعل اليومي مع إدارة الشركة أثناء أداء عملية المراجعة، فيصبحون أكثر ارتباطاً بغض النظر عن مدة الارتباط. ويزداد الانحياز عندما توجد مصلحة ذاتية أو مالية مثل تقديم الخدمات الاستشارية، وهذا يمنعه من إلحاق الضرر بالعميل، ويفسد استقلاله وموضوعيته.

٣- **تدهور المنافسة في سوق المهنة:** يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى زيادة الحصة السوقية لشركات/ مكاتب المراجعة الكبرى على حساب الشركات الأخرى؛ مما يؤدي إلى بيئة أقل تنافسية، وسوق تنافسي ضعيف (Jackson A., et al., 2008: 421). كما يمكن أن يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى تكوين تكتلات في سوق المهنة

وتواطؤ بين شركات/ مكاتب المراجعة لتبديل العملاء فيما بينهم بعد انقضاء الفترة الارتباط الإلزامي، وبالتالي يكون له تأثير سلبي على بيئة ومستوى المنافسة في سوق المهنة.

٤- **زيادة تكاليف عملية المراجعة:** يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى زيادة تكاليف أداء المراجعة، حيث:

- يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وتكاليف خدمات المراجعة (Ebimobwei and Kereh, 2011)، خاصة زيادة التكاليف الأولية، والتي تفوق المنافع المتوقعة منها، حيث ترتفع تكاليف الإعداد للمراجعة في السنوات الأولى نتيجة الأعمال الإضافية التي يقوم بها المراقب الجديد، وقد تتحمل الشركة محل المراجعة وشركة/ مكتب المراجعة تكاليف أكثر، فقد تتأثر أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية، وقد تتأثر سمعة شركة/ مكتب المراجعة سلبياً. (أحمد قطب، ٢٠٠٤: ١٦)

- يحتاج مراقب الحسابات الجديد إلى ضرورة بذل جهد كبير في التعرف على وفهم ظروف الشركة وطبيعة العمليات التشغيلية بها، وكذلك تتكبد الشركة تكاليف تتعلق بعملية اختيار مراقب حسابات جديد تتمثل في الوقت والجهد المبذول من لجنة المراجعة في طرح وقبول ودراسة العطاءات المقدمة من شركات/ مكاتب المراجعة، ووقت ومجهود موظفي الشركة في مساعدة مراقب الحسابات الجديد وتوفير المعلومات المطلوبة لفهم والتعرف على طبيعة وظروف الشركة. فقد أدى التناوب الإلزامي إلى زيادة تكاليف شركات/ مكاتب المراجعة بنسبة ٢٠%، وزيادة تكاليف العملاء بنسبة ١٧% من قيمة الأتعاب السنوية للمراجعة. (GAO, 2003)

- ينطوي تغيير مراقب الحسابات على تكاليف كبيرة يتكبدها الطرفين، فالعميل يقوم بطرح المناقصة وتلقى العطاءات والاختيار من بين المتقدمين، وهي عملية مكلفة جداً، وكذلك يكرس الكثير من وقت الإدارة والموظفين لمساعدة مراقب الحسابات الجديد في التعرف على الأنظمة والإجراءات داخل الشركة، أما مراقب الحسابات فيفقد ثروة تعادل التدفق النقدي من أتعاب المراجعة لعميل معين. (Cameran M., et al., 2015 b: 11)

٥- **تأخر تقرير المراجعة:** يؤدي التناوب الإلزامي لشركات المراجعة إلى تغيير كبير في الممارسة، ويسبب اضطرابات للشركات وللمراقبي الحسابات، مما يؤدي إلى تأخر تقرير المراجعة، حيث ثبت وجود علاقة إيجابية بين تأخر تقرير المراجعة وقصر مدة ارتباط العميل بمراقب الحسابات (Dao M., and Pham T., 2014; Hussin W., 2018)، لأن مراقبي الحسابات الجدد ينقصهم المعرفة المتعمقة بطبيعة نشاط الشركة محل المراجعة لقصر فترة الارتباط (محمد الأحمرى، ٢٠١٣: ٨)، كما أن تطبيق سياسة التناوب الإلزامي للشريك الرئيس

عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة أعباء العمل للمراقب الجديد، وبالتالي يتطلب وقت أطول للتعرف على أنشطة وعمليات الشركة، وهذا يؤدي إلى البطء في الأداء وإنجاز مهام المراجعة، وبالتالي التأخر في إصدار تقرير المراجعة. (Daugherty, et. al., 2012)

٦- إعطاء رسائل سلبية عن الشركة وإدارتها: في كثير من الأحيان يتم تفسير عملية تغيير مراقب الحسابات تفسيرات غير صحيحة، على سبيل المثال؛ أنه تم تغيير مراقب الحسابات لاختلافه مع إدارة الشركة حول بعض الأمور وعدم الاتفاق مع رغباتها، أو لشكوكه حول استمرارية الشركة، أو لوجود مشكلات مالية في الشركة، ...، وغيرها؛ مما يعطى انطباع غير سليم عن الشركة وإدارتها.

بعد عرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، يتبين للباحث أن الجدل الرئيسي يدور حول ما إذا كان التناوب يرفع أو يخفض جودة عملية المراجعة، ويدعم أو يقوض استقلال مراقب الحسابات. ويرى الباحث أن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة ويدعم استقلال مراقب الحسابات، وعلى هذا يؤيد الباحث تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي على مراقب الحسابات، خاصة إذا تم التعيين لفترة التناوب مرة واحدة، على سبيل المثال؛ يتم تعيين مراقب الحسابات لمدة خمس سنوات مالية متتالية، مع عدم التجديد له إلا بعد مرور ثلاث سنوات على الأقل. حيث أن التعيين لسنة واحدة قابلة للتجديد تجعل مراقب الحسابات تحت ضغط مستمر من مجلس الإدارة (باعتباره فعلياً هو صاحب القرار في تعيينه وعزله) لتقديم تنازلات وتحقيق رغباتها.

رابعاً : التجارب الدولية الخاصة بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

يوجد اهتمام كبير بقضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في مختلف دول العالم، سواء على المستوى التشريعي أو المهني، وفيما يلي عرض لتجارب ومواقف بعض الدول (انظر ملاحق البحث- جدول رقم (١)) والمنظمات الدولية المهنية والتشريعية من تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في بيئات مختلفة من حيث مستوى التنظيم المهني والتشريعي؛ وذلك للاستفادة منها في تقييم وتطوير التجربة المصرية، كما يلي:

١- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

عقب قضية شركة آرثر أندرسون للمحاسبة، أصدر الكونجرس الأمريكي قانون سارينس أوكسيلي (SOA) في عام ٢٠٠٢ وتضمن القسم رقم (٢٠٣) " إلزام شركات المراجعة بضرورة تناوب الشريك المسئول عن مراجعة القوائم المالية لعميل معين كل خمس سنوات وبصفة دورية "، أما القسم رقم (٢٠٧) فقد تضمن " ضرورة تناوب شركة المراجعة بعد مرور سبع سنوات من بداية

الارتباط مع العميل، مع وجود فترة توقف بحد أدنى خمس سنوات ". بمعنى أنه يتم تناوب شريك المراجعة كل خمس سنوات، ومكاتب المراجعة كل سبع سنوات وفترة فاصلة خمس سنوات. (Cameran M., et al., 2015 b: 5)

ويرى مكتب المحاسبة العام (GAO) أن تناوب الشركاء بصفة دورية سيحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إلزام شركات المراجعة بالتناوب على مراجعة حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة (GAO, 2003, 2004). ويرى الباحث أن المنافع المتوقعة من تناوب شركة المراجعة أكثر بكثير مما يتوقع من تناوب شريك المراجعة فقط. وطبقاً لمتطلبات قانون ساربنس - أوكسلي الأمريكي، تتطلب قواعد الاستقلال الصادرة عن لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) أن يحدث تناوب للشريك الرئيسي للمراجعة والشريك المتضامن (الشريك المتضامن Concurring Partner هو شريك لا يشترك في تنفيذ المراجعة ولكنه يفحص العمل في نهايتها) في الارتباط بعملية المراجعة كل خمس سنوات، مع وجود فترة بينية Time-out لمدة خمس سنوات للشريك الرئيس أو المتضامن بعد التناوب قبل العودة مرة أخرى لنفس عميل المراجعة. أما شركاء المراجعة المساعدين المشتركين في عملية المراجعة بشكل أساسي يجب تناوبهم بعد سبع سنوات والفترة البينية لهم سنتان للعودة لمراجعة نفس العميل (Arens A., et al, 2014: 136). وتبرير ذلك أن طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل قد يوجد بينهما نوعاً من العلاقات الشخصية التي تفسد استقلالية مراقب الحسابات.

ويطلب مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) من الشركات المسجلة بالبورصة أن يتم إجراء تناوب لشركاء الارتباط كل خمس سنوات؛ لعدم وجود متطلبات في الولايات المتحدة لتناوب شركات المراجعة، بينما الشركات غير المسجلة بالبورصة والمنظمات غير الهادفة للربح غير مطالبة بإجراء تناوب شركات المراجعة أو الشركاء. (Bostrom, 2015) أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فيعارض تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي؛ بسبب الآثار المكلفة التي لا يمكن توقعها، ويعتقد أنه يعرقل قدرة لجنة المراجعة على الإشراف على مراقب الحسابات، كما يضر التناوب الإلزامي لشركة المراجعة بحوكمة الشركات، ويقلل من جودة المراجعة، ويقلص دور لجان المراجعة، ويؤدي إلى زيادة حالات الغش التي لم يتم كشفها وزيادة التكاليف. (Bostrom, 2015)

يتضح للباحث وجود تضارب بين الموقف الأمريكي الرسمي طبقاً للمتطلبات القانونية (SEC، SOX) والمنظمات المهنية، لكن رسمياً يجب إلزام الشركات الأمريكية بتطبيق قاعدة التناوب بين الشركاء الرئيسيين في عملية المراجعة كل خمس سنوات مع وجود خمس سنوات فترة

فاصلة، وتناوب الشركاء المساعدين في عملية المراجعة كل سبع سنوات مع وجود سنتين فترة فاصلة، وتناوب شركات المراجعة كل سبع سنوات مع وجود خمس سنوات فترة فاصلة للعودة مرة أخرى لمراجعة حسابات نفس العميل.

٢- التجربة الاسترالية

طبقاً لمتطلبات القسم رقم (DA324) من قانون الشركات الأسترالي الصادر عام ٢٠٠١ " تلتزم الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية بتناوب مراقب الحسابات الذي يؤدي الدور الرئيس في عملية المراجعة (شريك المراجعة الرئيس) كل خمس سنوات، مثل مراقب الحسابات الذي يتعاقد مع العميل أو رئيس فريق المراجعة، ويجب قضاء فترة تهدئة لمدة سنتين قبل أن يتم إعادة تعيين نفس مراقب الحسابات لمراجعة حسابات ذات الشركة ". ولا يوجد أية متطلبات قانونية للشركات المقيدة بالبورصة بتناوب شركة المراجعة. (Jackson A., at al., 2008: 421) وترى هيئة الأوراق المالية والاستثمارات الأسترالية Australian Securities & Investments Commission (ASIC) أن تناوب مراقب الحسابات يمثل جزءاً من متطلبات استقلال مراقب الحسابات في استراليا، ويوجد نوعان من قواعد الالتزام بتناوب مراقب الحسابات هما: (ASIC, 2006: 4)

- قاعدة نفاذ الوقت "Time-Out Rule": تشترط تناوب الشريك الرئيس في عملية المراجعة لعميل معين بعد خمس سنوات مالية متتالية، ولا يؤدي الدور الرئيس مرة ثانية إلا بعد مرور فترة فاصلة لمدة عامين ماليين متتاليين على الأقل.
 - قاعدة 5/7 Rule: تشترط أن يشترك عضو فريق المراجعة الذي لا يؤدي الدور الرئيس في عملية المراجعة لعميل معين لمدة أكثر من خمس سنوات وأقل من سبع سنوات مالية متتالية.
- ويجب تحديد أعضاء فريق المراجعة الذين يجب أن يلتزموا بتطبيق قاعدة التناوب في عمليات المراجعة للشركات سواء المقيدة بالبورصة أو المزمع إدراجها، والأعضاء الذين يؤدون الدور الرئيسي في عمليات المراجعة للشركات المقيدة والمزمع إدراجها. وإذا تم تعيين شخص طبيعي كمراقب حسابات للشركة المقيدة أو المزمع إدراجها فيجب تطبيق قاعدة التناوب عليه. أما إذا تم تعيين شركة مراجعة معتمدة كمراقب حسابات للشركة، فيتم تطبيق قاعدة التناوب على الشريك الرئيس فقط دون شركة المراجعة، حيث لا تتطلب تناوب شركة المراجعة المعتمدة.

وبناءً على ذلك، فإن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في استراليا يتم على مستوى شريك المراجعة الرئيس كل خمس سنوات مع وجود فترة فاصلة لمدة سنتين، ولا يوجد إلزام

بالتناوب على مستوى شركة المراجعة، إلا إذا كان مراقب الحسابات شخص طبيعي فيتم تطبيق قاعدة التناوب عليه كل خمس سنوات.

٣- التجربة البريطانية

أوصت المجموعة التنسيقية لأعمال المراجعة والمحاسبة (CGAA) Auditor and Accounting في بريطانيا في يناير ٢٠٠٣ بـ "ضرورة تناوب الشريك الرئيس في عملية المراجعة كل خمس سنوات، ولكن التناوب الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية" (Fee, 2004, : 5)، وتضيف (b: 7Cameran M., et al., 2015) أنه بدأ تطبيق تناوب شركة المراجعة كل عشر سنوات اعتباراً من أول يناير ٢٠١٥، وهكذا تتميز التجربة البريطانية بالوضوح، حيث يوجد إلزام بالتناوب على مستوى الشريك الرئيس لعملية المراجعة كل خمس سنوات، وعلى مستوى شركة المراجعة كل عشر سنوات.

٤- تجربة جنوب أفريقيا

وفقاً للمادة ١٠ (أ/١) من قانون مهنة المراجعة رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٥، أصدر مجلس التنظيم المستقل لمراقب الحسابات (IRBA) بتاريخ ١ يونيو ٢٠١٧ قاعدة التناوب الإلزامي لشركة المراجعة Mandatory Audit Firm Rotation Rule (MAFRR) لمراقبي حسابات جميع الشركات العامة أنه "لا يجوز تعيين شركة المراجعة كمراقب حسابات للعميل لأكثر من عشر سنوات مالية متتالية، ويتم إعادة تعيين شركة المراجعة بعد انقضاء خمس سنوات مالية على الأقل". ويبدأ تفعيل هذه القاعدة اعتباراً من السنة المالية التي تبدأ في أو بعد الأول من أبريل ٢٠٢٣.

وفي حالة تعيين شركة المراجعة كمراقب حسابات للعميل لمدة عشر سنوات مالية متتالية أو أكثر قبل السنة المالية التي تبدأ في أو بعد ١ أبريل ٢٠٢٣، فلا يتم إعادة تعيينها ويتم تناوبها. وفي حالة تعيين مراقبين اثنين مشتركين وكلاهما قضى فترة ارتباط عشر سنوات أو أكثر، يتم تناوب شركة مراجعة واحدة فقط في تاريخ تفعيل القاعدة ومنح شركة المراجعة المتبقية سنتين إضافيتين قبل أن يتم تناوبها. أما بالنسبة لشريك المراجعة يتم تناوبه كل عشر سنوات طبقاً للقسم (٩٢) من قانون الشركات الصادر في عام ٢٠٠٨ ولا يؤثر ذلك على دوران شركة/ مكتب المراجعة ذاته. (PWC, 2017; South Africa, IRBA, 2017, 2018)

يتضح للباحث أن تجربة دولة جنوب أفريقيا فريدة من نوعها، حيث جعلت مدة الارتباط عشر سنوات يتم بعدها تطبيق قاعدة التناوب، مع وجود فترة فاصلة مدتها خمس سنوات، مع تناوب شريك

المراجعة كل عشر سنوات، كما وضعت معالجة واضحة للوضع القائم وعمليات المراجعة المشتركة وقت تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي.

٥- التجربة الإسبانية

تم تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة في إسبانيا خلال الفترة من 1988 حتى 1995، وفقاً للمادة (8.4) من قانون المراجعة الإسباني الصادر في عام ١٩٨٨ " يتم تعيين مراقب الحسابات لفترة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن تسع سنوات، ولا يتم إعادة التعيين إلا بعد مرور ثلاث سنوات، ويتم تبديلها بشركة مراجعة أخرى"، ثم تم إلغاء هذه القاعدة مارس ١٩٩٥ بصدر قانون الشركات ذات المسؤولية المحدودة. (Ruiz-Barbadillo E., et al., 2009: 5) يتبين أن الموقف الإسباني من قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات تم حسمه بشكل نهائي، حيث تم تطبيقها خلال الفترة من ١٩٨٨ حتى ١٩٩٥م وقد ثبت عدم جدواها؛ لذلك تم إلغاؤها وتركها للشركات تفعلها بإرادتها المستقلة دون وجود إلزام عليها.

