

أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات

سلمى أحمد سيد خليل

د / هناء علي عبد الله

مدرس بقسم المحاسبة بالكلية

أ.د/ محمد أحمد إبراهيم خليل

أستاذ المحاسبة والمراجعة
ووكيل الكلية

لشئون خدمة البيئة وتنمية
المجتمع

أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات

سلمى أحمد سيد خليل

د / هناء علي عبد الله

أ.د/ محمد أحمد إبراهيم خليل

مدرس بقسم المحاسبة بالكلية

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ووكيل الكلية

لشئون خدمة البيئة وتنمية المجتمع

ملخص البحث

استهدف البحث بيان أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات. ولتحقيق هذا الهدف قدم البحث إطاراً مفاهيمياً لتدوير مراقبي الحسابات تناول مفهومه وأهدافه وأهميته وأنواعه، والتكاليف المترتبة على تطبيقه، كما عرض الآراء المؤيدة والمعارضة له ومبررات كل منها، إلى جانب العوامل المؤثرة عليه. كما قدم البحث إطاراً مفاهيمياً لجودة المراجعة تناول مفهومها وأهميتها وخصائصها، والعوامل المؤثرة فيها، وكذلك الرقابة على جودة المراجعة والمؤشرات المستخدمة لقياسها، إلى جانب وسائل تحسينها. كما عرض البحث أهم انعكاسات التدوير على أداء مراقبي الحسابات في ظل مبادئ وقواعد حوكمة الشركات، وانتهى بأثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة المراجعة في ضوء مبادئ حوكمة الشركات.

وقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها أن لتدوير مراقبي الحسابات أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات، وأن هناك علاقة تكاملية متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات حيث أن كل منهما يساهم في تحقق الآخر.

كما قدم البحث عدة توصيات أهمها ضرورة إصدار معيار إلزامي لتدوير مراقبي الحسابات، مع تطبيق الاحتفاظ الإجمالي بهم لعدد من السنوات وذلك بغرض تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات والمساهمة في تحقيق مستوى أعلى من جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: تدوير مراقبي الحسابات - جودة المراجعة - حوكمة الشركات.

The effect of auditors' rotation on the quality of the audit process in the light of corporate governance rules.

Abstract

The research aimed to demonstrate the impact of auditors' rotation on the quality of the audit process in the light of corporate governance rules. In order to achieve this goal, the research provided a conceptual framework for the auditors' rotation, including its definition, objectives, importance, types, and the costs of its application, and ending with the opinions supporting and opposing it and the justifications for each of them, as well as the factors influencing it. The research also presented a conceptual framework for the audit quality, which included its meaning, importance, characteristics, and factors influencing it, as well as audit quality monitoring and the indicators used to measure audit quality, as well as means of improving it. The research also presented the main implications of auditors' rotation on their performance in light of the principles and rules of corporate governance, and ended with the impact of the rotation on audit quality in light of the principles of corporate governance.

The main conclusions included that auditors' rotation has a positive impact on the quality of the audit process in light of corporate governance rules, and that there is a mutual complementary relationship between audit quality and commitment to applying the principles and rules of corporate governance, as each contributes to the achievement of the other.

The research has several recommendations of which the most important one was the need to issue a mandatory standard for auditors' rotation, with the application of compulsory retention for a number of years, in order to enhance auditors' independence and contribute to providing a higher level of audit quality.

Keywords: Auditors' rotation – audit quality – corporate governance.

١- الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة

لقد شهدت مهنة المراجعة اهتماما متزايدا بموضوع تدوير مراقبي الحسابات ، حيث نال اهتماما ملحوظا من قبل الباحثين لما له من انعكاسات على استقلال وحياد مراقبي الحسابات، وعلى الجوانب المختلفة لعملية المراجعة، وكذلك على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة. كما أن هناك محاولات حديثة لتحسين مهنة المراجعة وزيادة الثقة فيها من قبل المنظمات المهنية والأكاديمية - والتي يعد هذا البحث إحداها- من خلال دراسة أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد السبل التي يناط بها دعم استقلال مراقبي الحسابات، والذي يعد ركنا أساسيا من أركان عملية المراجعة وذلك في ضوء قواعد حوكمة الشركات.

٢/١ الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث
وتتضمن الدراسات التالية:١/٢/١ دراسة (نبيل وأحمد، ٢٠١٨)^(١)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على العوامل المسببة لتغيير مراقبي الحسابات، وانعكاس هذا التغيير على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التغيير في بيئة الأعمال السعودية. وقد أظهرت أهم النتائج أن عملية تغيير مراقبي الحسابات ترتبط بعدة عوامل أهمها تلك التي بكل من مكاتب المراجعة، والشركة محل المراجعة، وكذلك البيئة المهنية، كما وجدت فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول إيجابيات وسلبيات التغيير، وأن تغيير مراقبي الحسابات يؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية.

وقد تمثلت أهم توصيات الدراسة في ضرورة إنشاء مجلس وطني تحت مسمى "مجلس الرقابة" ليتولى مراقبة أداء مراقبي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة بالمملكة العربية السعودية وعزلهم. وكذلك ضرورة تبني هيئة سوق المال السعودية والهيئة العامة للاستثمار إضافة مادة إلى لائحة حوكمة شركات خاصة بالتقرير والإفصاح عن تغيير مراقب الحسابات وتكون ملزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق المال السعودية.

(١) نبيل ياسين أحمد ؛ أحمد حامد محمود عبد الحليم، " العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثالث، أكتوبر، ٢٠١٨.

٢/٢/١ دراسة (R. Narayanaswamy and K. Raghunandan, 2019)^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى شرح العلاقة بين تدوير شركة المراجعة وجودة المراجعة وأتاع عملية المراجعة وتركز سوق المراجعة، وتمثلت عينة الدراسة في (٤٠٨٧) شركة من الشركات المدرجة والمسموح بها في قاعدة بيانات Prowess في الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٧.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المخاوف بشأن استقلالية مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة قد دفعت المشرعون والمنظمون إلى إصلاح الترتيبات المؤسسية لعملية المراجعة، وقد أرجعت الدراسة انخفاض جودة المراجعة والافتقار إلى الاستقلال إلى علاقة المراقبين الطويلة بالعملاء مما أدى إلى وجود علاقة ألفة بينهما.

وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها التدوير الإلزامي لشركة المراجعة لتحسين استقلالية مراقبي الحسابات، حيث تتطلب بعض الدول تدوير شركة المراجعة الإلزامي مثل الهند، كما أوصت بالتدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات لما له من تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

٣/٢/١ دراسة (P. T. and L. N., 2019)^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تدوير عملية المراجعة وأتاع المراجعة وكفاءة مراقب الحسابات على فعاليته وجودة عملية المراجعة، وتمثلت عينة الدراسة في بيانات تم جمعها من (٢٦٧) مراقب حسابات ، وذلك لقياس عوامل تدوير مراقبي الحسابات وكفاءة مراقبي الحسابات وأتاع عملية المراجعة وجودتها.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تدوير مراقبي الحسابات وكفاءة مراقبي الحسابات وأتاع عملية المراجعة لها تأثير على جودة عملية المراجعة، كما أن تدوير مراقبي الحسابات هو العامل المؤثر في نفس اتجاه وقوة تأثير تحفيز مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة. وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث المستقبلية في هذا المجال.

٤/٢/١ دراسة (I. G. and I. W., 2020)^(٣)

⁽¹⁾ R. Narayanaswamy and K. Raghunandan, "The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality, audit fees, and audit market concentration: Evidence from India", IIM Bangalore Research paper, 2019.

⁽²⁾ P. T. Hai, N. L. D. Quy, "Effect of audit rotation, audit fee and auditor competence to motivation auditor and audit quality: Empirical evidence in Vietnam", Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 23, Issue 2, 2019.

⁽³⁾ I. G. A. M. I. Kirana, and I. W. Ramantha, "The effect of auditor rotation , time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as a moderation variable: Empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018", International research journal of management, IT and Social Siences, Volume 7, Issues 3, 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى الحصول على أدلة تجريبية حول تأثير تدوير مراقبي الحسابات وضغط الوقت ومدة المراجعة على جودة عملية المراجعة ، مع التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير وسيط ، وقد تمثلت عينة الدراسة في (٨١) شركة مدرجة في بورصة إندونيسيا من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠١٨.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تدوير مراقبي الحسابات يؤثر على جودة المراجعة، كما أن ضغط الوقت يؤثر على جودة المراجعة، كما تؤثر مدة المراجعة على جودة عملية المراجعة، أما التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات فلا يؤثر على جودة المراجعة في شركات التصنيع.

وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها عدم اعتبار تخصص مراقبي الحسابات عاملاً قادراً على تقوية أو إضعاف تأثير تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة.

٥/٢/١ دراسة (ماجدة، ٢٠٢٠) ^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر العلاقة بين التدوير الإلزامي لشركة المراجعة، وكل من الشك المهني والاستقلال والحد من تركيز سوق المراجعة ، وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة، وذلك مقاساً بقدرة مراقب الحسابات على إصدار تقرير سليم بشأن الاستمرارية، وتمثلت عينة هذه الدراسة في (٢٢٠) قائمة استبيان موزعة على مراقبي الحسابات في المكاتب الكبرى، ومراقبي الحسابات من المكاتب المتوسطة والصغيرة، وأساتذة جامعات (أكاديميين)، ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة المراجعة، وأن التدوير الإلزامي لشركة المراجعة يؤدي على تقوية نزعة الشك المهني لمراقبي الحسابات، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة. وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها أن التدوير الإلزامي لشركة المراجعة يقود إلى الحد من تركيز السوق.

٦/٢/١ دراسة (D. Martani et al., 2021) ^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير مدة المراجعة وتدوير المراجعة على جودة عملية المراجعة، كما هدفت إلى تحديد تأثير التدوير مختلفاً بين شركات المراجعة الأربعة الكبرى وغير الكبرى، وقد

^(١) ماجدة عزت حسين حماد، " الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التدوير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني : دراسة ميدانية" ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد ٣ ، ٢٠٢٠.

^(٢)D. Martani ; N. A. Rahmah; F. Fitriany; and V. Anggratia, "Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4", *Cogent Economics and Finance*, Volume 9, Issue 1, 2021.

تمثلت عينة الدراسة في ٢١٥ شركة مدرجة في الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧، باستثناء الشركات العاملة في الصناعات المالية والاستثمارية، وذلك نظرا لطبيعتها الخاصة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن العلاقة بين مدة المراجعة وجودة المراجعة ليست مهمة، كما أن تدوير شركة المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة بشكل كبير، في حين أن تدوير شركاء المراجعة لا يؤثر على جودة المراجعة.

وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها أن التدوير الإلزامي لشركة المراجعة لا يزال ضروريا لغير (Big 4) نظرا لأن تدوير شركاء المراجعة غير كاف للحفاظ على الاستقلالية، وفي الوقت نفسه يعد تدوير شركاء المراجعة في (Big 4) كافيا لتحسين جودة عملية المراجعة.

٧/٢/١ دراسة (علا، ٢٠٢٢)^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات على فعالية المراجعة المشتركة لتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك تأثير إيجابي لفعالية المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة وذلك بدرجة ثقة ٩٥%، وأن هناك تأثير إيجابي جوهري للتدوير الإلزامي لمراقب الحسابات كمتغير معدل أدى إلى تحسين العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة بدرجة ثقة ٩٥%.

وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها التأكيد على أهمية حضور مراقبي الحسابات المؤتمرات والندوات التي تهتم بمهنة المراجعة، وضرورة العمل على تطوير لجان المراجعة، إلى جانب ضرورة قيام الجهات المعنية في مصر بإلزام الشركات بتحديد فترة التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وذلك في حدود ثلاث سنوات بغرض زيادة جودة عملية المراجعة.

٣/١ الإطار النظري والفلسفي للبحث

١/٣/١ طبيعة مشكلة البحث

يدور الجدل منذ فترة طويلة حول أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات، وقد أخذت الكتابات المحاسبية أحد الاتجاهات الثلاثة الآتية:

(١) علا أحمد إبراهيم الديسبي، " أثر التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على فعالية المراجعة المشتركة لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"،

رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠٢٢.

الاتجاه الأول: يقضي بوجود تأثير إيجابي لتدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة.

الاتجاه الثاني: يقضي بوجود تأثير سلبي لتدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة.

الاتجاه الثالث: يقضي بعدم وجود علاقة أو تأثير لتدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلين التاليين:

١- هل هناك علاقة بين عملية تدوير مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات؟

٢- ما مدى تأثير عملية تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة؟

٢/٣/١ أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من النقاط التالية:

١- أن جودة عملية المراجعة تمثل اهتماما مستمرا ومتجددا لكل من المنظمات المهنية والتشريعية وكذلك مستخدمي القوائم المالية.

٢- يعد تدوير مراقبي الحسابات أحد العوامل التي يعتقد أنها تؤثر على جودة عملية المراجعة التي تقدم بتحقيقها مزيدا من التأكد من جودة القوائم المالية التي تشكل أساسا لقرارات الكثيرين.

٣- تباينت نتائج الدراسات السابقة في تحديد طبيعة أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة المراجعة في بيانات أعمال مختلفة، مما يستدعي مزيدا من البحث في البيئة المصرية.

٣/٣/١ أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في توضيح أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات، ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١- دراسة ظاهرة تدوير مراقبي الحسابات وتحليلها والتعرف على أسباب قيام المنشآت باستبدال مراقبي حساباتهم بآخرين.

٢- دراسة جودة عملية المراجعة وكيفية قياسها وأساليب تحسينها.

٣- دراسة حوكمة الشركات وعلاقتها بكل من جودة المراجعة وتدوير مراقبي الحسابات.

٤- تحديد أثر عملية تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات.

١/٣/٤ منهج البحث

يعد هذا البحث من الدراسات التي يتم فيها اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كونه يتناسب مع الأغراض التي يسعى إليها البحث، حيث سيتم مراجعة الأدبيات السابقة حول تدوير مراقبي الحسابات في ضوء قواعد حوكمة الشركات والذي تم تناوله من زوايا مختلفة خاصة أثره على جودة عملية المراجعة بغرض استخلاص أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات في البيئة المصرية.

٢- الإطار المفاهيمي لتدوير مراقبي الحسابات

إن أحد الأسباب الرئيسية لانحياز بعض الشركات كان نوعاً من العلاقات الاجتماعية والود بين مراقبي الحسابات والموظفين العاملين في هذه الشركات، فقد ظهرت فكرة تدوير مراقبي الحسابات بهدف تعزيز موضوعيتهم واستقلاليتهم، وهو الأمر الذي لقي اهتماماً دولياً على مستوى الدول العربية والأجنبية^(١). ويؤكد المشرعون في الولايات المتحدة والأسواق المالية الأخرى أن جودة المراجعة واستقلال المراجع قد ينخفضان بسبب العلاقات الطويلة لمراقب الحسابات مع العميل^(٢). وقد يؤدي عدم تحديد مدة العلاقة بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة إلى زيادة الحافز لدى الأول للاحتفاظ بعميله عن طريق التوافق مع إدارة هذا العميل، لأن العمل على خلاف ذلك يؤدي إلى فقد العميل وبالتالي يفقد العائد الاقتصادي من العلاقة الممتدة معه^(٣). وقد تتدخل إدارة الشركة محل المراجعة في تعيين وعزل مراقب الحسابات مما قد لا يوفر له بيئة عمل خالية من الضغوط أو التأثير على استقلاله المهني والذهني^(٤)، مما أدى إلى اقتراح سياسة تدوير مراقبي الحسابات لتفادي مثل تلك المشكلات ومن ثم الحفاظ على استقلالية مراقبي الحسابات والذي يتبعه تحسين جودة المراجعة.

(١) أحمد حامد محمود عبد الحليم، "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ٢٠١٨، ص ١٣.

(٢) Hamed Sayyar; Rohaida Basiruddin; SitiZaleha Abdul Rasid; and Mohamed A. Elhabib, "The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia", Research paper, International Business School, UniversitiTeknologi Malaysia, Kuala Lumpur, Malaysia, 2015, p: 3.

(٣) يوسف محمود جربوع، "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 (سلسلة الدراسات الإنسانية)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير، ٢٠٠٨، ص ٧٥٩.

(٤) أحمد سباعي قطب، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر: دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة المال والتجارة - مصر، العدد ٤٢٨، ديسمبر ٢٠٠٤، ص ٥.