٦- التجربة الصينية

أصدرت لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية (CSRC) China Securities Regulatory Commission متع وزارة المالية (MOF) Ministry of Finance قواعد لسياسة التناوب الإلزامي لشريك المراجعة؛ لتعزيز ودعم استقلال مراقب الحسابات، وبدأ تطبيق هذه القاعدة في بداية عام ٢٠٠٤، وتفرض القاعدة على الشركات " تناوب شريك المراجعة الذي يوقع على تقرير المراجعة كل خمس سنوات متتالية، وتكون هناك فترة توقف بينية لمدة سنتين على الأقل، وخمس سنوات بالنسبة للمؤسسات المالية والشركات الحكومية"، أي أنه يحظر على مراقب حسابات الشركات المقيدة في البورصة مراجعة حسابات نفس العميل لأكثر من خمس سنوات مالية متتالية، وفترة فاصلة مدتها سنتين على الأقل. (Li and Wang, 2005: 73; Sati P., et al., 2014; Cameran M., et al., 2015b: 6)

يتبين للباحث أن الوضع الصيني يتسق مع الوضع في معظم دول العالم، حيث يتم تناوب مراقب الحسابات كل خمس سنوات مع وجود فترة فاصلة لمدة سنتين، ولا يوجد إلزام بالتناوب على مستوى شركات المراجعة.

٧- تجربة المملكة العربية السعودية

قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بإصدار القرار الوزاري رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤هـ الموافق ٢٥/١/١٩٩٤م وجاء بالفقرة رقم (٨) من

الصواب المرفقة به " إلزام الشركات المساهمة بتطبيق سياسة التأوب الإلزامي لمكاتب المراجعة كل ثلاث سنوات، مع إمكانية أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك ". ثم صدر القرار الوزاري رقم ٢٦٦/ق بتاريخ ١٤٢٩/٨/٨ (٢٠٠٨/٨/١١) بتعديل هذه الفقرة لتصبح كما يلي: " يجب ألا تزيد مدة المراجعة للشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها ". ويعمل بهذا القرار اعتباراً من ٣١ أغسطس ٢٠٠٨. (القراران الوزاريان رقم ٩٠٣ لسنة ١٤١٤هـ، ورقم ٢٦٦/هـ لسنة ١٤٢٩هـ) وبذلك تتبنى المملكة العربية السعودية فرض قاعدة التأوب الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة كل خمس سنوات وفترة فاصلة مدتها سنتين، ولا تعترف بالتأوب على مستوى شريك المراجعة الرئيس.

٨- تجربة الجزائر

وفقاً لنص المادة (٢٧) من القانون ١٠-١٠ لسنة ٢٠١٠ والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يتم تعيين مراقب الحسابات (شخص طبيعي أو اعتباري) لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، ولا يتم تعيين نفس مراقب الحسابات بعد فترتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. (ثريا دو، ٢٠١٧ : ٢٩)

ويتضح أن مراقب الحسابات في الجزائر يتم تعيينه لمدة ثلاث سنوات، ويمكن تجديده تعيينه لمرة واحدة فقط، مع وجود فترة بينية مدتها ثلاث سنوات، وبذلك يتم التأوب على مستوى شركة المراجعة وليس على مستوى الشريك الرئيس لعملية المراجعة.

٩ - تجربة المنظمات التابعة لمنظمة الأمم المتحدة (٢٠١٠)

جاءت التوصية رقم (١٢) لوحدة التفتيش المشتركة بمنظمة الأمم المتحدة أثناء فحص وظيفة مراجعة الحسابات في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بأنه " ينبغي اختيار مراقب حسابات لمؤسسات منظمة الأمم المتحدة، بعد التشاور مع اللجنة المستقلة لمراجعة الحسابات/الرقابة، من بين شركات مراجعة الحسابات لفترة تتراوح ما بين أربع وست سنوات، غير قابلة للتجديد مباشرة بعد انتهائها، ويتم فرز الترشيحات وفقاً لمعايير واشتراطات تضمن التأوب والتمثيل الجغرافي ". وقد تبين لوحدة التفتيش عدم وجود حد أقصى لفترة الارتباط في بعض المنظمات، فلم يتم تأوب مراقب الحسابات في كل من الاتحاد الدولي للاتصالات والاتحاد البريدي العالمي والمنظمة العالمية للملكية الفكرية منذ إنشاء هذه المنظمات. كما تتراوح فترة التعيين بين عامين في بعض المنظمات مثل الوكالة الدولية للطاقة الذرية واليونيدو، وست سنوات في منظمات أخرى مثل الأمم المتحدة وصناديقها وبرامجها وبرنامج الأغذية العالمي والمنظمة العالمية للملكية الفكرية (سمحت بتأوب

مراقب الحسابات اعتباراً من عام ٢٠١٢). ويجوز تجديد فترة التعيين مرة واحدة في بعض المنظمات، مثل منظمة الطيران المدني الدولي والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، أما في الأمم المتحدة فلا يجوز إعادة تعيين عضو بمجلس مراجعي الحسابات إلا بعد انقطاعه عن العضوية لمدة تعادل فترة ارتباط واحدة. (منير زهران وآخرون، ٢٠١٠: ٥٥)

وهكذا يتبين أن المنظمات التابعة لمنظمة الأمم المتحدة تتباين فيما بينها فيما يتعلق بقضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، لكن القاعدة العامة هي التعيين لمدة تتراوح بين أربع وست سنوات غير قابلة للتجديد، مع وجود فترة فاصلة لمدة مماثلة.

١٠- تجربة الاتحاد الأوروبي: (٢٠١٤)

طبقاً لمتطلبات المادة (١٧) من لائحة الاتحاد رقم (٥٣٧) لسنة ٢٠١٤ يتم تحديد مدة الارتباط لعملية المراجعة Duration of the audit engagement في دول الاتحاد الأوروبي كما يلي: (European Union, 2014: 97-98)

- تقوم الشركة بتعيين مراقب حسابات أو شركة مراجعة للارتباط الأولي لمدة سنة واحدة على الأقل، ويجوز أن يكون الارتباط الأولي أو يتم تجديده بما لا يتجاوز الحد الأقصى لمدة عشر سنوات، ولا يجوز لمراقب الحسابات أو شركة المراجعة أو أحد أعضاء شبكاتهم داخل الاتحاد الأوروبي إجراء عملية المراجعة لذات الشركة إلا بعد مرور فترة أربع سنوات تالية.

- يجوز للدول الأعضاء :

* أن تجعل فترة الارتباط الأولي لمدة أكثر من سنة واحدة، وأن تضع حداً أقصى لمدة الارتباط أقل من عشر سنوات.

* أن تمدد المدة القصوى حتى عشرين سنة إذا تمت عملية المراجعة بالمناقصة العامة؛ أو أربع وعشرين سنة إذا اشترك أكثر من مراقب حسابات أو شركة مراجعة في عملية المراجعة.

* كما يجوز تمديد الحد الأقصى لمدة الارتباط إذا وافقت الجمعية العمومية للمساهمين، بناءً على توصية لجنة المراجعة، طبقاً للقانون المحلي الوطني، وأن يتم تجديد الارتباط.

* يجوز أن تطلب الشركة العامة من السلطة المختصة بشكل استثنائي تمديد الارتباط لمدة عامين إضافيين فقط لإعادة تعيين مراقب الحسابات أو شركة المراجعة، طالما تم تعيينها بالمناقصة العامة أو في حالة المراجعة المشتركة.

- يجب عدم مشاركة شركاء المراجعة الرئيسيين في مراجعة الشركة لأكثر من سبع سنوات من تاريخ تعيينهم، ولا يتم مشاركتهم مرة أخرى في مراجعة ذات الشركة إلا بعد مرور ثلاث سنوات

تالية. ويجوز للدول الأعضاء - استثناءيا - أن تشتترط على الشركاء الرئيسيين عدم مشاركتهم في مراجعة ذات الشركة قبل مرور سبع سنوات من تاريخ تعيين كل منهم.

- يجب أن يضع مراقب الحسابات أو شركة المراجعة آلية مناسبة للتناوب التدريجي The Gradual Rotation Mechanis لشركاء المراجعة الرئيسيين، ويتم تطبيق هذه الآلية على مراحل على أساس الشركاء وليس فريق المراجعة ككل.

إن متطلبات قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وشركة المراجعة أصبحت جزءاً من قانون الاتحاد الأوروبي، ويتم الالتزام بتطبيقها اعتباراً من يونيو ٢٠١٦. وتتلخص متطلبات قاعدة التناوب أن تقوم الشركات العامة (تشمل الشركات المقيدة والبنوك وشركات التأمين) بتناوب مراقب الحسابات كل عشر سنوات، ويمكن تمديد هذه الفترة إلى عشرين سنة إذا تم طرح عملية المراجعة للمناقصة العامة، أو أربع وعشرين سنة في حالات المراجعة المشتركة. (Tysiac K., 2014)

ويتضح للباحث أن الاتحاد الأوروبي تبنى تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على مستوى شركة المراجعة كل عشر سنوات أو عشرين سنة إذا تم طرح عملية المراجعة للمناقصة العامة أو أربع وعشرين سنة إذا اشتركت شركتان مراجعة أو أكثر في عملية المراجعة، أما التناوب على مستوى الشركاء فيتم كل سبع سنوات مع وجود فترة فاصلة مدتها ثلاث أو سبع سنوات من تاريخ تعيينهم.

بعد عرض مجموعة من التجارب الدولية المتعلقة بتبني تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، يتضح وجود اختلافات في سياسة ومواقف الدول والمنظمات الدولية تجاه هذه القضية، وتنقسم هذه المواقف إلى خمسة اتجاهات:

- **الاتجاه الأول:** دول تتبنى تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة وشريك المراجعة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وجنوب أفريقيا والجزائر والاتحاد الأوروبي.
- **الاتجاه الثاني:** دول تتبنى التناوب الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة فقط مثل السعودية والأمم المتحدة.
- **الاتجاه الثالث:** دول تتبنى التناوب الإلزامي على مستوى شريك المراجعة المسئول عن عملية المراجعة فقط مثل بريطانيا وأستراليا والصين.
- **الاتجاه الرابع:** دول لا تتبنى تطبيق فكرة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات مثل فلسطين وهولندا.
- **الاتجاه الخامس:** دول تبنت تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ثم تراجع عن التطبيق، مثل إسبانيا، والنمسا وكندا (Maynord K., 2013: 7).

خامساً: الموقف المصري من قضية تناوب مراقب الحسابات:

يستعرض الباحث تطور التشريعات والتنظيمات المهنية المنظمة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر؛ لتوضيح تطور الموقف المصري من قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركات، كما يلي:

(أ) متطلبات قانون الشركات:

تناول قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الأحكام المتعلقة بتعيين وتناوب وتحديد أتعاب مراقب الحسابات في المواد من (١٠٣) حتى (١٠٩)، ونص على أن قرار تعيين مراقب الحسابات وتقدير أتعابه من اختصاص الجمعية العامة للشركة، ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى، ويجوز للجمعية العامة تناوب مراقب الحسابات، ويتم إخطار المراقب، ويحق له الرد كتابةً قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل، وله حق الرد على اقتراح العزل وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل أن تتخذ قرارها. ولا يجوز لمراقب حسابات الشركة أن يعمل مديراً أو عضواً بمجلس الإدارة أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة التي كان يعمل بها قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل بها.

وهكذا فإن قانون الشركات المصري لم يتضمن أية إشارة لتحديد فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والملاء، ولا أية متطلبات لتناوب مراقب الحسابات.

(ب) متطلبات قانون تنظيم المهنة ودستورها وقانون إنشاء نقابة التجاريين

لم يتضمن القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن "مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة" وتعديلاته أية إشارة إلى مدة الارتباط التي يجب أن تكون بين مراقب الحسابات وعملائه، وهذا يعني أن مراقبي الحسابات غير ملزمين بالتناوب في ظل هذا القانون، وأيضاً خلى القانون رقم (٤٠) لسنة ١٩٧٢ بشأن "إنشاء نقابة التجاريين" وتعديلاته من أية إشارة لهذا الموضوع. وأيضاً دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين عام ١٩٥٨م، حدد حقوق وواجبات مراقب الحسابات وبعض المسائل المتعلقة بآداب وسلوك المهنة، ولم يتضمن أية إشارة للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

(ج) متطلبات حوكمة الشركات

تختلف متطلبات حوكمة الشركات الخاصة بقاعدة التناوب الإلزامي بين الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وباقي الشركات العاملة في كافة الأنشطة الأخرى، كما يلي:

أصدر مركز المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار الإصدار الأول لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية في أكتوبر ٢٠٠٥، وقد خلى من أية إشارة لوضع حد أقصى لفترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعملائه (مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٥). وبدأ دليل الحوكمة يتناول قضية تناوب مراقب الحسابات اعتباراً من الإصدار الثاني في فبراير ٢٠١١، عندما وضع قاعدة للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، مفادها أنه " ...، لا يعين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا ينبغي إعادة تعيينه قبل انقضاء سنتين على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة ". (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، فقرة ٥.٤.٨).

ثم جاء الإصدار الثالث للدليل المصري لحوكمة الشركات في يوليو ٢٠١٦ ليطور من قاعدة التناوب الإلزامي بزيادة المدة الفاصلة، فقرر أنه " لا يعين مراقب حسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات، ولا يجب إعادة تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة، ويفضل للشركات الكبرى تعيين مراقبين اثنين لحساباتها ". (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، فقرة ٦/٤/٢)

وفيما يخص الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بوضع قاعدة للتناوب الإلزامي، بأن " يكون للشركة مراقب حسابات يتم تعيينه سنوياً ويجدد له بحد أقصى ست سنوات، ثم يراعى تناوبه بعد ذلك " (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧، فقرة ٧-١-١). وتلى ذلك صدور قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ الذي ألغى القرار السابق وعدل قاعدة التناوب لوضع فترة فاصلة، وأعطى القرار مهلة للشركات حتى ٣٠ أبريل ٢٠١٧ لتوفيق أوضاعها، فقد قرر " أن يكون للشركة مراقب حسابات أو أكثر من المقيد بسجل مراقب الحسابات لدى الهيئة، ويتم تعيينه سنوياً ويجوز أن يجدد له بحد أقصى ست سنوات مالية متصلة، ويراعى تناوبه بعد ذلك. ولا يتم إعادة تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء السنوات الست السابقة ". (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦، فقرة ٧-١-١)

ثم صدر القرار رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ بتعديل القرار رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ ليؤكد على تناوب مكتب المراجعة وليس الشريك فقط، حيث قرر أن " يكون للشركة مراقب حسابات أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة ويعين سنويًا ويجوز أن يجدد له **بحد أقصى ست سنوات مالية متصلة**، على أن يراعى تناوبه بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة بمراقب الحسابات الذي تم تناوبه، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد ثلاث سنوات مالية من انتهاء السنوات الست السابق الإشارة إليها ". (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٨)

يتضح من خلال استعراض التشريعات والقواعد التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، ومتطلبات قانون تنظيم المهنة، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون إنشاء نقابة التجار، لم يتضمنوا أية إشارة لتحديد مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، أو متطلبات لتناوب مراقب الحسابات. وأن الجهة الوحيدة في مصر صاحبة الحق في فرض قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات هي الهيئة العامة للرقابة المالية، من خلال القرارات التي تصدرها وتلزم بها الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المتعلقة بحوكمة الشركات أو ضبط سوق الأوراق المالية.

كما يتضح أن قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات لم يتم فرضها في مصر إلا عام ٢٠١١ عندما وضع الإصدار الثاني لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات أساس لها، فسمح لمراقب الحسابات (الشخص طبيعي) أن يتم تعيينه والتجديد له لمدة لا تزيد عن خمس سنوات ولا يعاد تعيينه إلا بعد مرور فترة فاصلة لمدة سنتين بعد السنوات الخمس، ثم أضاف الإصدار الثالث سنة ثالثة للفترة الفاصلة.

أما الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فقد وضع مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠٧ قاعدة للتناوب الإلزامي، حيث سمح بالتجديد لمراقب الحسابات بحد أقصى ست سنوات ثم يتم تناوبه، ثم جاء قرار الهيئة العامة للرقابة المالية عام ٢٠١٦ ليضيف فترة فاصلة مدتها ثلاث سنوات لإعادة التعيين، وبعد ذلك صدر قرار الهيئة عام ٢٠١٨ ليقرر أن يكون مراقب الحسابات الجديد غير مرتبط بعلاقة شراكة بمراقب الحسابات السابق، وبذلك فقد قرر التناوب على مستوى مكتب المراجعة وليس الشريك فقط.

ومما سبق يستنتج الباحث القواعد والضوابط الحالية لتطبيق التناوب الإلزامي في مصر الخاصة بالشركات بخلاف الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، والتي تتمثل فيما يلي:

١- يتم تعيين مراقب الحسابات **كشخص طبيعي**، وهذا يعني أن الشركات تتعاقد مع مراقب الحسابات بصفة شخصية، ولا تتعاقد مع مكاتب أو شركات مراجعة (شخص اعتباري)، وبذلك

أُتاحت قواعد حوكمة الشركات أن يتم التناوب بين الشركاء في مكتب المراجعة، حيث يتعاقد الشريك باسمه الشخصي وليس كشريك في مكتب المراجعة ويقضي مدته ثم تتعاقد الشركة مع شريك آخر، وهكذا. وهذا يعني أن التناوب يكون على مستوى شريك المراجعة الرئيس وليس شركة/ مكتب المراجعة.

- ٢- مدة التعاقد لا تزيد عن **خمس سنوات**، ويتم التناوب لمراقب حسابات آخر.
- ٣- يتم **التعاقد أو التجديد سنويًا** مع مراقب الحسابات، بمعنى أن تنتظر الجمعية العامة السنوية للشركة في تعيين مراقب الحسابات، سواءً بتعيين مراقب حسابات جديد أو التجديد لمراقب الحسابات الحالي، ولا يجوز التعيين لعدة سنوات في قرار واحد.
- ٤- لا يتم إعادة تعيين مراقب الحسابات الذي قضى خمس سنوات في مراجعة حسابات الشركة إلا بعد **انقضاء ثلاث سنوات** على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة.

أما الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فتتمثل تلك القواعد والضوابط فيما يلي:

- ١- يكون للشركة مراقب حسابات أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مراقب الحسابات لدى الهيئة، وحيث أن القيد في سجل الهيئة يكون للأشخاص الطبيعيين وليس للمكاتب والشركات، لذلك فالمقصود أن يتم تعيين **مراقب حسابات كشخص طبيعي**.
 - ٢- أن يتم **التعيين أو التجديد سنويًا**.
 - ٣- الحد الأقصى للتجديد **ست سنوات** مالية متصلة.
 - ٤- يتم تناوب مراقب الحسابات الذي قضى ست سنوات في مراجعة حسابات الشركة بمراقب حسابات **آخر مستقل** لا تربطه شراكة بمراقب الحسابات الذي تم تناوبه، وهذا يعني أن الشركاء في مكتب المراجعة لا يجوز التناوب بينهما، وذلك اعتبارًا من أول مايو ٢٠١٨.
 - ٥- لا يتم إعادة التعيين إلا **بعد ثلاث سنوات مالية** من انتهاء السنوات الست السابق الإشارة إليها. وبالنسبة للشركات العامة والمشاركة الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبة فيتم مراعاة تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات بالجهاز كل ثلاث سنوات، حيث يتم تعيين مراقبي الجهاز كأشخاص طبيعيين للقيام بعملية الرقابة المالية والإدارية على الوحدات والشركات التي تساهم فيها الدولة بأكثر من ٢٥% من رأسمالها، وذلك طبقًا لقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبة بتناوب مراقب الحسابات كل ثلاث سنوات. (حجازي وريشو، ٢٠٠٩ : ٤٦٩)
- وتبين أن التناوب المناسب للتطبيق في البيئة المصرية هو التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بهدف تعزيز استقلاليته؛ لوجود العديد من شركات المراجعة حسنة السمعة ومؤهلة بخلاف الأربع شركات الكبار، كما أن شركات المراجعة تحدد أفراد فريق المراجعة على أساس خبرتهم في القطاع الصناعي

لعميل مما يحافظ على الاستقلال ويعزز جودة المراجعة. (Mohamed D., & Habib M., 2013:140).

ويعالج تطبيق التناوب الإلزامي في البيئة المصرية مشكلة عدم استقلال مراقب الحسابات ويحسن جودة المراجعة؛ وذلك لعدة أسباب: (Wahdan, M., et al., 2005)

١- ينتم سوق المراجعة في مصر بالضعف، وقلة فرص الحصول على عملاء جدد؛ لذا من المفيد تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، كذلك كونه مرغوباً فيه لتحسين دوافع الاستقلال بما يفوق التكاليف الإضافية المرتبطة بفهم نظام العملاء الجدد نتيجة التناوب.

٢- التوافق مع المعايير والقوانين الدولية للمراجعة، مثل قانون (SOX, 2002)، خاصة وأن معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية الكبرى لديها شركاء دوليين، مثل مكتب حازم حسن و KPMG، ومكتب مصطفى شوقي ومزارز MAZARS، ومكتب فريد منصور وبريس ووترهاوس كوير (PWC)، ومكتب عماد راغب وإرنست أند يونج (EY) وغيرها.

٣- يساعد في الحد من أو تقليل التعارض في المصالح بين الأطراف المهتمة بالشركة بسبب عدم الإفصاح الكافي، وضعف التواصل مع المساهمين.

سادساً: تحديد مدة الارتباط ومستوى التناوب الإلزامي المناسب للبيئة المصرية

تطبيقاً لقاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في مصر، يتناول هذا الجزء من البحث بيان تحديد لطول مدة الارتباط المناسبة بين مراقب الحسابات والعميل، وكذلك تحديد مستوى التناوب المناسب للبيئة المصرية، كما يلي:

(أ) تحديد الفترة الزمنية المناسبة لمدة الارتباط

ينبغي أن يتم تحديد فترة ارتباط مناسبة للتعاقد مع مراقب الحسابات تُوازن بين متطلبات الاستقلالية والاستمرارية، مع الأخذ في الاعتبار التكاليف والمنافع المترتبة على تطبيق قاعدة تناوب مراقب الحسابات، ومدى تعقد العمليات (منير زهران وآخرون، ٢٠١٠ : ٥٥). فمن المهم تحديد حد أقصى لمدة الارتباط بين مراقب الحسابات والمنشأة الخاضعة للمراجعة، وذلك حتى يمكن مواجهة التهديد الناتج عن المعرفة والتآلف بينهما، وبالتالي تقوي استقلالية مراقب الحسابات، وتعزز الشك المهني لديه، وتُزيد جودة المراجعة. (EU, 2014: 81)

إن مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل تمثل أحد مقاييس مخاطر العميل؛ فكلما زادت مدة الارتباط كلما زادت الشكوك حول جودة المراجعة، وزاد خطر عدم مراجعة القوائم المالية بشكل مستقل. فقد أوضح تقرير مكتب المحاسبة العام الأمريكي أن متوسط فترة الارتباط بين العميل

ومراقب الحسابات لأعلى ١٠٠٠ شركة هو ٢٢ عامًا (GAO, 2003, 2004). كما وُجد أن متوسط مدة الارتباط بين شركة آرثر أندرسون وعملائها (١٥٠٠ شركة)، في وقت التصفية هو ١٥.٧٥ عامًا، و٣٧% من الشركات تجاوزت ١٧ عام أو أكثر. (Scott W., and Gist W., 2013: 712)

أما في البيئة المصرية فقد لاحظ الباحث من خلال فحص القوائم المالية وتقارير الإفصاح للشركات المشتركة في الدراسة أن متوسط مدة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات سبع سنوات خلال مدة الدراسة (تسع سنوات)، وهذا يعني أن معظم الشركات لا تقوم بتناوب مراقب حساباتها بعد انقضاء الخمس سنوات. كما تبين أن مدة الارتباط تصل إلى ٢٢ سنة مثل الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي، حيث تم تعيين مكتب مصطفى شوقي وشركاه (د/ احمد شوقي) منذ تأسيس الشركة في ٢٣/١١/١٩٩٧ حتى ٢٠١٩، وتصل إلى ٢٠ سنة في شركة مطاحن شرق الدلتا، حيث تم تعيين مراقب الحسابات (محمود سعيد عبدالسلام) بتاريخ ١٨/١١/١٩٩٦ حتى ٢٠١٩، ١٦ سنة في شركة جولدن بيراميزا بلازا حيث تم تعيين مكتب عرفات المعزوي (عرفات محمد عبد السلام المعزوي)، وأن ٦٩% من الشركات تجاوزت عشر سنوات ... وغيرها.

وينبغي تحديد مدة الارتباط بحيث لا تكون فترة التناوب قصيرة جدًا (سنتين أو ثلاث سنوات) لا تكفي للتعرف على طبيعة ومخاطر الشركة الخاضعة للمراجعة، كما ينبغي ألا تكون فترة طويلة جدًا تتجاوز ست سنوات أو قابلة للتجديد، فيصبح مراقب الحسابات متآلفًا جدًا مع العميل؛ لذلك فإن تحديد فترة التناوب بست سنوات غير قابلة للتجديد بعد انتهائها مباشرة تمثل ممارسة جيدة تطبقها مؤسسات الأمم المتحدة. (منير زهران، وآخرون، ٢٠١٠: ٥٥، فقرة ١٣٥)

كما ينبغي إنشاء آلية للتناوب التدريجي تناسب شركاء المراجعة الرئيسيين الذين يقومون بتنفيذ عملية المراجعة باسم شركة المراجعة، ومن المهم أيضًا وجود فترة فاصلة مناسبة لا يجوز فيها لمراقب الحسابات أو شركة المراجعة القيام بمراجعة ذات الشركة. ولضمان الانتقال السلس، يجب على المراقب السابق the Former Auditor نقل ملف التسليم بالمعلومات الملائمة إلى المراقب التالي the Incoming Auditor. (EU, 2014: 81)

كما يتضح من خلال عرض التجارب الدولية أن معظم الدول التي تتبنى تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي تحدد مدة التناوب بخمس سنوات، مثل الولايات المتحدة وأستراليا وبريطانيا والصين والسعودية، وأن الفترة البيئية تتراوح بين سنتين وست سنوات. وبناءً على ذلك يرى الباحث أن اعتبار أقصى فترة ارتباط مع العميل ينبغي ألا تزيد عن خمس سنوات، وألا تقل الفترة الفاصلة عن ثلاث سنوات. وهذه السياسة تبنتها الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية اعتباراً من عام 2016.

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أنه من الأفضل أن يتم تعيين مراقب الحسابات لدورة كاملة مرة واحدة، بدلاً من التجديد له سنوياً؛ حتى لا يكون تحت ضغط مستمر من مجلس إدارة الشركة، ولا تقل مدة الدورة عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات مع عدم التجديد؛ حتى تغل يد الإدارة تماماً عن الضغط عليه، أو التدخل في أعماله لتحقيق أهدافها. ولا يعاد تعيينه لدورة جديدة إلا بعد مرور فترة بيئية تقدر بثلاث سنوات من تاريخ انتهاء الدورة السابقة.

ويحقق هذا الاقتراح مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، حيث يحقق الاستقرار النسبي لمراقب الحسابات خلال مدة الدورة مما يدعم استقلاله، وعدم الارتباط بالعميل والاعتماد عليه بشكل رئيسي في تحقيق إيرادات للمكتب، ويستطيع مراقب الحسابات تغطية ارتفاع التكاليف في السنوات الأولى من التعاقد بتحقيق وفورات في السنوات التالية، وهذه الفترة كافية لاكتساب المعرفة والخبرة المتعمقة بنشاط العميل والظروف المحيطة به، وتحقيق مستويات عالية من الجودة لعملية المراجعة، ولا يتأثر بتناوب مجلس إدارة الشركة واتجاهاتها، ولا يخضع لتهديد إدارة الشركة لأنهم لا يستطيعون تناوبه أو إجباره على انتهاج سلوك معين في عملية المراجعة، وبالتالي يستطيع الكشف والتقرير عن المخالفات أو التلاعب (إن وجدت) باستقلالية وحرية كاملة.

(ب) تحديد المستوى المناسب للتناوب الإلزامي

يتبين من تحليل الدراسات السابقة والتجارب الدولية وجود ثلاثة أساليب لتطبيق التناوب

الإلزامي هي:

- ١- التناوب على مستوى شريك المراجعة الرئيس.
- ٢- التناوب على مستوى شركة / مكتب المراجعة كلية.
- ٣- التناوب على مستوى شريك المراجعة ثم التناوب على مستوى شركة المراجعة كلية.

وبالإضافة إلى مستويات التناوب الإلزامي الثلاثة السابقة، يتبين للباحث من خلال فحص عينة

الدراسة خلال فترة الدراسة، وجود الحالتين التاليتين لتناوب مراقب الحسابات:

- ١- عدم وجود تناوب لمراقب الحسابات خلال مدة الدراسة.
- ٢- وجود حالات دخول أو خروج مراقب حسابات مع استمرار مراقب حسابات واحد خلال مدة الدراسة كلها. بمعنى أنه قد تبدأ مدة الدراسة بمراقبين للحسابات، ثم يتخارج أحدهما ويستمر الآخر حتى نهاية مدة الدراسة، أو قد تبدأ مدة الدراسة بمراقب حسابات واحد، ثم يشترك معه مراقب آخر في عملية المراجعة لعدد من السنوات خلال مدة الدراسة.

ويحقق كل أسلوب من أساليب التناوب العديد من المنافع ويواجه بعض الانتقادات، وتتبنى كل دولة الأسلوب الذي يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية ومدى تطور مهنة المراجعة بها، وتطور المنظمات المهنية التي تنظم شؤون مهنة المراجعة ومشاركتها وفعالية دورها في اتخاذ القرار. وفيما يلي عرض لمستويات التناوب الثلاثة شائعة التطبيق في الدول المختلفة، وهم:

١- تناوب شريك المراجعة الرئيس:

تفضل الكثير من الدول تطبيق التناوب الإلزامي لشريك المراجعة بدلاً من تناوب شركة المراجعة، وأصدرت القوانين والقرارات التي تفرض التناوب الإلزامي لشريك المراجعة كل فترة زمنية محددة، دون المطالبة بتناوب شركة/ مكتب المراجعة ككل، مثل مصر، والولايات المتحدة، ومعظم دول الاتحاد الأوروبي. (عبد الله محمود، ٢٠١٥: ٥١)

ويحقق التناوب الإلزامي لشريك المراجعة العديد من المزايا التي يحققها التناوب الإلزامي لشركة المراجعة، أهمها تحقيق الاستقلال لمراقب الحسابات، ورفع مستوى جودة المراجعة، وزيادة الثقة في التقارير والقوائم المالية. كما يعالج العديد من سلبيات التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة، أهمها تخفيض التكاليف تنفيذ عملية المراجعة من خلال الاستفادة من ملف المراجعة للشريك السابق، والاستعانة به عند الضرورة لإتمام عملية المراجعة، وتصحيح أخطاء الشريك السابق، كما تظل شركة المراجعة كما هي وبالتالي لا يتم نقل رسائل غير سليمة عن الشركة وإدارتها لأصحاب المصالح.

ويرى الباحث أن التناوب الإلزامي على مستوى شريك المراجعة الرئيس هو تناوب شكلي، فالأسماء تختلف لكن شركة المراجعة واحدة، ولا يحقق كثيراً من المنافع المرتبطة بالتجديد في عملية المراجعة، حيث يتم إتباع نفس السياسات والأساليب في تنفيذ عملية المراجعة الموضوعية وفقاً للسياسة العامة لشركة المراجعة، ويسمح بتكوين الصداقات والعلاقات طويلة الأجل مع العملاء، وبالتالي يضعف استقلال مراقب الحسابات، وكذلك ربما لا يحدث تحسين في جودة المراجعة؛ نتيجة إتباع نفس الأساليب والآليات، ويضعف مستوى المنافسة داخل سوق المهنة. ويؤيد ذلك (حجازي وريشو ٢٠٠٩ : ٤٣٢) إن تناوب شريك المراجعة لا يؤدي إلى وجود نظرة جديدة، وأن تلك النظرة مرتبطة بتناوب شركة المراجعة.

ويتم إتباع أسلوب التناوب على مستوى شريك المراجعة في جمهورية مصر العربية، حيث يتم التعاقد مع مراقب الحسابات كشخص طبيعي (شريك) وليس شركة المراجعة لمدة خمس سنوات، ثم يتم التعاقد مع شخص طبيعي آخر (شريك ثان بنفس شركة المراجعة).

٢- تناوب شركة/ مكتب المراجعة:

إن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي على مستوى شركة/ المراجعة لا تفضله كثير من الدول، وتكفي بتناوب شريك المراجعة فقط في حالة شركات المراجعة. إلا أن الباحث يتفق مع تطبيق التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة؛ لأنه يكون تناوباً موضوعياً، يحقق منافع كثيرة تدعكس إيجابياً على مستوى استقلال مراقبي الحسابات، وعلى مستوى جودة عملية المراجعة.