١/٢ ماهية وطبيعة تدوير مراقبي الحسابات

يعرف تدوير مراقبي الحسابات بأنه الحالة التي يتم فيها استبدال مراقب الحسابات الحالي بمراقب حسابات آخر، وذلك من خلال اتخاذ الجمعية العمومية لقرار عزل مراقب الحسابات وتعيين آخر بسبب الخلاف بين الشركة ومراقب الحسابات، أو بسبب وجود نصوص وتشريعات تلزم بذلك كل فترة زمنية، ويشمل مفهوم تدوير مراقبي الحسابات تدوير الشريك المسئول عن عملية المراجعة Audit Partner^(١). كما عرفت إحدى الدراسات^(٢) التدوير بأنه قيام المنشآت والشركات بتغيير مراجعها بعد قضائهم مدة زمنية في العمل لديها، وتختلف تلك المدة الزمنية من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد، وذلك لحماية استقلالهم وتحسين جودة عملية المراجعة.

ويمكن تعريف تدوير مراقبي الحسابات على أنه النظام الذي يتم بموجبه تغيير شريك أو شركة المراجعة بشكل دوري، مع إمكانية العودة لاستلام المهمة بعد مضي فترة زمنية من التوقف يتم تحديدها قانوناً (Cooling off period)، وذلك بهدف الحفاظ على درجة عالية من الاستقلال في الحقيقة والمظهر لمراقب الحسابات وتلافي الآثار السلبية لطول فترة تعاقد مراقب الحسابات مع عميل المراجعة ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.

٢/٢ أهداف تدوير مراقبي الحسابات

يهدف تدوير مراقبي الحسابات إلى إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية التي خضعت للمراجعة، وتحديد مدى مسئولية مراقب الحسابات عن مصداقية التقارير المالية المنشورة مع معرفة القوائم المالية التي لم تخضع للفحص من قبل مراقب الحسابات السابق، إلى جانب تحسين جودة عملية المراجعة بتجنب الأثر السلبي لطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله^(٣). ومن جهة أخرى، فإن تطبيق هذه السياسة يرمي إلى تعزيز موضوعية واستقلال مراقب الحسابات مما يزيد جودة تقرير المراجعة، إضافة إلى الحد من سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة، وتحسين سمعة

(١) عبدالله ممتاز محمود، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٥، ص ٢٥.

(٢) أحلام أحمد عليان أبو رياش، "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٣، ص ٥١.

(٣) خولة عبد الباقي الخاتم سليمان، "التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٧، ص ٢٢-٢٣.

وشهرة مكاتب المراجعة وذلك برفع المؤهلات العلمية وتعزيز الكفاءة والخبرة لدى العاملين في مكاتب المراجعة^(١).

يتضح مما سبق، أن فكرة تدوير مراقبي الحسابات قد ظهرت بصفة أساسية كأحد الوسائل - المتعددة - التي تهدف إلى تحسين جودة المراجعة والرقي بالمهنة ككل، وتطويرها في بيئة الأعمال التي تتسم بالتغير السريع والمستمر، وذلك من خلال تعزيز استقلالية مراقب الحسابات كطرف محايد يقدم رأياً فنيا يشكل موضع اهتمام لأصحاب المصالح من جهات مختلفة.

٣/٢ أهمية تدوير مراقبي الحسابات

إن أهمية قاعدة التدوير تكمن في أن تقرير مراقب الحسابات واستقلاله وموضوعيته تشكل صمام الأمان للمساهمين بالشركات، والدائنين، وغيرهم ممن يعتمدون على القوائم المالية، وبالتالي سيكفل تطبيقها إشراك مجموعة واسعة من مراقبي الحسابات مما يضمن الاستفادة من مختلف الخبرات^(٢). كما أن اتخاذ قرار تدوير مراقب الحسابات يمثل قرارين متداخلين ومتلازمين هما قرار تغيير مراقب الحسابات، وقرار اختيار مراقب حسابات جديد، ولهذا تبرز أهميته وتأثيره على واقع ومستقبل بيئة الأعمال^(٣).

كما اهتمت العديد من المنظمات المهنية والتشريعات بالتغيير المنتظم لمراقبي الحسابات لتعدد أسبابه، منها وجود العديد من الحالات التي يتم فيها تغيير مراقب الحسابات لعدم توافقه مع رغبات الإدارة، أو لاكتشافه مخالفات وأخطاء يراد إخفاؤها وعدم الكشف عنها، وقد يكون التغيير نتيجة للسلوك غير المهني لمراقب حسابات يرغب في الحصول على مكان وعمل زميله بأسلوب مخالف لأداب وسلوكيات المهنة^(٤). وتتمثل أهمية تدوير مراقبي الحسابات في أنه ينشط المنافسة بين مكاتب المراجعة حيث أن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم المراجعة بجودة عالية، كما أنه يجلب رؤية جديدة لعملية المراجعة ليصبح هناك مراجعة دائمة لعمل مراقب الحسابات السابق عندما يتولى الجديد المهمة، حيث أن الاستمرار مع نفس المراقب يجعلها روتينية، وعلاوة على ذلك فإذا كان مراقب الحسابات على دراية مسبقة أنه سيتم تغييره حتماً فإنه سيسعى للحفاظ على استقلاليته ولا يسعى لإرضاء العميل^(٥).

(١) عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله؛ ونام التوم محمد أحمد، " دور التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة: دراسة ميدانية على المصارف السودانية"، مجلة كلية التجارة العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد الرابع، يونيو، ٢٠١٧، ص ١٠٠.

(٢) خولة عبد الباقي الخاتم سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ٢٢.

(٣) أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٤.

(٤) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩.

(٥) عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله؛ ونام التوم محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٤-١٠٥.

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن قضية تدوير مراقبي الحسابات تعد من القضايا الهامة، والتي تلقى اهتماما كبيرا من جانب الهيئات والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة ويستدل على ذلك بتناولها خلال أبحاث متنوعة عبر السنوات القليلة الماضية، إلا أنها مازالت مطروحة للبحث، وتلقى في الوقت الحالي جدلا علميا واسعا، وتحتاج إلى المزيد من البحوث والدراسات.

٢/٤ أنواع تدوير مراقبي الحسابات

يمكن تصنيف عملية تدوير مراقبي الحسابات من النواحي التالية:

أولاً: من حيث درجة الإلزام:

١- التدوير الإلزامي **Mandatory Rotation**: وهو التدوير الذي تلزم به القوانين واللوائح ذات العلاقة، المنشآت محل المراجعة (عملاء المراجعة) بتغيير مراقب الحسابات بعد مدة معينة تتعاقد بعدها مع مراقب حسابات آخر^(١).

ب- التدوير الاختياري **Voluntary Rotation**: وهو التدوير الطوعي الذي يتم بشكل اختياري من قبل عميل المراجعة نفسه أو من قبل مراقب الحسابات ويعتمد بصفة أساسية على قرارات الإدارة بغض النظر عن التوقيت^(٢).

ثانياً: من حيث المدة الزمنية للتدوير:

١- التدوير الدائم **Permanent Rotation**: وهو الذي يتم بموجبه تغيير مراقب الحسابات بعد فترة معينة، ولا يتم إعادة التعاقد معه مرة أخرى^(٣).

ب- التدوير المؤقت **Temporary Rotation**: وهو تغيير مراقب الحسابات بعد فترة معينة، وبعد مرور مدة محددة - يطلق عليها المدة الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد - يمكن للشركة (عميل المراجعة) التعاقد معه مرة أخرى. وتتبع معظم الدول التي تبنت تدوير مراقبي الحسابات هذا الشكل^(٤).

ثالثاً: من حيث نطاق التدوير:

(١) أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، إبريل ٢٠١٧، ص ١٠٠.

(٢) Diana Mostafa Mohamed, "The impact of the audit rotation on the audit quality: A field study from Egypt", Working paper, 2010, p: 3, Available at: <http://ssrn.com/abstract=1676224>.

(٣) أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٥.

(٤) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٠.

١- تدوير شركة المراجعة (Audit Firm Rotation): ويطلق عليه التدوير الخارجي External Rotation أو الكلي، ويتم فيه تدوير مكتب المراجعة ككل وليس شريك المراجعة فقط، حيث يتم استبدال مكتب المراجعة تماما بمكتب آخر جديد.

ب- تدوير شريك المراجعة Audit Partner Rotation: ويطلق عليه التدوير الداخلي Internal Rotation أو الجزئي، ويتم فيه تدوير مراقب الحسابات الرئيسي المسئول عن قرارات المراجعة، أي بوضع حد أقصى لعدد السنوات التي يكون فيها شريك المراجعة الرئيسي مسئولا عن عملية المراجعة ومستمرًا في منصبه، وذلك بدلا من تغيير مكتب المراجعة بأكمله.