إن التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة يمنع الاعتماد المالي لشركة المراجعة على عميل معين؛ لأنه سيتركه بعد فترة محددة، ويمنع تكوين صداقات دائمة وعلاقات شخصية، ووجود تألف بين الشركاء في شركة المراجعة واحدة والعملاء، ويوفر رؤية جديدة كاملة للنظام المحاسبي المطبق بالشركة وما ينتج من معلومات وتقارير وقوائم مالية، وفحص جديد لنظام الرقابة الداخلية بالشركة، ووضع تخطيط وبرامج جديدة لعملية المراجعة، وتطبيق أساليب جديدة للمراجعة، الكشف عن أخطاء مراقبي الحسابات السابقين، وتزداد درجة المنافسة في سوق المهنة، ...، وغيرها، كل هذه المنافع ترتبط بالتناوب على مستوى مكتب المراجعة وليس على مستوى الشريك، وفي النهاية يتم الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات وارتفاع مستوى جودة المراجعة.

وبالرغم من هذه الايجابيات إلا أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة يتسبب في زيادة تكلفة تنفيذ عملية المراجعة خاصة في السنوات الأولى للتعاقد، كما ينقطع التواصل الزمني عند الانتقال من شركة مراجعة إلى شركة أخرى، ربما يحدث فشل لعملية المراجعة خاصة في بداية الارتباط، قد تؤدي زيادة المنافسة إلى تخفيض جودة المراجعة، ... وغيرها.

ويرى الباحث أن الايجابيات والمنافع المرتبطة بالتناوب الإلزامي لشركة/ مكتب المراجعة تفوق بكثير الآثار السلبية الناتجة عنه، خاصة في ظل وجود معايير مهنية حاکمة، مع وجود احتمالية تعرض شركة/ مكتب المراجعة للمقاضاة وتكبد تعويضات ضخمة؛ إذا ثبت تقصيره في القيام بواجباته ومسئوليته المهنية، وحدث أضرار مالية لمستخدمي التقارير والقوائم المالية التي يعتمدها. وتم تطبيق هذا الأسلوب حديثاً في جمهورية مصر العربية بالنسبة للشركات العاملة في مجال الأوراق المالية فقط، حيث يتم تناوب شركة/ مكتب المراجعة وليس الشريك فقط، طبقاً لقرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨، الذي قرر أن يتم تناوب مراقب الحسابات بمراقب حسابات أخر مستقل عنه ولا يرتبطان بعلاقة شراكة.

وكذلك يرى الباحث أن الأسلوب الثالث الخاص بالتناوب على مستوى شريك المراجعة الرئيس ثم التناوب على مستوى شركة المراجعة كليةً، لا يضيف جديد سوى زيادة فترة التناوب

الأصلي بضع سنوات، فالعلاقة الأساسية بين شركة المراجعة والعميل تستمر قائمة بغض النظر عن تناوب الشرك المسؤل عن عملية المراجعة.

ويتبين للباحث من خلال فحص التجارب الدولية مقارنة بالتجربة المصرية وجود قصور في القرارات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية الخاصة بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، حيث لم تضع هذه القرارات الأحكام والضوابط اللازمة لكثير من الحالات الموجودة في الواقع المهني، أهمها:

١- الفترة الانتقالية، لمعالجة الوضع القائم أثناء إصدار القرارات بقواعد وضوابط التناوب الإلزامي سواء عام 2007 أو عام 2011، فلم تقدم ضوابط تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أية معالجة للوضع القائم أثناء صدورهما، بمعنى أن مراقب الحسابات الذي استكمل مدة الارتباط المحددة (خمس/ ست سنوات) أو أكثر وقت صدور القرار؛ هل يتم استبداله بمراقب حسابات آخر أم يبدأ في حساب مدة الارتباط منذ تاريخ صدور القرار، ثم يتم تناوبه بعد ذلك.

٢- المراجعة المشتركة، تبين للباحث من خلال فحص عينة الدراسة أنه يوجد نوعان من المراجعة المشتركة هما: المراجعة المشتركة بين مراقبين للحسابات شريكين في شركة مراجعة واحدة، حيث يتم تعيين كل منهما باعتباره شخصاً طبيعياً، والمراجعة المشتركة بين مراقبين للحسابات ينتميان لشركتين/ مكتبين للمراجعة مختلفين. فلم تحدد القرارات الصادرة ما إذا كان يتم تطبيق القاعدة عليهما، أم على أحدهما مع استمرار الآخر، أو يستمران معاً، وإلى متى. وأيضاً لم تقدم القرارات المعالجات اللازمة في حالة دخول أو خروج أحد الشريكين في عملية المراجعة؛ لتحديد ما إذا كان يعتبر ذلك تناوباً، بحيث يستمر الشرك الآخر لفترة ارتباط أخرى، أم يتم حساب فترة الارتباط لكل منهما على حدة.

ويمكن الاستفادة من تجربة دولة جنوب أفريقيا ومنظمة الأمم المتحدة والاتحاد الأوروبي في معالجة هذه القضايا الهامة.

مما سبق ونظراً لضعف التنظيم المهني والمنظمات المهنية في مصر، وكذلك تقادم قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وعدم مواكبته للتغيرات والتطورات العالمية في المهنة، وضعف مستوى المنافسة في سوق المراجعة في مصر، يرى الباحث أن مدة الارتباط المناسبة للبيئة المصرية هي خمس سنوات وفترة تهدئة ثلاث سنوات (كما هو مطبق حالياً)، وأن يكون التناوب الإلزامي على مستوى شركة/ مكتب المراجعة، وليس على مستوى شرك المراجعة فقط. كما يرى الباحث ضرورة تشجيع تكوين شركات مهنية قادرة على الاستمرارية والنمو والتطور والمنافسة، ولا ترتبط أو تعتمد على شخص ما، وأن يتم التعاقد مع شركة/ مكتب المراجعة كشخص اعتباري، وذلك لتحقيق استقرار

في مراكز العملاء وعدم تأثرهم بموت شريك أو توقفه عن العمل أو وجود أية موانع تمنعه شخصياً من مواصلة المهنة، وتحقيق الرقابة الذاتية بين الشركاء للحفاظ على شركتهم وسمعتها بين الشركات المنافسة في سوق المهنة.

المبحث الرابع

تطوير الفروض البحثية

نظراً لأهمية قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على المستوى الدولي والمحلي، يتبين من خلال دراسة مشكلة البحث أهمية قضية تناوب مراقب الحسابات في محيط مهنة المراجعة؛ لذا يستهدف البحث قياس مستوى التزام الشركات المصرية بإحداث تناوب بين مكاتب المراجعة وتحديد العوامل المؤثرة في قضية التناوب، وقد أوضحت الدراسات السابقة أن القضية ليست قضية محلية فقط، بل مجال لاهتمام الكثير من الدول والمنظمات المهنية الدولية، التي وضعت لها قواعد وضوابط، وفي ضوء ذلك يمكن اشتقاق الفروض البحثية كما يلي:

أولاً: اشتقاق الفرض البحثي الرئيس الأول

طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية في الإصدار الثاني للدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر في فبراير ٢٠١١، يتم إلزام الشركات بكافة أنواعها المقيدة وغير المقيدة بالبورصة بالأداء يتم تعيين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا يتم إعادة تعيينه قبل انقضاء سنتين على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة. أما الإصدار الثالث للدليل الصادر في يوليو ٢٠١٦، فقد جعل التعيين لمدة لا يزيد عن خمس سنوات، ولا يتم إعادة تعيينه إلا بعد مرور فترة فاصلة مدتها ثلاث سنوات.

أما الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بأن يتم تعيين مراقب حسابات سنوياً ويجدد له بحد أقصى ست سنوات، ثم يتم تناوبه بعد ذلك. ثم صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ بإلزام هذه الشركات بتعيين مراقب الحسابات سنوياً ويجوز التجديد له بحد أقصى ست سنوات مالية متصلة ويتم تناوبه بعد ذلك، ولا يتم إعادة تعيينه إلا بعد مرور فترة فاصلة مدتها ثلاث سنوات مالية. ثم أصدرت القرار رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ بأن يتم التناوب بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة بمراقب الحسابات الذي تم تناوبه ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد ثلاث سنوات مالية من انتهاء السنوات الست السابقة.

يتضح مما سبق أن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي تم فرضها وإلزام الشركات بها اعتبارًا من عام ٢٠١١، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية اعتبارًا من ٢٠٠٧. وبناءً على ذلك يمكن اشتقاق الفرض البحثي الأول في صورته العدمية التالي:

" لا تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية " .

ثانياً: اشتقاق الفرض البحثي الرئيس الثاني

يرتبط مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بالعديد من العوامل والخصائص، وأهمها العوامل والخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة (نوع الملكية، والقطاع الصناعي)، والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات (مستوى التناوب الإلزامي، حجم شركة المراجعة)، وكذلك المرتبطة بعملية المراجعة (نوع المراجعة، فردية أم مشتركة)؛ ويمكن اختبار علاقة الارتباط من خلال اشتقاق واختبار الفرض البحثي الرئيس الثاني التالي:

" لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المؤثرة عليه "

وينبثق من هذا الفرض البحثي الفروض البحثية الفرعية التالية لاختبار علاقة الارتباط بين تلك الخصائص كل على حدة ومستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي في بيئة الأعمال المصرية، كما يلي:

(أ) العلاقة بين خصائص الشركة ومستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

تتضمن الخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة كل من نوع ملكية الشركة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة.

١ - العلاقة بين نوع ملكية الشركة ومستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

تنقسم الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية من حيث نوع الملكية إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

- **شركات القطاع العام:** وهي شركات مملوكة بالكامل للدولة وتخضع لرقابة الجهاز المركزي للحسابات مالياً ومحاسبياً. وطبقاً للتعليمات الداخلية الصادرة من رئيس الجهاز يتم تناوب مفتشي الجهاز كل ثلاث سنوات.

- **شركات القطاع المشترك:** وهي شركات تمتلكها الدولة والقطاع الخاص، وتخضع لرقابة الجهاز المركزي للحسابات ممثلاً عن الدولة، ومراقب حسابات مستقل ممثلاً عن القطاع الخاص. طبقاً لتعليمات رئيس الجهاز يتم تناوب مفتشي الجهاز كل ثلاث سنوات، أما مراقب الحسابات المستقل

فيتم تناوبه كل خمس سنوات ثم يقضي ثلاث سنوات فاصلة يمكن بعدها إعادة تعيينه، أما الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية فيتم تناوبه كل ست سنوات ولا يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات.

- **شركات القطاع الخاص:** وهي شركات مملوكة بالكامل لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين خاصة، وتخضع للرقابة من قبل مراقب حسابات مستقل. وكما سبق ذكره فيتم تناوب مراقب الحسابات كل خمس سنوات ولا يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات، وفي حالة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية تكون فترة التناوب ست سنوات والفترة الفاصلة ثلاث سنوات.

وبناءً على ما سبق، يمكن أن يختلف مستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي مع اختلاف نوع ملكية الشركة، حيث يمكن أن تؤثر مشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة لقطاع الشركات المشتركة على مستوى التزام هذه الشركات بتطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

٢- العلاقة بين القطاع الصناعي للشركة ومستوى التزامها بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

يمكن أن يرتبط مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بطبيعة نشاط الشركة والقطاع الصناعي^(١) الذي تنتمي إليه، حيث تختلف الجهات الرقابية والتنظيمية في وضع وتحديد الضوابط المفروضة على الشركة تبعاً للنشاط الذي تمارسه والقطاع الذي تنتمي إليه، وتختلف متطلبات تطبيق قاعدة التناوب بين الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والشركات التي تعمل في الأنشطة التجارية والصناعية الأخرى؛ وذلك لاختلاف طبيعة نشاطها، وكذلك يختلف الدور الرقابي في مجال فحص الالتزام بتناوب مراقب الحسابات كل فترة.

ويمكن اختبار ذلك من خلال اشتقاق واختبار الفرض البحثي الفرعي الأول كما يلي: "لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بالشركة محل لمراجعة "

(ب) العلاقة بين خصائص مراقب الحسابات ومستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي له

تتضمن الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات كل من مستوى التناوب الإلزامي المطلوب وحجم شركة المراجعة.

(١) القطاعات الاقتصادية للشركات المقيدة بالبورصة، تتضمن عدد (١٧) قطاع: بنوك، موارد أساسية، كيماويات، تشييد ومواد البناء، خدمات مالية (باستثناء البنوك)، أغذية ومشروبات، رعاية صحية وأدوية، خدمات ومنتجات صناعية وسيارات، غاز وبترول، منتجات منزلية وشخصية، عقارات، موزعون وتجار تجزئة، إعلام، تكنولوجيا، اتصالات، وسياحة وترفيه، مرافق. متاحة على الموقع الإلكتروني للبورصة المصرية:

١ - العلاقة بين مستوى التناوب الإلزامي المطلوب ومستوى الالتزام به

يمكن أن يحدث التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على مستوى شريك المراجعة الرئيس، أو على مستوى شركة المراجعة كليةً، أو على مستوى شريك المراجعة ثم التناوب على مستوى شركة المراجعة.

ويحقق كل أسلوب منافع عديدة سواء للشركة محل المراجعة أو لمراقب الحسابات القائم بعملية المراجعة، وتتولد دوافع لدى كل طرف للالتزام بتطبيق القاعدة تبعاً للمنافع المتوقعة. على سبيل المثال؛ قد تجد الشركة أن مراقب الحسابات الحالي يتوافق مع رغباتها ويستجيب لطلباتها ويحقق أهدافها، ولا يوجد مبرر لتناوبه، فتنتج إلى الالتزام بتناوب شريك المراجعة الرئيس فقط، وتستمر مدة الارتباط بشركة المراجعة لفترات طويلة، أما إذا كان مراقب الحسابات غير متوافق مع إدارة الشركة ولا يحقق أهدافها، فسوف تبحث عن أي مبرر لتناوبه، ويعتبر التناوب الإلزامي أقوى مبرر للتخلص منه بعد انقضاء فترة الارتباط الإلزامية ولا بد من تناوبه بمراقب حسابات آخر يتوافق مع رغباتها.

أما على مستوى شركة المراجعة، فإذا كان المطلوب هو تناوب شريك المراجعة فقط، فلا توجد لديها أية مشكلة، حيث يتم تناوب اسم شريك المراجعة الرئيس ويبقى فريق المراجعة دون تناوب، وتستمر العلاقة بين شركة المراجعة والعميل، وتستجيب شركة المراجعة بشكل أكثر لتطبيق القاعدة. أما إذا كان التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة فقد يختلف الأمر.

٢ - العلاقة بين حجم شركة المراجعة ومستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي

يمكن أن يرتبط مستوى الالتزام بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي بحجم شركة المراجعة القائمة بعملية المراجعة، حيث نجد أن شركات المراجعة الكبرى ذات السمعة الجيدة في سوق المهنة قد تنظر إلى الالتزام بتطبيق قاعدة التناوب من جهتين مختلفتين: الجهة الأولى أنها تبعث برسالة وإشارات إلى الأطراف ذات الصلة بالعميل بوجود خلافات بينها وبين العميل مما دفعها للاستقالة أو التناوب. أما الجهة الأخرى أنها يجب أن تلتزم بالقاعدة لعدم تعرضها لعقوبات تؤثر على سمعتها في سوق المهنة، أو قد تصل للتصفية ومنعها من ممارسة المهنة والشطب من سجل الهيئة. بالإضافة لكثير من الأسباب التي تجعل شركات المراجعة الكبرى تلتزم بتطبيق قاعدة التناوب أهمها: أن لديها الكثير من العملاء الكبار، ولا تعتمد على عميل واحد رئيس في تحقيق إيراداتها، لذلك لا تتمكن من التمسك بعميل معين. وقد تكون مرتبطة بشركات مراجعة دولية تفرض عليها الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحفاظ على استمرارية الشراكة بينهما.

وفي المقابل يكون لدى شركات المراجعة غير الشركات الكبرى دوافع للتمسك بالعميل ومخالفة قاعدة التناوب، حيث يكون لديها عدد قليل من الشركات الكبرى (عميل واحد أو اثنين فقط) تعتمد عليه ماليًا في تحقيق معظم إيراداتها، كما لا توجد له شراكة مع شركات مراجعة أجنبية تلزمه بتطبيق قاعدة التناوب.

ويوجد بسوق مهنة المراجعة في مصر أربع شركات مراجعة كبرى تشترك مع شركات المراجعة الأربعة الدولية الكبرى، وهي حازم حسن وشركاه شريك KPMG، شركة منصور وشركاه شريك برايس وتر هاوس كوبرز (PWC)، وشركة صالح ورسوم وعبد العزيز شريك ديلويت (Deloitte)، وشركة المتضامنون للمحاسبة والمراجعة شريك أرست أند يونج (EY)، ويستودوزا على عدد (٤١) شركة من شركات عينة الدراسة بنسبة ٤٦.٦٠%، سواء منفردين أو مشتركين مع بعضهم البعض أو مع غيرهم في عملية المراجعة. لذلك قام الباحث بتقسيم مكاتب المراجعة من حيث حجم المكتب إلى المكاتب الأربعة الكبرى، والمكاتب الأربعة الكبرى.

ويمكن اختبار هذه العلاقة من خلال اشتقاق واختبار الفرض البحثي الفرعي الثاني التالي:
" لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات "

(ج) العلاقة بين خصائص عملية المراجعة مستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي

يمكن أن تتم عملية المراجعة بمعرفة مراقب حسابات واحد (مراجعة فردية)، وقد يشترك أكثر من مراقب حسابات في تنفيذها (مراجعة مشتركة)، ومما لا شك فيه أن ذلك قد يكون له علاقة بمستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، سواء على مستوى شركات/ مكاتب المراجعة أو على مستوى الشركاء لكل مكتب مشترك في عملية المراجعة. ويمكن اختبار هذه العلاقة من خلال اشتقاق واختبار الفرض البحثي الفرعي الثالث كما يلي:
" لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بعملية المراجعة "

ثانيًا: اشتقاق الفرض البحثي الرئيس الثالث

بناءً على ما سبق تناوله لاشتقاق واختبار الفرض البحثي الثاني، يمكن اختبار تأثير الخصائص المختلفة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من خلال صياغة واختبار الفرض البحثي التالي:

" لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمستوى الالتزام على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات "

وينبثق من هذا الفرض البحثي الفروض البحثية الفرعية التالية لاختبار تأثير الخصائص كل على حدة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي في بيئة الأعمال المصرية، كما يلي:

٤- الفرض البحثي الفرعي الرابع: لاختبار تأثير خصائص الشركة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كما يلي:

" لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات "

٥- الفرض البحثي الفرعي الخامس: لاختبار تأثير خصائص مراقب الحسابات على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كما يلي:

" لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات "

٦- الفرض البحثي الفرعي السادس: لاختبار تأثير خصائص عملية المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كما يلي:

" لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بعملية المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات "

المبحث الخامس

الدراسة التطبيقية وتحليل نتائجها

تتضمن الدراسة التطبيقية للبحث تحديد أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأساليب جمع البيانات، وبيان متغيرات الدراسة وطرق قياسها، والأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار الفروض البحثية، ونتائج اختبار الفروض البحثية المشتقة، وتحليل نتائجها، كما يلي:

أولاً: أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى فحص محاضر الجمعيات العامة للشركات وتقارير الإفصاح المقدمة للبورصة والتقارير والقوائم المالية المنشورة للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية لعينة الدراسة؛ لتحديد مستوى التزام الشركات المصرية المقيدة بالبورصة بتطبيق قاعدة

التناوب الإلزامي لمراقب حساباتها، وتحديد العوامل المرتبطة به والمؤثرة فيه، وتحديد خصائص التناوب الإلزامي المتبع في بيئة الأعمال المصرية.

ثانياً : مجتمع وعينة الدراسة

تم تحديد مجتمع واختيار عينة الدراسة كما يلي:

(أ) مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية والبالغ عددها (٢٦٨) شركة مساهمة^(٧).

(ب) عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية^(٨) من مجتمع الدراسة مكونة من (٨٨) شركة تمثل ٣٣% تقريباً من مجتمع الدراسة في مختلف القطاعات الاقتصادية بالبورصة، تتضمن عدد (٨) شركات تعمل في مجال الأوراق المالية، وتم تجميع بيانات مفردات العينة من خلال محاضر الجمعيات العامة للشركات ونماذج الإفصاح طبقاً لأحكام المادة (٤٠) من قواعد القيد بالبورصة والتقارير والقوائم المالية المنشورة، وذلك خلال الفترة من ٢٠١١ حتى ٢٠١٩، أما الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية تم تجميع البيانات الخاصة بها خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٩. وتم الاستدلال على البيانات الخاصة بعام ٢٠١٩ من خلال فحص التقارير والقوائم المالية الفترية عن الربع الأول والثاني من عام ٢٠١٩.

وتم استبعاد الشركات ذات الملكية العامة من عينة الدراسة حيث تخضع للرقابة المالية ومراجعة حساباتها للجهاز المركزي للمحاسبات، وليس للجمعية العامة للشركة الحرية في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار أو تعيين مراقب حساباتها، وإنما يُكَلِّف الجهاز المركزي للمحاسبات أعضائه للقيام بمهام مراجعة حسابات الشركات دون الرجوع للجمعية العامة للشركات؛ لأخذ رأيها في هذا التكليف، وأيضاً دون تدخل من تلك الشركات الخاضعة للفحص والمراجعة.

(١) الموقع الإلكتروني "معلومات مباشر مصر"، تم الدخول بتاريخ ٢٨/٨/٢٠١٩:

<https://www.mubasher.info/countries/eg/companies>

وتم تجميع التقارير المالية للشركات من خلال الموقع الإلكتروني مباشر مصر، بالإضافة إلى الموقع الإلكتروني أرقام

<http://www.argaam.com> ، والمواقع الإلكترونية الخاصة بالشركات ذاتها.

(٢) ملاحق البحث - جدول رقم (٢)

أما في حالة الشركات المشتركة فيكون لديها الحرية في اختيار مراقب حسابات مستقل يمثل فئة المساهمين من القطاع الخاص بجانب مراقبي الحسابات التابعين للجهاز المركزي للمحاسبات. لذلك تم استبعاد مراقبي الحسابات التابعين للجهاز المركزي للمحاسبات عند حساب مدة الارتباط، وتم إشراك هذا النوع من الشركات في عينة الدراسة لاختبار مدى تأثير مشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة على التزامها بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات.

(ج) الصعوبات التي واجهت الباحث

واجه الباحث العديد من الصعوبات في تجميع بيانات الشركات التي تضمنتها الدراسة خلال فترة الدراسة أهمها:

- ١- أن المواقع الإلكترونية المتخصصة في نشر البيانات المالية للشركات المقيدة بالبورصة (مؤشر مصر للمعلومات وأرقام) لا تتيح القوائم المالية لأكثر من الست سنوات الأخيرة.
- ٢- أن معظم الشركات التي تتعامل في مجال الأوراق المالية ليس لديها أيقونة علاقات المستثمرين على الموقع الإلكتروني الخاص بها الذي تتضمن القوائم المالية المنشورة للشركة، وبياناتها غير مكتملة على المواقع الإلكترونية الخاصة بها خلال فترة الدراسة، وذلك بما يخالف قواعد حوكمة الشركات الخاصة بالموقع الإلكتروني. (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦: ٤١)
- ٣- أن غالبية الشركات ذات الملكية المشتركة لا تقوم بنشر تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات في التقارير السنوية أو الدورية المنشورة، وتكتفي بنشر تقرير مراقب الحسابات المستقل، وقد تبين من خلال التواصل مع أكثر من شركة أن تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات دائماً يتأخر عن المواعيد القانونية لتقديم التقارير والقوائم المالية لإدارة الإفصاح بالبورصة، ويؤكد ذلك دراسة (أسماء الصيرفي، ٢٠١٧).

ويصبح عدد الشركات الخاضعة للدراسة والتحليل الإحصائي (٨٠) شركة في مختلف القطاعات الاقتصادية، لكل شركة عدد (٩) تقارير وقوائم مالية سنوية، ويكون عدد التقارير والقوائم المالية الخاضعة للتحليل (٧٢٠) مفردة. بالإضافة إلى عدد (٨) شركات تعمل في مجال الأوراق المالية لكل شركة عدد (١٣) تقرير وقوائم مالية، فيكون عدد التقارير والقوائم المالية الخاضعة للتحليل لهذه الشركات (١٠٤) مفردة. وبذلك يكون إجمالي عدد التقارير والقوائم المالية الخاضعة للتحليل الإحصائي (٨٢٤) مفردة.

وتتضمن عينة الدراسة عدد (١٦) شركة تدخل ضمن مؤشر EGX 30، وعدد (٢٢) شركة تدخل ضمن مؤشر EGX 70، عدد (٣٧) شركة تدخل ضمن مؤشر EGX 100، وباقي الشركات

مقيدة بالبورصة لكنها خارج المؤشرات الثلاثة، وهذا يعني أن العينة المختارة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً صادقاً؛ حيث أن هذه الشركات تقع ضمن أكثر الشركات نشاطاً وسيولة في البورصة، ويحتاج المستثمرون إلى تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والمصداقية وغير مضللة يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ثالثاً : متغيرات الدراسة وطرق قياسها

فيما يلي توصيف متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

- (أ) المتغير التابع (Y): مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.
- (ب) المتغيرات المستقلة: وتتمثل في الخصائص المرتبطة والمؤثرة في مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وتتمثل في:
- ١- الخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة (X1) وتتضمن: نوع ملكية الشركة (X11)، القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة (X12).
- ٢- الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات (X2) وتتضمن: مستوى التناوب الإلزامي (X21)، حجم شركة المراجعة (X22).
- ٣- خصائص عملية المراجعة (X3) وتتضمن: نوع عملية المراجعة (X31).

ويعتمد الباحث على استخدام المقياس الثنائي (١ ، صفر)^(٩) طبقاً للجدول التالي:

جدول (١) استخدام المقياس الثنائي للتعبير عن متغيرات الدراسة

بيان	مستوى الالتزام	نوع الملكية	مستوى التناوب	حجم شركة المراجعة	نوع المراجعة
(صفر)	غير ملتزمة	ملكية مشتركة	لا يوجد تناوب خلال الفترة	غير الأربع الكبار	فردية
(١)	ملتزمة	ملكية خاصة	على مستوى المكتب	الأربع الكبار	مشتركة
(٢)	---	---	على مستوى الشريك	---	---
(٣)	---	---	على مستوى المكتب والشريك خلال الفترة	---	---

المصدر: من إعداد الباحث.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

في ضوء طبيعة المشكلة البحثية، والفروض البحثية، ونوع بيانات الدراسة تم اختيار الأساليب الإحصائية التالية:

- (أ) الإحصاء الوصفي الذي يعتمد على التكرارات والنسب المئوية.

(١) أنظر ملاحق البحث - جدول رقم (١).

(ب) تحليل الارتباط (R) لبيرسون لوصف قوة واتجاه علاقات الارتباط بين المتغيرات.
 (ت) الانحدار الخطي البسيط للكشف عن درجة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع،
 بالإضافة إلى تحديد أهم الخصائص المؤثرة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب
 الإلزامي لمراقب الحسابات.

خامساً: الفروض البحثية

انتهى المبحث الرابع إلى اشتقاق الفروض البحثية الرئيسية والفرعية التالية:

(أ) الفرض البحثي الرئيس الأول

" لا تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية " .

(ب) الفرض البحثي الرئيس الثاني

" لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المؤثرة عليه " .

وينبثق من الفرض البحثي الرئيس الثاني الفروض البحثية الفرعية التالية:

١- الفرض البحثي الفرعي الأول: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة " .

٢- الفرض البحثي الفرعي الثاني: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات " .

٣- الفرض البحثي الفرعي الثالث: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وخصائص عملية المراجعة " .

(ج) الفرض البحثي الرئيس الثالث

" لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المؤثرة على مستوى الالتزام ومستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات " .

وينبثق من الفرض البحثي الرئيس الثالث الفروض الفرعية التالية

٤- الفرض البحثي الفرعي الرابع: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات " .

٥- الفرض البحثي الفرعي الخامس: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".

٦- الفرض البحثي الفرعي السادس: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بعملية المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".

سادساً: اختبار الفروض البحثية

تم التركيز عند جمع بيانات الدراسة للشركات المشتركة فيها لاختبار الفروض البحثية على اسم مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة، والموقع باسمه وبياناته على تقرير المراجعة، حيث يبقى هو الشريك المسئول حتى إذا قام بعملية المراجعة أحد المحاسبين القانونيين بشركة/ مكتب المراجعة، وذلك بغض النظر عما إذا كان شريك في شركة/ مكتب المراجعة أم صاحب شركة/ مكتب المراجعة، ودون اعتبار لما إذا كان التناوب يتم مع شريك آخر في نفس شركة المراجعة أو مع مراقب حسابات مختلف. مع ملاحظة حدوث تداخل في السنوات عند حساب مدة الارتباط في حالات المراجعة المشتركة، وتم اختبار الفروض البحثية كما يلي:

(أ) اختبار الفرض البحثي الرئيس الأول

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية التي تعتمد على التكرارات والنسب المئوية لاختبار الفرض البحثي الرئيس الأول؛ للوقوف على عدد ونسبة الشركات الملتزمة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في إطار عينة البحث.

واعتمد الباحث على طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والشركة في تحديد ما إذا كانت الشركة ملتزمة أو غير ملتزمة بقواعد حوكمة الشركات وقرارات الهيئة العامة للرقابة المالية المتعلقة بمسألة تناوب مراقب الحسابات، فإذا زادت مدة الارتباط عن خمس سنوات أو ست سنوات (إذا كانت الشركة عاملة في مجال الأوراق المالية)؛ يتم اعتبار الشركة غير ملتزمة بتطبيق القاعدة، أما إذا كانت مدة الارتباط خمس/ ست سنوات أو أقل؛ يتم اعتبار الشركة ملتزمة بتلك القواعد. وكذلك إذا كانت الفترة الفاصلة سنتين/ ثلاث سنوات أو أكثر تعتبر الشركة ملتزمة، أما إذا كانت الفترة الفاصلة أقل من ذلك خلال تلك السنوات فتعتبر الشركة غير ملتزمة بقواعد حوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية. ويبين الجدول رقم (٢) عدد الشركات الملتزمة وغير الملتزمة طبقاً لمدة الارتباط والنسبة المئوية لكل فئة:

جدول (٢) الشركات الملتزمة وغير الملتزمة بتطبيق قاعدة

التداول الإلزامي لمراقب الحسابات

النسبة المئوية	عدد الشركات (التكرارات)	بيان
٢٥ %	٢٢	عدد الشركات الملتزمة بتطبيق قاعدة التداول
٧٥ %	٦٦	عدد الشركات غير الملتزمة بتطبيق قاعدة التداول
١٠٠ %	٨٨	مجموع عدد الشركات المشتركة في الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليلي الإحصائي.

يتبين للباحث من خلال بيانات الجدول السابق أن عدد الشركات المساهمة المقيدة في البورصة الخاضعة للدراسة التي تلتزم بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وقرارات الهيئة العامة للرقابة المالية الخاصة بتداول مراقب الحسابات يبلغ (٢٢) شركة بنسبة (٢٥%)، وأن غالبية الشركات المقيدة بالبورصة المشتركة في الدراسة وعددها (٦٦) شركة بنسبة (٧٥%) لا تلتزم بتداول مراقب حساباتها طبقاً لقواعد حوكمة الشركات وقرارات الهيئة العامة للرقابة المالية.

وبناءً على ذلك يمكن للباحث قبول الفرض البحثي الرئيس الأول الذي ينص على أنه " لا تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية ". ويدعم هذه النتيجة أن عدد (٣٧) شركة بنسبة ٤٢% من الشركات المشتركة في الدراسة لم تغير مراقب حساباتها (كشخص طبيعي) خلال مدة الدراسة (٩ سنوات / ١٣ سنة).

(ب) اختبار الفرض البحثي الرئيس الثاني

تم اختبار مدى صحة الفرض البحثي الرئيس الثاني عن طريق اختبار الفروض البحثية الفرعية من الأول حتى الثالث، واستخدم الباحث أسلوب تحليل الارتباط لإجراء هذا الاختبار؛ لتحديد طبيعة وقوة علاقة الارتباط بين المتغير التابع: مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات (٧)، والمتغيرات المستقلة كل على حدة. ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج تحليل الارتباط من خلال مصفوفة الارتباط كما يلي:

جدول (٣) مصفوفة الارتباط بين المتغيرات المستقلة
ومستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات

مستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات		المتغيرات المستقلة	
مستوى المعنوية (Sig.)	معامل الارتباط (R)		
٠.٨٢٤	٠.٠٢٤	X11	نوع ملكية الشركة
٠.٧٨١	٠.٠٣٠	X12	القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة
٠.٠٠٢	**٠.٣١٩	X21	مستوى التناوب الإلزامي
٠.٠٠٣	**٠.٣١٧	X22	حجم شركة المراجعة
٠.٧٥٧	٠.٠٣٣	X31	نوع عملية المراجعة

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليلي الإحصائي * معنوي عند ٥%
**معنوي عند ١%

يمكن للباحث من خلال بيانات الجدول رقم (٣) الخاص بنتائج تحليل الارتباط اختبار الفروض البحثية الفرعية كما يلي:

١- اختبار الفرض البحثي الفرعي الأول

يتبين من الجدول أن علاقة الارتباط بين المتغير التابع: مستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (Y) والمتغير المستقل: الخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة وهي نوع ملكية الشركة (X11) والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة (X12) غير معنوية عند مستوى معنوية (٥%)، وأن قيمة معامل الارتباط بين تساوي (٠.٠٢٤، ٠.٠٣٠) على التوالي؛ مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل. وهذا يعني أن مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات لا يرتبط بخصائص الشركة محل المراجعة (نوع ملكية الشركة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة).