٥/٢ تكاليف تدوير مراقبي الحسابات

إن هناك اتفاقا بين الكثير من الباحثين أن تطبيق سياسة تدوير مراقبي الحسابات يمكن أن يؤدي إلى زيادة جوهريّة في تكاليف المراجعة - خاصة المباشرة منها - سواء بالنسبة للعميل أو بالنسبة لمراقب الحسابات في مقابل انخفاض معظمها في الأجل الطويل. كما أن اتخاذ قرار تدوير مراقب الحسابات في الشركات المساهمة في الواقع العملي ليس بالأمر السهل، حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء التدوير، وبين التكاليف التي ستتكبدها نتيجة لهذا القرار، فالتكاليف المتعلقة بقرار تدوير مراقب الحسابات ليست بالقليلة في معظم الحالات وترتبط بالجوانب التالية^(١):

١- الفائدة الاقتصادية:

وهي الفائدة التي ستحققها الشركة من خلال استمرار مراقب الحسابات في عمله وتتمثل في التكاليف الابتدائية لعملية المراجعة وخاصة فيما يتعلق بالميزانية الافتتاحية والتخطيط للمراجعة، وعليه فإن بقاء مراقب الحسابات القديم سيوفر على الشركة هذه التكاليف.

ب- تكاليف الإجراءات:

وتشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن مراقب الحسابات الجديد وتكاليف الإفصاح عن العوامل والملايسات المحيطة بعملية تدوير مراقب الحسابات.

ج- تكاليف الإفصاح عن التغيير:

وترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير مراقب الحسابات.

(١) عادل محمد اللافي؛ البشير علي البوسيفي، "أثر تقرير مراجعة الحسابات في سلوك الإدارة لتغيير المراجع الخارجي"، مجلة الأستاذ، نقابة أعضاء هيئة التدريس، جامعة طرابلس، العدد العاشر، ٢٠١٦، ص ٢٣-٢٤.

٦/٢ تدوير مراقبي الحسابات بين التأييد والمعارضة

يثير موضوع تدوير مراقب الحسابات كثيرا من الجدل ما بين مؤيد ومعارض لهذه القاعدة، كما يدور الجدل منذ فترة طويلة حول ما إذا كان يتعين إجراء التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، أو أن تترك عملية تدوير مراقب الحسابات اختيارية حسب رغبته أو رغبة المنشأة محل المراجعة^(١). كما أن هناك من يؤيد تدوير شريك المراجعة بدلا من تدوير مكتب المراجعة، بينما يرى آخرون عكس ذلك، ولكل منهم مبرراته. وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات تناولت بالتحليل أثر تطبيق التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، إلا أنها توصلت إلى وجهات نظر متعارضة؛ الأمر الذي يستلزم معه عرض هذا التعارض في وجهات النظر من خلال مبررات كل منها:

١/٦/٢ مبررات المطالبة بتدوير مراقبي الحسابات

يرى مؤيدو قاعدة التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات أنها ذات أثر جيد وإيجابي على مهنة المراجعة وينعكس هذا الأثر على كل من مراقب الحسابات وعميل المراجعة، ويمكن عرض مبررات المطالبة بتدوير مراقبي الحسابات كما يلي:

١- تدعيم وتعزيز استقلال مراقب الحسابات

لقد تم تقديم قاعدة التدوير بشكل رئيسي كعلاج للنقص المحتمل في استقلالية مراقب الحسابات، والانخفاض الناتج عن ذلك في جودة التقرير المالي نتيجة العلاقات الطويلة بين مراقب الحسابات وعميله، وكوسيلة لمنع ظاهرة تسوق الرأي Opinion shopping^(٢). كما أن طول هذه العلاقة يجعل مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقديم خدمات استشارية أخرى بخلاف المراجعة يفوق عائده منها العائد الذي يحققه من عملية المراجعة ذاتها، وبالتالي قد يحاول العميل بدوره استخدام الخدمات الاستشارية كأداة للحصول على التقارير التي يرغبها من مراقب الحسابات^(٣).

ب- زيادة الثقة في التقارير المالية

إن حماية مصالح المستثمرين واستعادة ثقة أصحاب المصلحة المحتملين في نظام المحاسبة المالية، وخاصة التقارير المالية يعد من أهم مزايا وإيجابيات التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، حيث يترتب عليه الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، والكشف عن أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير عنها، واكتشاف التحريفات الجوهرية سواء المرتبطة بالتحفظ المحاسبي

(١) خولة عبد الباقي الخاتم سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ٢.

(٢) Sylvia Veronica Siregar; Fitriany Amarullah; Arie Wibowo and Moneos Sotirios, "The effects of mandatory audit firm rotation on audit quality: Evidence from the United States of America", Master Thesis in Accounting, Erasmus University of Rotterdam, 2014, p: 56.

(٣) مدثر طه السيد أبو الخير، "التغيير الإجمالي للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ٢٠٠٦، ص ٧٢.

أوممارسة إدارة الأرباح والتقرير عنها^(١)، مما يؤدي إلى تدعيم مصداقية التقارير المالية^(٢). كما أن القارئ الخارجي للتقارير المالية يرى التدوير المنتظم لمراقبي الحسابات ويفسره على أنه ضمانا للاستقلال^(٣).

ج- إشراك عدد أكبر من مؤسسات المراجعة والحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة
يمكن الاستفادة من تطبيق قاعدة التدوير بزيادة التفاعل الإيجابي من قبل مكاتب المراجعة - بمختلف أحجامها - لاسيما المتوسطة والصغيرة منها- من خلال تحسين أدائها والحرص على الحفاظ على حصة سوقية مناسبة، مما يؤدي إلى زيادة عدد مكاتب المراجعة التي تمارس المهنة، الأمر الذي يعمل على تنشيط سوق مهنة المراجعة، ويقلل من انحصار وتركيز سوق المراجعة بين عدد معين من المكاتب نتيجة استمرارها اللا محدود مع عملائها واحتفاظها بهم.

د- تحسين جودة المراجعة وتخفيض مخاطرها
إن الاستمرار مع نفس العميل يجعل عملية المراجعة روتينية سنة بعد الأخرى، ولايساعد ذلك على الإبداع والتجديد حتى لو حدثت تغييرات جوهرية على النظم الرقابية والمحاسبية للعميل^(٤)، كما يصبح مراقب الحسابات متجمد الفكر^(٥)، بدلا من توقع تغييرات هامة في تطوير الشركة وتعديل استراتيجية المراجعة نتيجة لتأثره بشكل مباشر بطول الفترة التعاقدية مع عميله^(٦). وقد لا يقتصر الأمر على المراقب كفرد بل يمكن أن يصبح نهجه في المراجعة قابلا للتنبؤ وغير فعال، وكذلك الحال بالنسبة لبرامج المراجعة المستخدمة في تقييم البيانات المالية للشركة وضوابط الرقابة الداخلية^(٧).

ه- الحد من توطد العلاقات والألفة المفرطة بين مراقب الحسابات وإدارة عميل المراجعة

(1) Abdelrahman Al Boor; Basheer Ahmad Khamees, "Audit report lag, Audit tenure and Auditor industry industry specialization; Evidence from Jordan", *Jordan Journal of Business Administration*, Vol.12, No. 2, 2016, p:460.

(2) نجوى محمود أحمد أبو جبل ، "تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الرابع، ديسمبر، ٢٠١٧، ص١٥٦.

(3) نسرين محمد منصور، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية : دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"، *رسالة ماجستير في المحاسبة*، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٣، ص٤٥.

(4) مدثر طه السيد أبو الخير، *مرجع سبق ذكره*، ص٧٥.

(5) Marquita Toinette Barton, *op.cit*, p: 8.

(6) Patrick Velte ,Carl Christian and Freidank, "The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit", *Eur. J. Econ.* Vol. 4,2015, p: 231.

(7) Marquita Toinette Barton, *op.cit*, p: 8.

إن رفض مراقب الحسابات واعتراضه على السياسات التي تستخدمها الإدارة يكون دافعا قويا لها لتغييره واختيار آخر يصدر تقريراً أفضل يخدم أهدافهم^(١). ومن المثير للاهتمام أن بعض عمليات الغش والتلاعب كشفت أن بعض مراقبي الحسابات قد شاركوا بها، أو قد لم يفصحوا عنها عن معرفة وليس عن جهل، حيث أن طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات وعميله يؤدي إلى خلق علاقة تعاون أو صداقة بين مراقب الحسابات والإدارة مما يجعله أكثر تساهلاً، وقد يتغاضى عن بعض الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح^(٢).

و- تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات

إن إدراك مراقب الحسابات لحقيقة أن عمله سوف يعاد فحصه من قبل مراقب حسابات آخر عقب انتهاء مدة علاقته وفقاً لآلية التدوير قد يكون رادعاً للأحكام والقرارات موضع الشك التي قد يتخذها مراقب الحسابات عندما يكون على يقين بعدم تغييره، ومن ثم يؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة^(٣). ويعد تدوير مراقبي الحسابات أحد آليات الرقابة على جودة الأداء المهني لهم، خصوصاً في الدول التي تقتصر إلى وجود بيئة قانونية جيدة، وأجهزة رقابة فعالة على جودة أداء مراقبي الحسابات^(٤)، بل إنه يسمح لمكاتب المراجعة بفحص ومراجعة العمل الفعلي لمكاتب أخرى بدلاً من مجرد تقييم ضوابطهم والامتثال للمعايير المهنية^(٥).

ز- تحديد أتعاب المراجعة في ضوء التكاليف

إن فرض أي آلية لتدوير مراقب الحسابات من شأنها أن تمكنه من تقدير أتعابه على أساس أنه سوف يتم تغييره بعد فترة، وبالتالي سوف تقل ظاهرة تخفيض الأتعاب فيما تعرف بـ "Low Balling"، وسيكون التضحية بالتكلفة الأولية بالقدر الذي يمكن استرداده فقط خلال الفترة المحدودة من العلاقة^(٦). وعلى الرغم من أن مراقب الحسابات قد يتحمل - في ظل تطبيق التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات - تكاليف مرتفعة عند بدء المراجعة وعادة ما يكون ذلك في السنة الأولى فقط، إلا أنه يمكن اعتبارها أصل

(١) عبدالله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤.

(٢) الرفاعي إبراهيم مبارك، "التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يوليو ٢٠١٢، ص ٢٥٣.

(٣) Silvano Corbella; Cristina Florio; Giorgio Gotti; and Stacy Mastrolia, "Audit firm rotation, audit fees, fees, and audit quality: The experience of Italian public companies", *Journal of international Accounting, Auditing, and Taxation*, Vol. 6, No.1, 2015, p: 27.

(٤) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٢.

(٥) Marquita Toinette Barton, "Analysis of the mandatory auditor rotation debate", University of Tennessee Honors Thesis Projects, 2002, Available at: [http:// trace. Tennessee.edu/utk_chanhonoproj/512](http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/512), p: 9.

(٦) مدثر طه السيد أبو الخير، مرجع سبق ذكره، ص ٨٩.

من أصول المراجعة يستفيد به مراقب الحسابات في السنوات التي يراجع فيها نفس الشركة^(١)، ومن ثم يكون هناك مبرر للمطالبة بزيادة أتعاب المراجعة^(٢).

٢/٦/٢ مبررات المطالبة بعدم تطبيق تدوير مراقبي الحسابات

يمكن القول بأن الكثير من الجهات المنظمة للمهنة قد يكون لديها قناعة بأن التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات يضمن استقلال مراقب الحسابات وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، إلا أن بعض المعارضين بقوة هم مراقبي الحسابات أنفسهم^(٣)، وذلك لعدد من الأسباب من أهمها ما يلي:

١- عدم توافر أدلة كافية على أن تطبيق سياسة التدوير يحسن من استقلال مراقبي الحسابات يرى البعض^(٤) أن وجود لجنة مراجعة مستقلة قد يجعل تقرير التدوير بتعزيز استقلالية مراقب الحسابات غير صالح، لأن لجنة المراجعة تمثل مصالح المساهمين، خاصة في ضمان موضوعية عملية المراجعة، من خلال تقليل احتمالية التواطؤ بين مراقب الحسابات وإدارة عميله.

ب- زيادة مخاطر فشل المراجعة وعدم توافر أدلة كافية على مساهمة التدوير في تحسين جودتها يرى بعض الباحثين^(٥) أن بقاء مراقب الحسابات لفترة طويلة مع الشركة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة نتيجة للفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها، والخبرة الفنية التي يكتسبها^(٦). وبالتالي فإن تطبيق سياسة التدوير قد يؤدي إلى تزايد احتمالات فشل المراجعة - خاصة في السنوات الأولى لعلاقة مراقب الحسابات بالعمل^(٧)، نتيجة لارتفاع احتمال توصل مراقب الحسابات إلى استنتاجات خاطئة^(٨) بسبب نقص خبرته وفهمه بأعمال الشركة، مما يؤدي إلى نقص جودة المراجعة.

(١) أحمد محمود حامد عبدالحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٥.

(٢) Andrew B. Jackson; Michael Moldrich; and Peter Roebuck, "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 23, Issue: 5, 2008, p:421-422.

(٣) Bob Stakebrand, "Auditor Rotation and Audit Quality in Europe", Master Thesis in Accounting, Radboud University Nijmegen, 2016, p:14.

(٤) Wuchun Chi, "An overlooked effect of mandatory audit – firm rotation on investigation strategies", OR Spectrum, Vol. 33, 2011, p p: 267-268.

(٥) Sylvia Veronica Siregar; Fitriany Amarullah; Arie Wibowo and Moneos Sotirios, "The effects of mandatory audit firm rotation on audit quality: Evidence from the United States of America", Master Thesis in Accounting, Erasmus University of Rotterdam, 2014, p: 56.

(٦) صالح حميداتو، "التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي بين المعارضة والتأييد من منظور بعض التجارب الدولية"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد الثالث، ديسمبر، ٢٠١٧، ص ١١.

(٧) Wuchun Chi, op.cit, p: 269.

(٨) أحمد محمود حامد عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ١٥.

ج- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة لكل من شركة المراجعة وعميل المراجعة.

إن تطبيق سياسة التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات ينطوي عليه تكاليف كبيرة سواء للعميل أو لمراقب الحسابات، وأنه قد لا يكون هناك فوائد كبيرة لتبرير تلك التكاليف^(١)، وذلك بسبب المنافسة التي يتم تطويرها بين شركات المراجعة وزيادة تكاليف الإنتاج^(٢).

د- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى مراقب الحسابات من الشركة محل المراجعة.

إن الحصول على المعرفة بطبيعة نشاط الشركة ونظام الرقابة الداخلية لديها هي عملية مستمرة وتراكمية، من تجميع المعلومات وتقييمها، و ربط نتائج تلك المعرفة بأدلة الإثبات وبالمعلومات التي يتم الحصول عليها في جميع مراحل عملية المراجعة^(٣). ويرى بعض المعارضين^(٤) أن فهم مراقب الحسابات الحسابات لأعمال الشركة وعملياتها وأنظمتها- وبشكل خاص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمخاطر المرتبطة بنشاطها - يعد من أهم مزايا طول مدة تعاقد مكتب المراجعة. وبالتالي فإن عمليات المراجعة ستكون أقل كفاءة في بداية الارتباط بعد التدوير، حيث سيلغي فائدة الخبرة التي اكتسبها مراقب الحسابات بسبب فقدان المعلومات الخاصة بعمل العميل^(٥).

هـ- الحد من تبني مراقب الحسابات لاستراتيجية التخصص الصناعي.

يتولد قلق لدى البعض^(٦) من أن مراقبي الحسابات الجدد قد لا يمتلكون الخبرة في مجال صناعة العميل أو لا يمتلكون نفس المستوى من المعرفة المتخصصة المطلوبة لمراجعة شركة عميل جديد بكفاءة وفعالية لتحقيق الجودة المطلوبة، مما يحد من الاستفادة من استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

و- زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة

يعارض البعض^(٧) تطبيق قاعدة التدوير على أساس أنها قد تعيق الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تنظيم العلاقة بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة Audit firm- public company relationship، الأمر الذي لن يكون في صالح المستثمرين. كما قد يحد التدوير من قدرة لجنة المراجعة

(1) Sylvia Veronica Siregar; Fitriany Amarullah; Arie Wibowo and Moneos Sotirios, op.cit, p: 56.

(٢) أحمد محمود حامد عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٩٨.

(3) Benito Arrunada and Candido Paz-arez, op.cit, p: 1.

(٤) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٤.

(5) R.L.A Maria., "Audit firm rotation and audit quality", Master Thesis in Accounting, Erasmus School of Economics – Erasmus University Rotterdam, 2016, pp: 27-28.