ومن هنا يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الأول الذي ينص على أنه " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة ".

٢- اختبار الفرض البحثي الفرعي الثاني

يتضح من بيانات الجدول السابق أن علاقة الارتباط بين المتغير التابع: مستوى الالتزام بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (Y) والمتغير المستقل: الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات وهي مستوى التناوب الإلزامي (X21) وحجم شركة المراجعة (X22) معنوية عند مستوى معنوية

(١%)، وأن قيمة معامل الارتباط بين يساوي (٠.٣١٧، ٠.٣١٩) على التوالي، وبديل هذا على وجود علاقة ارتباط معنوية طردية بين المتغيرين.

وهذا يعني أن مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات يرتبط ارتباطاً جوهرياً بخصائص مراقب الحسابات (مستوى التأويب الإلزامي المطلوب وحجم شركة المراجعة). أي أن شركات المراجعة الأربع الكبرى لها قدرة عالية من الالتزام بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات من شركات/ مكاتب المراجعة الأخرى غير الأربع الكبار، حيث يمكنها إحداث التأويب على مستوى الشرك أو مستوى الشركة.

ومن هنا يمكن رفض الفرض البحثي الفرعي الثاني: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات ". وقبول الفرض البديل وهو وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين خصائص مراقب الحسابات ومستوى الالتزام بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات.

٣- اختبار الفرض البحثي الفرعي الثالث

يتبين من الجدول أن علاقة الارتباط بين المتغير التابع: مستوى الالتزام بالتأويب الإلزامي لمراقب الحسابات (Y) والمتغير المستقل: الخصائص المرتبطة بعملية المراجعة (X3) وهي نوع عملية المراجعة (X31) غير معنوية عند مستوى معنوية (٥%)، وأن قيمة معامل الارتباط بين تساوي (٠.٠٣٣)؛ مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل. وهذا يعني أن على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات لا يرتبط ارتباطاً معنوياً بنوع عملية المراجعة.

ومن هنا يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الثالث الذي ينص على أنه " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات وخصائص عملية المراجعة ".

يتضح للباحث من خلال النتائج السابقة لاختبار الفروض الفرعية للفرض الثاني الآتي:

١- تم رفض الفرض البحثي الفرعي الثاني الخاص بالخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات والتي تتمثل في مستوى التأويب الإلزامي المطلوب، وحجم شركة المراجعة؛ لوجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بينه وبين المتغير التابع الخاص بمستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التأويب الإلزامي لمراقب الحسابات.

٢- تم قبول فرضين فرعيين: الفرض البحثي الفرعي الأول الخاص بخصائص الشركة محل المراجعة (نوع ملكية الشركة، والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة)، والفرض البحثي الفرعي الثالث الخاص بالخصائص المرتبطة بعملية المراجعة (نوع عملية المراجعة)؛ لعدم وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بينهم وبين المتغير التابع الخاص بمستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التدابير الإلزامي لمراقب الحسابات.

٤- تتوافق نتيجة تحليل الارتباط (اختبار الفرض البحثي الثاني) مع نتيجة التحليل الوصفي للبيانات (اختبار الفرض البحثي الأول)، حيث أدى ضعف أو عدم التزام الشركات بتطبيق قاعدة التدابير الإلزامي لمراقب الحسابات إلى عدم وجود علاقة ارتباط بينها وبين العوامل والخصائص المرتبطة بكل من الشركة محل المراجعة والمرتبطة بعملية المراجعة. وكذلك أدى إلى ضعف علاقة الارتباط مع الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات.

(ج) اختبار الفرض البحثي الرئيس الثالث

تم اختبار مدى صحة الفرض البحثي الرئيس الثالث عن طريق اختبار الفروض البحثية الفرعية من الرابع حتى السادس، واستخدم الباحث تحليل الانحدار الخطي البسيط لإجراء هذا الاختبار؛ للتعرف على تأثير الخصائص المؤثرة على مستوى الالتزام (المتغيرات المستقلة) على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التدابير الإلزامي لمراقب الحسابات (المتغير التابع). ويبين الجدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط

الترتيب	المتغير التابع					المتغيرات المستقلة
	R ²	Sig.	F	T	B	
٥	٠.٠٠١	٠.٨٢٤	٠.٠٥٠	٠.٢٢٤	٠.٠٢٩	(X11) نوع ملكية الشركة
٤	٠.٠٠١	٠.٧٨١	٠.٠٧٨	٠.٢٧٩	٠.٠٠٤	(X12) القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة
١	٠.١٠٢	٠.٠٠٢	٩.٧٦٤	٣.١٢٥	٠.١٣٤	(X21) مستوى التدابير الإلزامي
٢	٠.١٠٠	٠.٠٠٣	٩.٥٩٧	٣.٠٩٨	٠.٢٨١	(X22) حجم شركة المراجعة
٣	٠.٠٠١	٠.٧٥٧	٠.٠٩٦	٠.٣١٠	٠.٠٣٠	(X31) نوع عملية المراجعة

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

تشير بيانات الجدول السابق إلى نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة (نوع ملكية الشركة، والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، ومستوى التدابير الإلزامي، وحجم

شركة المراجعة، ونوع عملية المراجعة) على المتغير التابع (مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات).

وتبين بيانات الجدول أن المتغيرات مستقلة (نوع ملكية الشركة، والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة، ونوع عملية المراجعة) ليس لها تأثير ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات)، حيث بلغ مستوى المعنوية للمتغيرات الثلاثة (٠.٨٢٤ ، ٠.٧٨١ ، ٠.٧٥٧) على التوالي.

وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرض البحثي الفرعي الرابع الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ". والفرض البحثي السادس الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بعملية المراجعة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ". حيث ثبت عدم وجود تأثير للخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة والخصائص المرتبطة بعملية المراجعة على مستوى الالتزام بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

كما يتبين من بيانات الجدول السابق أن الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات (مستوى التناوب الإلزامي وحجم شركة المراجعة) لهما تأثير ذو دلالة إحصائية على مستوى التزام الشركة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، حيث بلغت معاملات التأثير ($B = 0.134, 0.281$) على التوالي. وبناءً على ذلك يتم رفض الفرض البحثي الفرعي الخامس الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ". حيث ثبت وجود تأثير معنوي للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات عند مستوى معنوية ٥%.

ويتضح للباحث أن نتائج الاختبارات الثلاثة تتوافق مع بعضها البعض، فوجد أن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط جاءت متوافقة تمامًا مع نتائج تحليل الارتباط في قبول الفروض البحثية الفرعية الخاصة بخصائص الشركات محل المراجعة، الخاصة بخصائص عملية المراجعة؛ لثبوت عدم وجود ارتباط أو تأثير معنوي لهما على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات. وكذلك اتفقا على رفض الفرض الفرعي الخاصة بخصائص مراقب الحسابات، حيث ثبت وجود ارتباط وتأثير معنوي على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

وهذه النتائج تتفق مع نتيجة التحليل الوصفي للبيانات، الذي توصل إلى عدم التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وهذا أدى إلى عدم وجود ارتباط أو تأثير لخصائص الشركة محل المراجعة وعملية المراجعة. وضعف ارتباط وتأثير الخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات. ويبين الجدول رقم (٥) التالي نتيجة اختبار الفروض الرئيسية والفرعية كما يلي:

جدول (٥) نتائج اختبار الفروض البحثية

م	الفروض الرئيسية	الفروض الفرعية	نتيجة الاختبار
١	الفرض البحثي الرئيسي الأول: " لا تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية ".		قبول
٢	الفرض الفرعي الأول: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة ".	الفرض الفرعي الأول: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات ".	قبول
		الفرض الفرعي الثاني: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات ".	رفض
		الفرض الفرعي الثالث: " لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وخصائص عملية المراجعة ".	قبول
٣	الفرض البحثي الرئيسي الثالث: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بالمشرك محل المراجعة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".	الفرض الفرعي الرابع: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".	قبول
		الفرض الفرعي الخامس: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بمراقب الحسابات على مستوى التزام الشركة بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".	رفض
		الفرض الفرعي السادس: " لا يوجد تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية للخصائص المرتبطة بعملية المراجعة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ".	قبول

المبحث السادس

نتائج وتوصيات البحث

يتناول المبحث الحالي نتائج البحث بشقيه الاستدلالات المستنبطة من الإطار النظري للبحث، ونتائج الإطار التطبيقي، واختبارات الفروض، وتوصيات البحث، كما يلي:

أولاً: دلالات مستنبطة من التحليل النظري للبحث

- ١- أشارت قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات جدلاً كبيراً بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة من مهنيين وأكاديميين ومنظمين ومشرعين، وحازت على اهتمام كبير في الدول المتقدمة والنامية، وكثير من المنظمات المهنية الدولية، والمنظمات الدولية الأخرى، وهذا الزخم الكبير يؤكد على أهمية القضية لمهنة المراجعة.
- ٢- أن التشريعات المنظمة في جميع الدول تحدد الشركات، وليس مراقب الحسابات، بأنها الطرف أو الجهة التي يتم مطالبتها بإحداث التناوب الإلزامي باعتبارها الجهة التي تقوم بالاختيار والتعيين.
- ٣- أن التزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات كآلية لضمان استقلال مراقب الحسابات يعطي تأكيداً على جودة عملية المراجعة التي تعزز الثقة في البيانات والقوائم المالية الناتجة عن الشركة.
- ٤- يتطلب إلزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجود تشريع قانوني يحدد فترة مدة الارتباط والفترة البينية الفاصلة قبل عودة مراقب الحسابات لمراجعة حسابات نفس الشركة، ويجب تحديد جهة الإلزام، والرقابة على التنفيذ، ووضع عقوبات مالية أو إدارية على الشركات غير الملتزمة بتطبيق القاعدة.
- ٥- يحقق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات العديد من المنافع، مثل ضمان استقلالية مراقب الحسابات، وضمان التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية، ويجعله قادراً على الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها؛ مما يحقق المصداقية في التقارير والقوائم المالية المنشورة، ويدعم ثقة المستثمرين فيها.
- ٦- وجود مستويين للتناوب الإلزامي هما: التناوب الإلزامي على مستوى شركة المراجعة، والتناوب الإلزامي على مستوى شريك المراجعة الرئيسي المسؤول عن عملية المراجعة.
- ٧- وجود نوعين من التناوب لمراقب الحسابات هما: التناوب الطوعي أو الاختياري لمراقب الحسابات، والتناوب الإلزامي أو الإلزامي لمراقب الحسابات.
- ٨- يتأثر مراقب الحسابات بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي، ويتوقف ذلك على مستوى التأهيل المهني، وحجم شركة المراجعة، ومستوى التناوب الإلزامي المطلوب.
- ٩- يرى مؤيدو تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أن طول مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعمل لها آثار سلبية عديدة على استقلاله وجودة عملية المراجعة، وأن التناوب الإلزامي يحقق العديد من المنافع والإيجابيات، بينما يرى المعارضون أن العديد من الآثار السلبية تحدث لمراقب الحسابات والشركة محل المراجعة عند تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي.

- ١٠- وجود تباين بين الدول وبعضها البعض في تطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات، من حيث مدة الارتباط، وطول الفترة الفاصلة، ومستوى التداول الإلزامي.
- ١١- تم تطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات في مصر حديثاً، حيث تكون مدة الارتباط خمس/ ست سنوات، والفترة الفاصلة ثلاث سنوات، ويتم التداول الإلزامي على مستوى الشريك الرئيس المسئول عن عملية المراجعة، وبالنسبة للشركات العاملة في مجال الأوراق المالية يكون التداول الإلزامي على مستوى شركة المراجعة.
- ١٢- يوجد قصور في القرارات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، فلم تقدم ضوابط للأوضاع القائمة أثناء صدور هذه القرارات (الفترة الانتقالية)، وحالات المراجعة المشتركة.

ثانياً : نتائج الدراسة التطبيقية واختبارات الفروض

- كشفت الدراسة التطبيقية حول مستوى التزام الشركات المقيدة بالبورصة بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات من خلال اختبار مدى صحة الفروض البحثية عن النتائج التالية:
- ١- لا تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات طبقاً لمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية؛ حيث أن غالبية الشركات المشتركة في الدراسة (٧٥%) غير ملتزمة بتداول مراقب حساباتها بعد انقضاء الحد الأقصى لمدة الارتباط.
- ٢- لا يوجد تأثير معنوي لنوع ملكية الشركة على مستوى التزامها بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات.
- ٣- لا يختلف مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات باختلاف القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة.
- ٤- يتأثر مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات بمستوى التداول الإلزامي المطلوب، حيث يوجد ارتباط طردي ذو دلالة إحصائية بين المتغيرين.
- ٥- يتأثر مستوى التزام الشركات بتطبيق التداول الإلزامي لمراقب الحسابات بحجم شركة المراجعة، حيث يوجد ارتباط طردي ذو دلالة إحصائية بين المتغيرين.
- ٦- لا يوجد تأثير لنوع عملية المراجعة على مستوى التزام الشركات بتطبيق قاعدة التداول الإلزامي لمراقب الحسابات.
- ٧- توصل الباحث من خلال فحص القوائم المالية وتقارير الإفصاح المقدمة لإدارة الإفصاح بالبورصة إلى بعض الملاحظات والمخالفات التي تدل على ضعف الدور الرقابي للهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية على الشركات المقيدة بالبورصة؛ كما يلي:

- تقوم كثير من الشركات بتعيين مراقب الحسابات مرة واحدة عند التعيين للمرة الأولى ولا يتم التجديد السنوي له (على سبيل المثال؛ الشركة العربية للصناعات الهندسية، شركة مينا للاستثمار السياحي والعقاري، وشركة شمال أفريقيا للاستثمار العقاري، ... وغيرها).
- تقوم بعض الشركات باختيار وتعيين شركة/ مكتب المراجعة دون إجراء تعيين لمراقب الحسابات كشخص طبيعي، حيث يتم التعاقد باسم شركة/ مكتب المراجعة بما يخالف القانون، ويُدون ذلك في نموذج الإفصاح المقدم للبورصة (شركة الإسكندرية للغزل والنسيج - سبينالكس).
- قد يتم إعادة تعيين نفس مراقب الحسابات بعد سنة واحدة من انقضاء الخمس سنوات، دون مراعاة الفترة الفاصلة لإعادة التعيين (شركة أجواء للصناعات الغذائية - مصر).
- قد يتم تعيين مراقب حسابات ثان دون الإفصاح عنه في تقرير الإفصاح المقدم للبورصة طبقاً لأحكام المادة (٤٠) من قواعد القيد (شركة سبأ الدولية للأدوية والصناعات الكيماوية).
- قد يتم تعيين مراقب الحسابات ثم يقوم أشخاص آخرون بعملية المراجعة (مجموعة طلعت مصطفى في عام ٢٠١٦).
- في حالات المراجعة المشتركة، يتم إسناد مهام الفحص المحدود للتقارير والقوائم المالية الدورية (المستقلة والمجمعة) ومراجعة التقارير والقوائم المالية المجمعة السنوية لأحد مراقب الحسابات دون الآخر، ويشتركا في مراجعة القوائم المالية المستقلة فقط (شركة العز الدخيلة للصلب- الإسكندرية، شركة بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية، شركة الخدمات الملاحية والبترولية - ماريديف).
- قد يتم تعيين مراقبين للحسابات ينتميان لنفس شركة/ مكتب المراجعة (مثل شركة السويس للأسمنت، شركة القاهرة الوطنية للاستثمار والأوراق المالية (KWIN)).
- يشترك الجهاز المركزي للمحاسبات في حالة الشركات المشتركة في مراجعة القوائم المالية المستقلة فقط، دون الاشتراك في مراجعة القوائم المالية المجمعة، كما أن هذه الشركات لا تلتزم بنشر تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات.
- لا يقوم مراقب الحسابات في كثير من الحالات بكتابة اسمه الثلاثي على تقرير المراجعة وإنما يكتب بالتوقيع فقط.
- معظم الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ليس لديها مسئول عن علاقات المستثمرين يتم الإعلان عنه في موقعها الإلكتروني، بما يخالف قواعد الحوكمة.