(6) Onur Aslan, "Mandatory Audit Firm Rotation: A cure or a placebo?", Master Thesis in Accounting, Faculty of Law- International Business Law, Tilburg University, 2012, p: 18.

(٧) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٨.

على تحديد أفضل مراقب حسابات للشركة، حيث قد تضطر إلى اختيار مراقب حسابات ليس لديه الخبرة الكافية في الصناعة أو المنطقة الجغرافية التي تمارس فيها الشركة أعمالها^(١)، مما يؤدي إلى زيادة العبء على لجنة المراجعة نتيجة تحملها مسؤولية البحث الدوري مع الفريق الإداري عن مكتب مراجعة جديد يكون مناسباً وملبياً لاحتياجات الشركة للتعاقد معه.

ز- الحد من المنافسة بين مكاتب المراجعة وانتشار الاحتكار في سوق المهنة.

يرى بعض معارضي التدوير^(٢) أنه قد لا يحقق الهدف المنشود منه لأن الشركات الكبيرة لديها خيارات محدودة في اختيار مراقبي الحسابات، خاصة في مكاتب المراجعة التي لها القدرة على مراجعة الشركات المتعددة الجنسيات والتي انخفض عددها في غضون فترة قصيرة من الزمن نتيجة لعمليات الاندماج والممارسات التجارية السيئة^(٣)، مما قد يتسبب في تشكيل كتل من شركات المراجعة الكبيرة، الأمر الذي قد يثني المكاتب الصغيرة والمتوسطة عن الاستثمار في التكنولوجيا والتدريب، لعدم التأكد من جدوى ذلك والحصول على عميل آخر بنفس حجم التشغيل ونفس الصناعة لأن هناك عدد قليل من المستثمرين الكبار يعملون في صناعات معينة^(٤).

٧/٢ العوامل المؤثرة على تدوير مراقبي الحسابات

١/٧/٢ العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة

وهي العوامل التي تعتبر فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساسي، وهي الطرف المتسبب في عملية تغيير مراقب الحسابات، ومن هذه العوامل ما يلي:

١- رغبة إدارة الشركة محل المراجعة في كسب الثقة^(٥)

قد ترغب الشركة محل المراجعة في الحصول على تمويل جديد وتعتقد إدارتها أن تغيير مراقب الحسابات الحالي بأخر ذو سمعة وشهرة أكبر - خاصة في ظل ظروف مالية أو قانونية غير جيدة، أو مع اقتراب موعد إصدار الشركات أسهم أو سندات جديدة أو رغبتها في الحصول على قروض - سيؤدي إلى إعطاء الثقة لها وتحسين صورة الشركة ووضعها أمام المساهمين - الحاليين والمرتبين - والأطراف الخارجية الأخرى.

(١) صابر ماهر مشتهى، "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات، ص ٢٣٦.

(٢) Onur Aslan, op.cit., p: 22.

(٣) Marquita Toinette Barton, op.cit., p: 11.

(٤) أحلام أحمد عليان أبو رياش، مرجع سبق ذكره، ص ٥٦.

(٥) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٥.

ب- تغيير إدارة الشركة محل المراجعة

إن تغيير الإدارة العليا للشركة يعتبر إشارة واضحة للأطراف المهتمة بجديتها في محاولات التطوير، الأمر الذي يدفع الإدارة الجديدة إلى القيام ببعض التغييرات مثل تغيير مراقب الحسابات الحالي حتى تشعر الأطراف المهتمة بجديتها وقدرتها على تحمل مسؤولية تحسين الأداء.

ج- رغبة إدارة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات إضافية

إن تقديم هذه الخدمات يشكل ميزة لمقدمي خدمة المراجعة، والتي تختلف باختلاف قدرات مكاتب المراجعة وإمكانياتها، وفي حالة عدم رغبة أو قدرة المكتب على تقديم مثل تلك الخدمات قد يدفع الشركة إلى تغييره^(١).

د- رغبة إدارة الشركة محل المراجعة في تركيز أعمال المراجعة

قد ترغب بعض إدارات الشركات محل المراجعة في تركيز أعمال المراجعة للشركات التابعة لها لدى مكتب مراجعة واحد حيث تستفيد من هذا التركيز في تحسين قدرتها على التعامل مع هذا المكتب، إضافة إلى حصولها على عروض أتعاب أقل لمراجعة حساباتها.

هـ- اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى

يترتب على عملية الاندماج مشاكل محاسبية عديدة، خاصة المتعلقة بتقييم الأصول، وهو ما يستلزم توافر خبرات وإمكانيات معينة في مراجعة الحسابات، والتي من المحتمل أن تكون غير متوفرة لدى مراقب الحسابات الحالي، ومن ثم يكون ذلك سببا في تغييره بآخر لديه الإمكانيات والخبرات الملائمة ذات الصلة^(٢).

و- اتباع سياسة تدوير مراقبي الحسابات أو مكاتب المراجعة

قد يتم فرض سياسة التدوير من خلال لوائح وسياسات تصدرها الدولة، أو من خلال سياسات داخلية للشركة محل المراجعة حيث ترغب الجمعية العمومية للشركات المساهمة في تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة وذلك بفرض عمر زمني لعملية المراجعة فيها، خاصة أنه وبعد حدوث تغيير لمراقب الحسابات فإن المراقب الجديد يمكن أن يوضح بعض نقاط الضعف والقصور في الإدارة، والتي غابت عن سابقه، مما يعزز من تطبيق قواعد الرقابة ومبادئ الحوكمة^(٣).

(١) عادل محمد اللافي؛ البشير علي البوسيفي، مرجع سبق ذكره، ص ١٩.

(٢) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٥.

(٣) صالح حميدانو، مرجع سبق ذكره، ص ١١٣.

ز- ضعف تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالشركة محل المراجعة

إن الشركات التي بها نظام للحوكمة سوف يتأثر بها قرار تغيير مراقب الحسابات لديها، حيث أن نظام الحوكمة الفعال يحد من تغيير مراقب الحسابات الأكبر حجماً بآخر أقل حجماً أو جودة، بينما الشركات التي بها نظام ضعيف للحوكمة تميل إلى التغيير إلى مراقب حسابات جديد أكثر مرونة وتفاهماً معها، أو أكثر دعماً ومساندة لمكاسب الإدارة المعلنة بغرض تسويق الرأي^(١).

٢/٧/٢: العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

١- حجم مكتب المراجعة

من المحتمل أن يتم تغيير مكتب المراجعة إلى آخر ذو إمكانيات كبيرة للحصول على مستوى أفضل من حيث المستوى والنوعية والكيف التي لا يستطيع تقديمها سوى المكاتب كبيرة الحجم وذلك في حالة عدم قدرة مكتب المراجعة الحالي على تلبية وتقديم مستوى معين من الخدمات^(٢).

ب- شهرة مكتب المراجعة

تقل احتمالات تغيير مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة والشهرة، حيث ترغب الكثير من الشركات في التعامل مع مكاتب المراجعة المشهورة^(٣) وتسعى للإبقاء على التعامل معها لأن مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي مصداقية للقوائم المالية التي تراجع بواسطة تلك المكاتب، ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها مما يساعد على رفع سعر أوراقها المالية في سوق المال.

ج- جودة أعمال مكتب المراجعة

لقد احتل عامل جودة المراجعة مرتبة متقدمة في أغلب الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على تغيير مراقب الحسابات لأن الكثير من الشركات تقوم بهذا التغيير لعدم رضاها عن مستوى الجودة الحالي ورغبتها في الحصول على مستوى خدمة أفضل، كأن لا يكون لدى مكتب المراجعة فريق يتصف بخبرات علمية وعملية كافية للقيام بعملية المراجعة بجودة تنافس مكاتب المراجعة^(٤).

(١) نبيل ياسين أحمد ، أحمد حامد محمود عبد الحليم ، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٦.

(٢) السيد ممدوح مصطفى عبد الغفار ، "محددات تغيير مراقب الحسابات في البيئة المصرية: دراسة إمبريقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، يناير ٢٠١٧، ص ١٢٧.

(٣) غسان فلاح المطارنة، "الأسباب المحتملة لتغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة دراسات مستقبلية، مركز دراسات المستقبل، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثاني عشر، يوليو، ص ١٢٨.

(٤) أحمد رجب محمد بدوي جويلس، " أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، ٢٠١٦، ص ١٧.

د- طول فترة مكتب المراجعة مع الشركة

إن استمرار المكتب مع الشركة لفترات طويلة قد يؤدي إلى ما أسمته معايير المراجعة الدولية بتهديد التآلف الذي قد ينشأ نتيجة لاستخدام نفس كبار الموظفين في عملية مراجعة معينة لفترة طويلة من الزمن، مما يؤدي إلى كسر الحواجز المهنية بين الشركة وهؤلاء المراجعين وبالتالي التأثير على استقلاليتهم^(١).

ه- عدد الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة

إن قلة الزيارات الميدانية يعني أن مراقب الحسابات لا يبذل العناية المهنية الواجبة لأداء عملية المراجعة، وهذا قد لا يتناسب مع حجم الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مما قد يؤدي إلى تغييره^(٢).

و- أتعاب عملية المراجعة

يمكن القول أن التغيير المرتبط بالأتعاب والذي يتم من جهة الشركة محل المراجعة غالباً ما يكون لرؤية الشركة أن الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات مغالاً فيها، ويجب تخفيضها إلى أقل حد ممكن، وقد يكون التغيير بهدف الحصول على الوفرة الناتجة عن التخفيض الكبير في الأتعاب الذي يقدمه مراقب الحسابات الجديد في عرضه من أجل التعاقد مع المنشأة فيما يعرف بقضية تخفيض الأتعاب Low Balling والذي يحدث في السنوات الأولى من ارتباط المراجعة^(٣).

٣/٧/٢ العوامل المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني

تمثل معايير المراجعة مقاييس الأداء التي يتعين على مراقب الحسابات استيفائها عند تنفيذ عملية المراجعة، والتي قد يكون التزام مراقب الحسابات بها أو عدمه سبباً في تغييره. وفيما يلي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية المراجعة:

١- فرض قيود على نطاق وإجراءات عمل مراقب الحسابات

قد تتدخل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل مراقب الحسابات أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه - والتي يجب أن تكون طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها- للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة في إجراءات الفحص التي يراها مناسبة لإنجاح عمله والتي قد لا تقتنع الإدارة

(١) عادل محمد اللافي؛ البشير علي البوسيفي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣.

(٢) عبدالله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص ٧١.

(٣) السيد ممدوح مصطفى عبد الغفار، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٥.

بها^(١)، وعليه فإن هذا التدخل قد يفقد مراقب الحسابات استقلاليته وقد يكون سببا في تغييره بمراقب حسابات آخر.

ب- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي

إذا توصل مراقب الحسابات إلى أن أساليب العرض والإفصاح التي اتبعتها الشركة في إعداد قوائمها المالية قد أخفت حقائق ذات تأثير جوهري على القوائم المالية مع رفض الإدارة للتعديل، فإنه يتوجب على مراقب الحسابات أن يبين رأيه بصراحة في هذه الأساليب، وأن يوضح أساليب العرض المناسبة مع الإشارة إلى ذلك في تقريره، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث خلاف بين الطرفين مما قد يتسبب في عزله واستبداله بآخر يكون أكثر إدعانا لمثل هذه المطالب^(٢).

ج- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة

على مراقب الحسابات إبلاغ إدارة الشركة بالتعديلات حتى يكون الدخل الخاضع للضريبة مطابقا للواقع، وفي حالة رفض إدارة الشركة التعديل فعلى مراقب الحسابات إصدار تقرير متحفظ بتحفظات ضريبية، مما يؤدي إلى نشوب خلاف مع الإدارة والذي قد يؤدي إلى تغيير مراقب الحسابات^(٣).

٢/٧/٤ العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة

تواجه مهنة المراجعة تحديات ناتجة عن المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية والتي تستلزم ضرورة توسيع وتطوير مهارات ومعارف مراقب الحسابات لفهم بيئة عمل عملائهم. وتتمثل أهم المتغيرات المرتبطة ببيئة المراجعة والتي يمكن أن تؤثر في تغيير مراقب الحسابات فيما يلي:

١- التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يمكن أن يؤثر تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي على مهنة المراجعة من حيث مدى إدراك مراقبي الحسابات لهذه المعايير وتأبيدهم لتطبيقها، ومدى توافر الخبرة الكافية لديهم للتعامل مع المعايير الجديدة، وكل ذلك ينعكس على المنافسة بين مراقبي الحسابات وأتعاب المراجعة، مما يكون له الأثر في تغيير الشركة محل المراجعة لمراقب حساباتها واستبداله بمراقب حسابات آخر^(٤).

ب- ضعف أو غياب القوانين والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة

يترتب على هذا الضعف زيادة الضغوط على مراقب الحسابات خاصة في بيئة تتميز بالمنافسة الشديدة، بالإضافة إلى أن وجود جهات مهنية تنظم عملية المراجعة وتفصل بين طرفيها في القضايا

(١) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٦.

(٢) عبدالله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤-٥٥.

(٣) صالح حميدانو، مرجع سبق ذكره، ص ١١٤.

(٤) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥٠.

والأمور التي يتم الخلاف عليها، قد يؤدي إلى تخفيض حالات التغيير والعزل التعسفي من قبل إدارة الشركة محل المراجعة^(١).

ج- الاتجاه نحو الخصخصة واتساع دور القطاع الخاص

إن تطبيق سياسة الخصخصة وزيادة دور القطاع الخاص وسيادته لمعظم الاستثمارات، وزيادة عدد الشركات الخاصة قد يؤدي إلى انتعاش مهنة المراجعة وزيادة الطلب على خدماتها وهذا سيؤثر بلا شك على المنافسة بين مكاتب المراجعة، وهنا مع تزايد جانب الطلب المتمثل في شركات القطاع الخاص، ترتفع وتتزايد أتعاب المراجعة، الأمر الذي يعد من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تغيير مراقب الحسابات^(٢).

٥/٧/٢ العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة

١- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي

إن وجود التحفظات أو عدم موافقة المراقب على التنازل عنها يمكن أن يكون من العوامل التي تؤدي إلى تغييره، وهنا تثار التساؤلات حول مصداقية هذا التغيير^(٣).

ب- موعد تقديم تقرير المراجعة

قد يكون مكتب المراجعة مزدحماً بالعمل في نهاية السنة المالية، خاصة إذا كان مرتبطاً بمراجعة عدة شركات وليس لديه العدد الكافي من مراقبي الحسابات والإمكانات والقدرات الفنية لإنجاز عملية المراجعة في مواعيدها المحددة، مما يترتب عليه التأخير في تقديم تقريره عن الفترة المحددة له قانوناً، ومن ثم تغييره.

ج- عدم تقديم مراقب الحسابات أو مكتب المراجعة خطاب/ تقرير الإدارة

إن عدم تقديم مراقب الحسابات لخطاب الإدارة التفصيلي Management letter في نهاية عملية المراجعة قد يكون سبباً في تغييره، وذلك لما يتضمنه هذا الخطاب من تقييم لسياسات الشركة المالية والتمويلية، وأوجه القصور التي اكتشفها في الشركة أثناء قيامه بعملية المراجعة^(٤).

(١) عبدالله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص ٨٦.

(٢) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٥.

(٣) هشام محمد الصمادي؛ علي صالح الصمادي، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٧، ص ٢٠١.

(٤) نبيل ياسين أحمد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٨.

٣- الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة

لقد أدت الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى على المستوى العالمي إلى انطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظرا لآثارها الضارة^(١)، حيث ترجع تلك الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة، مما نتج عنه افتقار الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقار الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقار الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة^(٢).

و لقد نال مفهوم الجودة Quality في مختلف المجالات اهتماما كبيرا على جميع المستويات بدءا بالمستوى الأكاديمي ومرورا بالمهني ووصولاً إلى المستوى الرقابي، حيث أن مستوى الجودة في أداء وظيفة ما يؤثر بشكل كبير على النتائج المحققة منها. وقد كانت مهنة المراجعة على رأس تلك المهن التي سلط الضوء - ولا يزال - على جودة أدائها - خاصة بعد الأزمات المالية العالمية - وذلك لأهمية الدور المجتمعي وحتى السياسي الذي تضطلع به مهنة المراجعة، إلى جانب تعدد الأطراف التي تتأثر بنتائجها.