ثالثاً: توصيات البحث

- بناءً على النتائج التي توصل إليها البحث، يمكن بلورة التوصيات التالية:
- ١- ضرورة إلزام الشركات بشكل عام والشركات المقيدة بالبورصة بشكل خاص بتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، والالتزام بالضوابط الموضوعية للحد الأقصى لمدة الارتباط والفترة البيئية.
 - ٢- ضرورة فرض عقوبات مالية أو إدارية على الشركات غير الملتزمة بتطبيق قاعدة التناوب، والشطب من سجل القيد بالبورصة، لما لذلك من أثر على نزاهة ومصداقية القوائم المالية.
 - ٣- ضرورة إشراك مراقب الحسابات في المسؤولية عن تطبيق قاعدة التناوب، حتى يكون هو أيضاً أكثر حرصاً على الالتزام بإحداث تناوب بين الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة.
 - ٤- ضرورة تعيين مراقب الحسابات لدورة كاملة مرة واحدة لا تقل مدتها عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات، بدلاً من التجديد السنوي، حتى تغل يد الإدارة تماماً عن الضغط عليه أو التدخل في أعماله لتحقيق أهدافها، ولا يعاد التعيين لدورة جديدة إلا بعد مرور فترة بيئية مقدارها ثلاث سنوات من تاريخ انتهاء الدورة السابقة.
 - ٥- ضرورة تفعيل الدور الرقابي لإدارة الإفصاح بالبورصة على الشركات المسجلة لديها فيما يتعلق بالفحص الدوري لقرارات الجمعية العامة للشركات الخاصة بتعيين مراقب الحسابات، للتأكد من تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي.
 - ٦- ضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن مدة الارتباط مع مراقب الحسابات الحالي في إطار تقرير الإفصاح المعد طبقاً لأحكام المادة (٤٠) من قواعد القيد بالبورصة.
 - ٧- ضرورة الاهتمام بالتحديد الواضح لمستوى التناوب الإلزامي المقصود، هل يتم على مستوى شركة/ مكتب المراجعة أم على مستوى الشريك المسئول عن عملية المراجعة؟.
 - ٨- ضرورة التركيز على الشركات التي يراجع حساباتها شركات/ مكاتب المراجعة بخلاف شركات المراجعة الأربع الكبار، حيث تبين عدم التزامها بتطبيق قاعدة التناوب.
 - ٩- إن قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات مازالت محل نقاش وجدال بين الجهات المهتمة بالمهنة سواء مهنيين أو منظمات مهنية أو تنظيمية، لذلك فهي من القضايا التي مازالت تحتاج لكثير من البحث العلمي لوضع أسس وقواعد ثابتة تلقى القبول لدى الفئات المرتبطة بها؛ لتبني تطبيقها التطبيق السليم بما يحقق الأهداف المرجوة منها.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

أحلام أحمد أبو رياش، (٢٠١٣)، " أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المقيدة في بورصة فلسطين "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/694633>

أحمد زكريا زكي عصيمي، (٢٠١٥)، " أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية بالشركات المساهمة : بالتطبيق على البنوك السعودية "، المجلد ٥٥ ، العدد ٣، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية: ٦٢٥-٦٦٢. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/670910>

أحمد سباعي قطب، (٢٠٠٤)، " العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر: دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة نادي التجارة، العدد ٤٢٨: ٤-٣٠. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/89597>

أسماء أحمد الصيرفي، (٢٠١٧)، " نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة "، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة ، جامعة بني سويف، المجلد الخامس، العدد الثاني، مايو: ١٠١-١٢٨.

الرفاعي إبراهيم مبارك، (٢٠١٢/١٤٣٣)، " التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية "، جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد ٢٤، العدد ١: ٢٤١-٢٦٥. متاحة على الموقع الإلكتروني:

<http://ksupress.ksu.edu.sa/Ar/Pages/IssueArticles.aspx?JournalID=597>

.....، القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ بشأن " إنشاء نقابة التجاربيين "، الجريدة الرسمية في العدد ٣٩ بتاريخ ١٩٧٢/٩/٢٨.

.....، القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ " بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة"، الجريدة الرسمية، العدد ٤٠، في أول أكتوبر سنة ١٩٨١، المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨.

المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، (١٩٩٣) "الميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة".

المملكة العربية السعودية قرار وزير التجارة والصناعة السعودي رقم ٩٠٣ بتاريخ ١٢/٨/١٤١٤هـ، والقرار الوزاري رقم ٢٦٦/هـ الصادر بتاريخ ٨/٨/١٤٢٩هـ الموافق ١/٩/٢٠٠٨م. متاح على

الموقع الإلكتروني: <http://www.tejarh.com/subject/3279>

الهيئة العامة لسوق المال، (مارس ٢٠٠٧)، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة ".

الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦)، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ بتاريخ ٢٥/٩/٢٠١٦ بشأن " قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ". الموقع

الإلكتروني للهيئة: <http://www.fra.gov.eg/>

الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٨)، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ بشأن تعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ الخاص بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية"، جريدة الوقائع المصرية العدد رقم ١٣٠ الصادر في ٦ يونيو ٢٠١٨. الموقع الإلكتروني للهيئة:

<http://www.fra.gov.eg/>

الهيئة العامة للرقابة المالية، مركز المديرين المصري، (يوليو ٢٠١٦)، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ ٢٦/٧/٢٠١٦ بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات"، الإصدار الثالث. الموقع الإلكتروني للهيئة:

<http://www.fra.gov.eg/>

آية جار الله نعمان الخزندار، (٢٠٠٨)، " مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية (غزة)، متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/542023>

بديع الدين ريشو، (٢٠١٣)، " التغيير الإلزامي لشركة المراجعة الإطار العام للأثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية: دراسة تطبيقية "، مجلة التجارة التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢: ١٧٣-٢٢٨. متاحة على الموقع الالكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/471658>

ثريا دو (٢٠١٧)، " أثر التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات على جودة المراجعة : دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر. متاحة على الموقع الالكتروني:

<http://alqashi.com/th/th163.pdf>

جمهورية مصر العربية، القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن " مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة "، جريدة الوقائع المصرية في العدد (٨١) بتاريخ ١٩٥١/٩/٥.

حميد عبد الله على مسواك، (٢٠٠٨)، " العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية "، المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين، كلية التجارة - جامعة أسبوط: ١٥٨-٢٠١٢. متاحة على الموقع الالكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/262481>

خولة عبد الباقي الخاتم سليمان (٢٠١٧)، " التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النيلين. متاحة على الموقع الالكتروني:

<http://repository.neelain.edu.sd:8080/jspui/handle/123456789/8251>

رانيا محمد محمود شاهين (٢٠١٥)، " العوامل المسببة لتغيير مراقب الحسابات في ضوء قواعد حوكمة الشركات في مصر "، رسالة ماجستير في المحاسبة- كلية التجارة - جامعة بنها.

سمير كامل محمد عيسى (٢٠٠٨) " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: مع دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الاسكندرية-مجلد ٤٥-العدد ٢: ٤٧-١.

صبري ماهر مشتفي، (٢٠١٤)، " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الإدارية

والاقتصادية، قسم المحاسبة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني: ٢٣١-٢٦١. متاحة على الموقع الإلكتروني:

<http://www.iugaza.edu.ps/ar/periodical/>

عبد الله ممتاز محمود، (٢٠١٥)، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/46937>

محمد الأحمري، (٢٠١٣)، "إلزام تناوب شركات المراجعة وأثره على جودة المراجعة: دراسة تجريبية على شركات المساهمة في السوق السعودي"، مجلة المحاسبة، الهيئة السعودية للمحاسبة، العدد ٥٦، السنة السابعة عشر، ٨-٩.

محمد سامي راضي، (١٩٩٩)، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة آفاق جديدة - كلية التجارة - جامعة المنوفية - عدد يونيو:

٢٣٧-٣٠٣

محمود رجب يس غنيم، (٢٠١٣)، "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، مجلة العلوم الانسانية والإدارية، جامعة المجمعة، مركز النشر والترجمة، العدد الرابع: ١٦١-٢٤٢. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/492611>

مركز المشروعات الدولية الخاصة، (أكتوبر ٢٠٠٥)، "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية". متاح على الموقع الإلكتروني:

www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp

منير زهران، نيكولاي ف. شولكوف، وتادانوري إينوماتا، وحدة التفتيش المشتركة، الأمم المتحدة، (جنيف، ٢٠١٠)، "وظيفة مراجعة الحسابات في منظومة الأمم المتحدة": ٥٥-٥٦، الفقرات من ١٣٢ حتى ١٣٦: فترة ولاية مراجعي الحسابات الخارجيين. متاح على الموقع الإلكتروني للأمم المتحدة:

<https://www.unjiu.org/ar/content/JIU/REP/2010/5>

نجوى محمود أحمد أبو جبل، (2017)، " تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 21، العدد 4:144-197. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/863086>

وجدي حامد محمد حجازي، بديع الدين ريشو، (٢٠٠٩)، " تحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية مع دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٣، العدد ٢: ٤٢٧-٤٧٧. متاحة على الموقع الإلكتروني

لدار المنظومة: <http://search.mandumah.com/record/60021>

وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، (فبراير ٢٠١١)، " دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية".

يوسف محمود جربوع، (٢٠٠٨)، " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين "، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الانسانية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، المجلد ١٦، العدد ١: ٧٥٧-٧٩٤. متاحة على الموقع الإلكتروني لدار المنظومة:

<http://search.mandumah.com/record/645959>

ثانياً : المراجع الأجنبية

Al-Khoury A., Ali A., Al-Sharif M., and Hanania J., (2015), " Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation in Jordan ", International Business Research, Vol. 8, Issue4. available at: <https://www.researchgate.net/publication/277648871>

Al-Thuneibat A., Al Issa R., and Baker R., (2011) " Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan", Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Issue: 4: 317-334, A-vailable at: <https://doi.org/10.1108/02686901111124648>.

American Institute of Certified Public Accountants Commission on Auditors Responsibilities, (1978), Report Conclusions and Recommendations (Cohen Commission).

- American Institute of Certified Public Accountants & SEC Practice Section, (1992), "Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies ".
- Arens A., Elder R., and Beasley M., (2014), " Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach ", Fifteenth Edition, Global Edition, Pearson Education Limited.
- Australian Securities & Investments Commission (ASIC), (2006), "Consultation Paper 72: Auditor rotation ", April 2006.
- Baker R., and Al-Thuneibat A., (2011) "Audit tenure and the equity risk premium: evidence from Jordan", International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 19 Issue: 1: 5-23, available at: <https://doi.org/10.1108/18347641111105908>.
- Bostrom, (2015), "Audit Firm Rotation vs. Audit Partner Rotation ", Dec 14, 2015, Financial Management, News & Announcements, Available at : <https://www.bostrom.com/audit-firm-rotation-vs-audit-partner-rotation/>
- Burton, J., and Roperts, W., (April, 1967), " A study of Auditors Changes ", Journal of Accountancy, Vol., 134, No. 4: 31-36.
- Cameran M., and Trombetta M., (2015a), " Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality", [European Accounting Review](#) na-(na) · January 2015, available at: <https://www.researchgate.net/publication/261285773>.
- Cameran M., Negri G., and Pettinicchio A., (2015b), " The audit mandatory rotation rule: the state of the art", The Journal of Financial Perspectives, July 2015, Volume 3 – Issue 2, available at: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-audit-mandatory-rotation-ru>
- Carey, P., and Simnett, R., (2006), " Audit Partner Tenure and Audit Quality ", *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3: 653-676. Available at: https://www.jstor.org/stable/4093109?seq=1#page_scan_tab_contents
- Core S., (2013), " Only Fools Rush In: Mandatory Audit Firm Rotation and the PCAO ", North Carolina Banking Institute 137, Vol. 17, Issue 1, Available at: <http://scholarship.law.unc.edu/ncbi/v-ol17/is-s1/7>.

Dao M., and Pham T., (2014) "Audit tenure, auditor specialization and audit report lag", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 Issue: 6: 490-512, available at:

<https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2013-0906>.

Daugherty B., Dickins D., Hatfield R., and Higgs J., (2010), " Mandatory Audit Partner Rotation: Partners Perceptions of Benefits and Costs, and Implications for Future Research. Work paper, University of Wisconsin- Milwaukee, integrated research, USA.

.....(2012), " An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality ". *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: February 2012, Vol. 31, No. 1: 97-114. Available at: <https://doi.org/10.2308/ajpt-10193>.

Deng M., Li J., Simunic D., and Nan Zhou N., (Sep. 2019), "Audit Retendering and Mandatory Auditor Rotation ", Baruch College Zicklin School of Business Research Paper No. 2019-09-02, Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3444676

Ebimobowei, A., and Keretu, O., (2011), "Mandatory Rotation of A-uditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria", *International Business Management*, Vol. 5, Issue 3 : 166-172. Available at:

<http://medwelljournals.com/abstract/?doi=ibm.2011.166.172>

The European Union, (2014), " REGULATION (EU) No 537/2014 OF THE European Parliament and of the Council of 16 April 2014, on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC ", *Official Journal of the European Union*, Vol. 57, 27 May 2014. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/>.

Ewelt-Knauer, C., Gold A., and Pott C., (2012), "What do we know about mandatory audit firm rotation ", *Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Edinburgh*. Available at: <https://assets-publishing.service.gov.uk/media/.....pdf>.

Fitriany F., Utama S., Rossieta H., and Martani D., (July 2019), " A-nalysis of Mandatory Audit Rotation Regulations in Indonesia ", *Advances in*

- Economics, Business and Management Research, available at: <https://doi.org/10.2991/apbec-18.2019.65>
- Florio C., Corbella S., Gotti G., and Mastrolia S., (2015), " Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies ", Journal of International Accounting Auditing and Taxation 25:46-66 · October 2015, available at: <https://www.researchgate.net/publication/283542825>
- Harber M., and Marx B., (2019), " An analysis of the possible impact of mandatory audit firm rotation on the transformation and market concentration of the South African audit industry ", Journal of Economic and Financial Sciences, available at: <https://www.researchgate.net/publication/332662586>.
- Hussin W., Bamahros H., and Shukeri S., (2018) "Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia", Managerial Auditing Journal, Vol. 33 Issue: 3: 246-266, available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-201-7-1601>.
- Jackson A., Moldrich M., and Roebuck P., (2008), "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Issue: 5: 420-437, Available at: <https://doi.org/10.1108/026869-00810875271>.
- Junaidi J., Hartono J., Suwardi E., Miharjo S., and Hartadi B., (201-6), "Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence?", Gadjah Mada, International Journal of Business, Vol. 18, No. 3 : 315-336. Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/5324/60bab641d3ea498f11cf2694588d5da50ca1.pdf>
- Kamath R., Ting-Chiao Huang T., Robyn A., and Moroney R., (20-18), " Auditor Rotation and Perceived Competence and Independence: The Effect of Fees and Industry Specialization", Journal of International Accounting Research, Vol. 17, No. 3: 153-175 , available at: <https://doi.org/10.2308/jiar-52227>.
- Kim S., Kim S., Lee D., and Yoo S., (2019), " How Investors Perceive Mandatory Audit Firm Rotation in Korea ", available at: <https://www.mdpi.com/2071-1050/11/4/1089/pdf-https://www.mdpi.com/journal/sustainability>

- Kwon S., Lim Y., and Simnett R., (2010), " Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market ", available at: <https://www.business.unsw.edu.au/.....pdf>.
- (2014) " The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market ". AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November 2014, Vol. 33, No. 4: 167-196, available at: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50814> .
- Lennox C., Wu X., and Zhang T., (2014), " Does Mandatory Rotati-on of Audit Partners Improve Audit Quality? ", The Accounting Review, September 2014, Vol. 89, No. 5: 1775-1803. Available at: <https://doi.org/10.2308/accr-50800>.
- Li, B., and Wang P., (2005), " The Empirical research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation ", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 1, No. 5: 72-80.
- Maynard K., (2013), " The Differential Effects of Mandatory and Voluntary Auditor Rotation on Investors Expectations of Financial Reporting Aggressiveness and Willingness to Invest ", A thesis submitted to the Faculty of The University of Mississippi in partial fulfillment of the requirements of the Sally McDonnell Barksdale Honors College, Oxford May 2013.
- Mohamed D., and Habib M., (2013) "Auditor independence, audit q-uality and the mandatory auditor rotation in Egypt", Education, Bu-siness and Society: Contemporary Middle Eastern Issues, Vol. 6 Iss-ue: 2: 116-144, Available at: <https://doi.org/10.1108/EBS-07-2012-0035>.
- Myntti, J., (2019), " The effects of mandatory audit firm rotation on the Finnish auditing environment: *From Finnish auditing professionals' perspective* ", Degree Thesis, International Business, avail-able at: <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/226596>
- Nagy A., (2005), " Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. Accounting Horizons: June 2005, Vol. 19, No. 2: 51-68. Available at: <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.2.51>.
- Nasser A., Emelin Abdul Wahid E., Nazri S., and Hudaib M., (2006) "Auditor- client relationship: the case of audit tenure and auditor

- switching in Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Issue: 7: 724-737, Available at: <https://doi.org/10.1108/02686900610680-512>.
- Narayanaswamy R., and Raghunandan K., (2019), "The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India ", IIM Bangalore Research Paper No. 582 (2019), WORKING PAPER NO: 582. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3360256
- PWC, (July 2017), "Understanding mandatory audit firm rotation in South Africa": 5, available at: www.pwc.co.za.
- Rickett L., Maggina A., and Alam P., (2016) "Auditor tenure and accounting conservatism: evidence from Greece", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Issue: 6/7: 538-565, available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1103>.
- Ruiz-Barbadillo E., Gómez-Aguilar N., and Carrera N., (2009), " Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain". *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: May 2009, Vol. 28, No. 1: 113-135. Available at: <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.113>.
- Sati P., Chen C., and Yu Y., (2014), " Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from China ", journal homepage: www.elsevier.com/locate/adiac.
- Scott W., and Gist W., (2013) "Forced auditor change, industry specialization and audit fees", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 Issue: 8: 708-734, available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2012-0779>.
- Sinason D., Jones J., and Shelton S., (2001) "An Investigation of Auditor and Client Tenure", *American Journal of Business*, Vol. 16 Issue: 2: 31-40, Available at: <https://doi.org/10.1108/193551812001-00010>
- South Africa, the Independent Regulatory Board for Auditors (IR-BA), (2017), "Rule on Mandatory Audit Firm Rotation ", available at: <https://www.irba.co.za/upload/GovernmentGazettewithFinalRule-1June2017.pdf>
- <https://www.pwc.co.za/en/publications/understanding-mafr.html>.

South Africa, " IRBA Code of Professional Conduct for Registered Auditors (Revised November, 2018) ", available at: <https://www.p-wc.co.za/>.

Tanyi P., Raghunandan K., and Barua A., (2010) Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes. *Accounting Horizons*: December 2010, Vol. 24, No. 4: 671-688, available at: <http://doi.org/10.2308/acch.2010.24.4.671> .

Tysiac K., (2014), "Mandatory audit firm rotation rules published in EU", May 28,

available at: https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/may/2014_10229.html.

US General Accounting Office (GAO), (2003, 2004), *Public Accounting Firms Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*, GAO.04.216, Government Printing Office, Washington, DC. [\[Google Scholar\]](#).

Wahdan, M., Spronck, P., Ali, H., Vaassen, E., and Herik, H., (2005), "Auditing in Egypt: a study of the legal framework and professional standards", Working Paper Series of the University of Maastricht, Maastricht.

ملاحق البحث

جدول (١) موقف بعض الدول من قاعدة التناوب الإلزامي

الدولة	لوائح تغيير شريك المراجعة	لوائح تغيير شركة المراجعة
النمسا	٥ سنوات	لا يوجد
بلجيكا	٦ سنوات	لا يوجد (يتم إعادة التعيين كل ثلاث سنوات وبدون حدود)
البرازيل	لا يوجد	٥ سنوات
بلغاريا	٥ سنوات	لا يوجد
كندا	٧ سنوات	لا يوجد
الصين	٥ سنوات	٥ سنوات للجهات المملوكة للدولة و للمؤسسات المالية
كرواتيا	٧ سنوات	٧ سنوات لقطاع البنوك، ٤ سنوات لشركات التأمين والتأجير
قبرص	٧ سنوات	لا يوجد
جمهورية التشيك	٧ سنوات	لا يوجد
الدنمارك	٧ سنوات	لا يوجد
فنلندا	٧ سنوات	لا يوجد
فرنسا	٦ سنوات	لا يوجد (٦ سنوات في حالة المراجعة المشتركة مع إمكانية التجديد)
ألمانيا	٧ سنوات	لا يوجد
اليونان	٧ سنوات	لا يوجد
هنغاريا	٧ سنوات	لا يوجد
ايرلندا	٥ سنوات	لا يوجد
إيطاليا	٧ سنوات	٩ سنوات
لاتفيا	٧ سنوات	لا يوجد
لوكسمبورج	٧ سنوات	لا يوجد
مالطة	٧ سنوات	لا يوجد
بولندا	٥ سنوات	لا يوجد
البرتغال	٧ سنوات	لا يوجد (٨-٩ سنوات للشركات المقيدة بالبورصة في قاعدة الالتزام أو التوضيح)
رومانيا	٧ سنوات	لا يوجد
سنغافورا	٥ سنوات للشركات المدرجة بالبورصة ٧ سنوات لغير الشركات المدرجة بالبورصة	لا يوجد
سلوفاكيا	٥ سنوات	٥ سنوات
كوريا الجنوبية	لا يوجد	لا يوجد
اسبانيا	٧ سنوات	لا يوجد
السويد	٧ سنوات	لا يوجد
أيسلندا	لا يوجد	٥ سنوات للمؤسسات المالية وشركات التأمين
هولندا	٧ سنوات	لا يوجد
تركيا	٥ سنوات	٧ سنوات
انجلترا	٥ سنوات	١٠ سنوات للشركات المدرجة بالبورصة

المصدر:

Cameran M., Negri G., Pettinicchio A., (2015b), " The audit mandatory rotation rule: the state of the art ", The Journal of Financial Perspectives, July 2015, Volume 3 – Issue 2: available at: <https://www.ev.com/Publication/vwLUAssets/ev-the-audit-mandatory-rotation-ru>

(٢) مصفوفة البيانات

م	اسم الشركة	مستوى الالتزام (Y)	نوع ملكية الشركة (X1)	القطاع الصناعي للشركة (X2)	مستوى التناوب الإلزامي (X3)	حجم شركة المراجعة (X4)	نوع المراجعة (X5)
١	البنك التجاري الدولي	١	١	١	٣	١	١
٢	العز الدخيلة للصلب - الإسكندرية (مشتركة)	٠	٠	٢	٢	١	١
٣	حديد عز	٠	١	٢	٢	١	١
٤	الألمونيوم العربية	٠	١	٢	٠	٠	٠
٥	سيدي كرير للبتروكيماويات "سيدبك" (مشتركة)	٠	٠	٣	٠	٠	١
٦	كفر الزيات للمبيدات والكيماويات (K.Z)	١	١	٣	٢	١	٠
٧	الجيزة العامة للمقاولات والاستثمار العقاري	٠	١	٤	٢	١	٠
٨	مصر بني سويف للأسمنت	٠	١	٤	٢	١	٠
٩	السويس للأسمنت	٠	١	٤	٣	٠	٠
١٠	أسمنت بورتلاند طره المصرية	٠	١	٤	٣	٠	٠
١١	أسمنت سيناء	٠	١	٤	٢	١	٠
١٢	مصر للأسمنت "فنا" (مشتركة)	١	٠	٤	١	٠	١
١٣	العز للسيراميك والبورسلين (الجوهرة)	١	١	٤	٢	٠	٠
١٤	ليسيكو مصر	٠	١	٤	٢	٠	٠
١٥	العربية للمحاسب	٠	١	٤	٠	١	٠
١٦	روبكس لتصنيع البلاستيك	٠	١	٤	٢	٠	٠
١٧	عامر القابضة (عامر جروب)	٠	١	٥	٢	١	٠
١٨	نايل سيتي للاستثمار	٠	١	٥	١	٠	١
١٩	الدولية للتأجير التمويلي	٠	١	٥	٢	٠	٠
٢٠	القلعة للاستشارات المالية	١	١	٥	٣	١	٠
٢١	القابضة المصرية الكويتية	٠	١	٥	١	١	٠

٠	٠	١	٥	١	٠	برامج القابضة للاستثمارات المالية	٢٢
٠	١	٢	٥	١	١	المجموعة المالية - هيرميس القابضة	٢٣
٠	٠	٣	٥	١	١	القاهرة الوطنية للاستثمار والأوراق المالية (KWIN)	٢٤
٠	١	١	٥	١	٠	بلتون المالية القابضة	٢٥
٠	١	٣	٥	١	٠	النعيم القابضة للاستثمارات	٢٦
١	١	٣	٥	١	١	بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية	٢٧
١	١	٣	٦	١	٠	القاهرة للدواجن	٢٨
١	٠	١	٦	٠	١	الزيوت المستخلصة ومنتجاتها (مشتركة)	٢٩
٠	٠	٠	٦	١	٠	الإسماعيلية - مصر للدواجن	٣٠
٠	٠	٠	٦	١	٠	أجواء للصناعات الغذائية - مصر	٣١
١	١	٢	٦	١	٠	جهينة للصناعات الغذائية	٣٢
١	٠	١	٦	١	٠	عبور لاند للصناعات الغذائية	٣٣
٠	٠	١	٦	١	١	الإسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية - فوديكو	٣٤
٠	٠	١	٦	١	١	المصرية للدواجن - اجبيكو	٣٥
٠	٠	١	٦	١	١	شمال الصعيد للتنمية والإنتاج الزراعي (نيو داب)	٣٦
١	٠	٠	٦	٠	٠	مصر للزيوت والصابون (مشتركة)	٣٧
١	٠	١	٦	١	٠	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	٣٨
١	٠	٠	٦	٠	٠	مطاحن مصر العليا (مشتركة)	٣٩
٠	٠	٠	٦	١	٠	مطاحن شرق الدلتا	٤٠
١	٠	١	٦	١	٠	الدولية للمحاصيل الزراعية	٤١
٠	٠	١	٦	١	٠	النصر لتصنيع الحاصلات الزراعية	٤٢
٠	٠	٠	٧	١	٠	الإسكندرية للخدمات الطبية المركز الطبي الجديد - الإسكندرية	٤٣
١	٠	٣	٧	١	٠	سبأ الدولية للأدوية والصناعات	٤٤

						الكيمائية	
٠	١	٣	٨	١	١	الكابلات الكهربائية المصرية	٤٥
٠	٠	٠	٨	١	٠	العربية للصناعات الهندسية	٤٦
٠	٠	١	٨	١	٠	النصر لصناعة المحولات والمنتجات الكهربائية (الماكو)	٤٧
١	٠	١	٨	٠	٠	المصرية لخدمات النقل والتجارة (إيجيترانس) (مشتركة)	٤٨
١	١	٢	٨	١	٠	الخدمات الملاحية والبترولية - ماريدايف	٤٩
٠	١	٢	٨	١	٠	السويدي إلكترونيك	٥٠
٠	٠	٠	٨	١	٠	أسبوط الإسلامية الوطنية للتجارة التنمية	٥١
٠	١	١	٨	١	١	الأهرام للطباعة والتغليف	٥٢
٠	١	١	٨	١	١	القاهرة للخدمات التعليمية	٥٣
٠	٠	٠	٩	١	٠	مجموعة جي ام سي للاستثمارات الصناعية والتجارية والمالية	٥٤
١	٠	٢	١٠	١	٠	النساجون الشرقيون للسجاد	٥٥
١	١	١	١٠	١	٠	دايس للملابس الجاهزة	٥٦
١	١	١	١٠	٠	١	العربية وبولفار للغزل والنسيج (مشتركة)	٥٧
١	٠	٣	١٠	١	١	الاستكندرية للغزل والنسيج - سبينالكس	٥٨
٠	٠	٠	١١	١	٠	العبور للاستثمار العقاري	٥٩
١	٠	٠	١١	٠	٠	الشمس للإسكان والتعمير (مشتركة)	٦٠
١	٠	٠	١١	١	٠	الخليجية الكندية للاستثمار العقاري العربي	٦١
١	١	٣	١١	١	٠	ميناء للاستثمار السياحي والعقاري	٦٢
١	٠	٠	١١	٠	٠	الوطنية للإسكان للنقابات المهنية (مشتركة)	٦٣
١	١	٢	١١	١	٠	مجموعة طلعت مصطفى القابضة	٦٤
٠	٠	٠	١١	١	٠	شمال إفريقيا للاستثمار العقاري	٦٥

٠	١	٣	١١	١	٠	القاهرة للإسكان والتعمير	٦٦
٠	٠	٠	١١	١	٠	الاستثمار العقاري العربي - اليكو	٦٧
٠	٠	٢	١١	١	٠	مدينة نصر للإسكان والتعمير	٦٨
١	٠	١	١١	١	٠	المصريين للاستثمار والتنمية العمرانية	٦٩
٠	١	٢	١١	١	١	السادس من أكتوبر للتنمية والاستثمار (سوديك)	٧٠
٠	٠	٠	١١	١	٠	العالمية للاستثمار والتنمية	٧١
٠	٠	١	١١	١	٠	القاهرة للاستثمار والتنمية	٧٢
٠	١	١	١٣	١	٠	المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي	٧٣
١	٠	٢	١٤	٠	٠	قناة السويس لتوطين التكنولوجيا (مشتركة)	٧٤
٠	١	١	١٤	١	١	المؤشر للبرمجيات ونشر المعلومات	٧٥
٠	٠	٢	١٥	١	٠	راية القابضة للتكنولوجيا والاتصالات	٧٦
٠	٠	٠	١٥	١	٠	أورنج مصر للاتصالات	٧٧
١	٠	٠	١٥	٠	٠	المصرية للاتصالات (مشتركة)	٧٨
١	٠	٢	١٥	١	١	أوراسكوم للاتصالات والإعلام والتكنولوجيا القابضة	٧٩
٠	١	٠	١٦	١	٠	رمكو لإنشاء القرى السياحية	٨٠
٠	٠	٢	١٦	١	١	المصرية للمنتجات السياحية	٨١
٠	١	١	١٦	١	٠	بيراميزا للفنادق والقرى السياحية - بيراميزا	٨٢
١	٠	٣	١٦	٠	١	روداد السياحة (الرواد) (مشتركة)	٨٣
٠	١	٠	١٦	١	٠	روداد مصر للاستثمار السياحي	٨٤
٠	١	١	١٦	١	٠	جولدن بيراميزا بلازا	٨٥
٠	١	٠	١٦	١	٠	عبر المحيطات	٨٦
٠	٠	٢	١٦	١	٠	أوراسكوم للتنمية مصر	٨٧
١	٠	٠	١٧	٠	٠	غاز مصر (مشتركة)	٨٨

(٣) مخرجات التحليل الإحصائي

Correlations

		Y	X11	X12	X21	X22	X31
Y	Pearson Correlation	1	-.024-	-.030-	.319**	.317**	-.033-
	Sig. (2-tailed)		.824	.781	.002	.003	.757
	N	88	88	88	88	88	88
X11	Pearson Correlation	-.024-	1	.039	.216*	-.128-	-.562**
	Sig. (2-tailed)	.824		.719	.043	.234	.000
	N	88	88	88	88	88	88
X12	Pearson Correlation	-.030-	.039	1	-.021-	-.050-	-.143-
	Sig. (2-tailed)	.781	.719		.843	.643	.184
	N	88	88	88	88	88	88
X21	Pearson Correlation	.319**	.216*	-.021-	1	-.620**	.087
	Sig. (2-tailed)	.002	.043	.843		.000	.422
	N	88	88	88	88	88	88
X22	Pearson Correlation	.317**	-.128-	-.050-	-.620**	1	-.036-
	Sig. (2-tailed)	.003	.234	.643	.000		.742
	N	88	88	88	88	88	88
X31	Pearson Correlation	-.033-	-.562**	-.143-	.087	-.036-	1
	Sig. (2-tailed)	.757	.000	.184	.422	.742	
	N	88	88	88	88	88	88

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2- tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Regression

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X11 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.024 ^a	.001	-.011-	.44433

a. Predictors: (Constant), X11

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.010	1	.010	.050	.824 ^a
Residual	16.979	86	.197		
Total	16.989	87			

a. Predictors: (Constant), X11

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.286	.119		2.406	.018
X11	-.029-	.129	-.024-	-.224-	.824

a. Dependent Variable: Y

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X12 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.030 ^a	.001	-.011-	.44426

a. Predictors: (Constant), X12

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.015	1	.015	.078	.781 ^a
Residual	16.973	86	.197		
Total	16.989	87			

a. Predictors: (Constant), X12

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.289	.111		2.603	.011
	X12	-.004	.015	-.030	-.279	.781

a. Dependent Variable: Y

Regression**Variables Entered/Removed^b**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X21 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.319 ^a	.102	.092	.42119

a. Predictors: (Constant), X21

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.732	1	1.732	9.764	.002 ^a
Residual	15.256	86	.177		
Total	16.989	87			

a. Predictors: (Constant), X21

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.086	.072		1.205	.231
	X21	.134	.043	.319	3.125	.002

a. Dependent Variable: Y

Regression

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X22 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.317 ^a	.100	.090	.42156

a. Predictors: (Constant), X22

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.705	1	1.705	9.597	.003 ^a
Residual	15.283	86	.178		
Total	16.989	87			

a. Predictors: (Constant), X22

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.421	.068		6.157	.000
X22	.281	.091	.317	3.098	.003

a. Dependent Variable: Y

Regression

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X31 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

c. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.033 ^a	.001	-.011-	.44421

a. Predictors: (Constant), X31

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.019	1	.019	.096	.757 ^a
Residual	16.970	86	.197		
Total	16.989	87			

a. Predictors: (Constant), X31

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.273	.060		4.553	.000
X31	-.030-	.098	-.033-	-.310-	.757

a. Dependent Variable: Y