١/٣ مفهوم جودة المراجعة

لقد لاقى هذا الموضوع اهتماما كبيرا من الباحثين منذ محاولة وضع تعريف لجودة عملية المراجعة إلى الوقت الحاضر^(٣)، حيث يصعب تحديد مفهوم جودة المراجعة لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي. وتحليل الأدبيات السابقة للاتجاهات المختلفة لمفهوم جودة المراجعة، يمكن استخلاص الآتي:

١- عدم وجود اتفاق على تعريف محدد وموحد لجودة المراجعة بشكل يجعل هذا المفهوم نسبيا، وذلك لعدة اعتبارات أهمها أن الخدمات المقدمة بواسطة المراجعة غير ملموسة وبالتالي يصعب تحديد جودتها بالمقارنة بالمنتجات الملموسة، إلى جانب تعدد الأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة والتي تهتم بتحقيق جودتها مع تعارض مصالحها وبالتالي صعوبة التوفيق بين درجات الرضا

(١) نجوى محمود أحمد أبو جبل، "أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو ٢٠١٦، ص ١١٦.

(٢) محمد أحمد إبراهيم خليل، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ١.

(٣) فراس خير الزبيدي، " العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ٢٠١٣، ص ٩.

لديهم، مما يجعل وضع نطاق محدد لعملية جودة المراجعة أمراً صعباً، إلى جانب تعدد طرق قياس هذه الجودة.

٢- يلاحظ أن معظم الكتابات ركزت على مفهوم جودة المراجعة في ثلاثة محاور رئيسية هي محاولة مراقب الحسابات اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية محل المراجعة، وكذلك التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، إلى جانب تلبية مراقب الحسابات لأهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة وإشباع احتياجاتهم منها.

٢/٣ أهمية جودة المراجعة

تكمن أهمية جودة المراجعة في أنها تسعى إلى تحقيق نقلة نوعية في المهنة عن طريق توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات^(١). كما أنها تلعب دوراً هاماً في السيطرة على المنشأة وتوجيهها، من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجه المنشأة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر^(٢). وعلاوة على ذلك فإن أهمية جودة المراجعة تنبع من أنها تؤكد الالتزام بالمعايير المهنية، وتحد من مشاكل الوكالة، وتساهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية مما يخفض من مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة، وبذلك تعتبر أداة تنافسية جيدة للحد من مخاطر المنافسة على الأتعاب^(٣). كما أن اتباع أساليب الجودة في المراجعة يعد من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة^(٤).

٣/٣ خصائص جودة المراجعة

يمكن تفسير خصائص جودة المراجعة كالآتي^(٥):

(١) بودونت أسماء ، " محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق- دراسة ميدانية في الجزائر "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خير- بسكرة، الجزائر، ٢٠١٦، ص ٤٩.

(٢) عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، "جودة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات: دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، ٢٠١٣، ص ١١٩.

(٣) إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجهودي، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الخامس، ديسمبر، ٢٠١٨، ص ٣٧١.

(٤) هناء علي عبد الله، "دراسات في المراجعة المتقدمة"، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون ناشر، بدون مكان نشر، ٢٠٢٠، ص ١٧٧.

(٥) سعيد حسن إسماعيل جامع، "دور المراجعة الإلكترونية في جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٨، ص ٦٠.

الكفاءة والفعالية: وتعني الأولى تنفيذ عملية المراجعة وفقا لتخطيط جيد بواسطة أفراد مؤهلين تأهيلا جيدا ومستقلين، فضلا عن كفاية وسلامة الاختبارات، وأما الثانية^(١) فتعني النجاح في تحقيق أهداف المراجعة وفي كل الأوقات المحددة لكل خطوة من خطوات عملية المراجعة لتحقيق مستوى مرغوب من التأكد أن الأخطاء الجوهرية تم اكتشافها.

الاقتصاد والتوثيق: وتعني الأولى أنه يجب أن تتيح تكلفة تنفيذ المراجعة عائدا مناسباً في ظل الوقت والجهد المبذول لتحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبين، وأما الثانية فتعني أنه يجب توثيق كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة في تقارير المراجعة الخارجية، ويجب كتابة التقرير بطريقة تعبر بوضوح عن رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية.

الموضوعية والمجال: وتعني الأولى أن تتم عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة دون أي نوع من أنواع الضرر أو المحاباة وأن تتسم بالاستقلالية، أما الثانية فتتمثل مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار من المراجعة وإمكانية تقييمها بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، أو تأثير أداء العميل على المجتمع.

٣/٤ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

يمكن تصنيف العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة كالاتي^(٢):

٣/٤/١ العوامل التنظيمية

وهي العوامل المتمثلة في التخطيط لعملية المراجعة، وتحديد إجراءات العمل، وتحديد حجم أعمال المراجعة، ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة، وكذلك مهارة مراقب الحسابات في تحديد نقطة البداية لمهمة المراجعة وكيفية إنهاء هذه المهمة.

٣/٤/٢ العوامل السلوكية

وهي العوامل الواجب توافرها في مراقب الحسابات، والمتمثلة في تمتعه بدرجة عالية من الأمانة والاستقلالية، وأن يكون متعاوناً ومتكاثفاً مع أعضاء فريق المراجعة، وأن يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة، وأن يكون حريصاً مع الإدارة على توفير عوامل الجودة في عملية المراجعة.

٣/٤/٣ الأساسيات العلمية لمهنة المراجعة

وتتضمن الالتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبولا عاما، وبالأخص تطبيق مبدأ الموضوعية والالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وكيفية إعداد التقارير بالنسبة للاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط

(١) عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ١١١.

(٢) هشام محمد الصمادي؛ علي صالح الصمادي، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.

المهني، وكيفية الاعتماد على النظام الرقابي الداخلي، وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتلاعب.

٥/٤/٣ الرقابة على الجودة

وتشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة أن يقوم بها، سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة، أي على مستوى المكتب ككل، وعلى مستوى كل عملية مراجعة، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة.

٥/٣ الرقابة على جودة المراجعة والمؤشرات المستخدمة لقياسها

١/٥/٣ الرقابة على جودة المراجعة

١/١/٥/٣ مفهوم وأهمية الرقابة على جودة المراجعة

يشير مصطلح رقابة الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية مراجعة البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها^(١)، هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب المراجعة وطبيعة الأعمال التي يمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتتأثر كذلك بتكاليفها ومنافعها المتوقعة^(٢). كما أن من مقاييس كفاءة وفعالية نظام الرقابة على جودة المراجعة والتي يمكن اعتبارها بمثابة مزايا وأهمية لتطبيق هذا النظام مايلي^(٣):

- ١- تخفيض حالات فشل المراجعة وحالات الدعاوى القضائية المسجلة أو المرفوعة ضد مكاتب المراجعة نتيجة الإهمال والأداء بمعايير ثانوية أقل من المعايير المهنية المتعارف عليها.
- ٢- تدعيم ثقة الجمهور في المهنة، وهذا يتطلب تركيز الجهود المهنية لإبلاغ جمهور المستخدمين عن أهداف وإنجازات هذا النظام كأداة للتنظيم الذاتي للمهنة، مع التزايد المستمر في عدد الأعضاء المشاركين في مكاتب المراجعة وكذلك تحسين سمعتهم.
- ٣- التحقق من تحسن الأداء بمكاتب المراجعة والتأكيد عليه، ويمكن التعرف على ذلك من خلال النشرات والإحصاءات التي يتم نشرها ويتضح فيها عدد المكاتب التي خضعت لنظام رقابة الجودة وأنواع تقارير الفحص التي صدرت سواء كانت نظيفة أو مقيدة.

(١) بودونت أسماء، مرجع سبق ذكره، ص ٦٨.

(٢) أحمد رجب محمد بدوي جويلس، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.

(٣) عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٦.

٢/١/٥/٣ أساليب الرقابة على جودة المراجعة

يمكن إيجاز أساليب الرقابة على جودة المراجعة على النحو التالي^(١):

١- أسلوب الشريك الثاني Second Partner

يستخدم هذا الأسلوب عادة في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى وذلك بتخصيص شريك ثاني لكل عملية مراجعة ويعتبر هذا الشريك مسؤولاً عن إجراء فحص انتقادي شامل لكافة النقاط الرئيسية التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط وذلك قبل استكمال تقرير المراجعة بواسطة الشريك الأول المسؤول، لذا يطلق على هذا الأسلوب فحص ما قبل الإصدار.

ب- أسلوب المراجعة الشائكة Hot Review

يعتبر هذا الأسلوب اقتصادياً وملائماً لمكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة ويتأسس على تعيين مدير يكون مسؤولاً عن كافة المراجعات الساخنة، ويشترط أن يكون مستقلاً في عمله وترفع إليه كافة الملفات لفحصها قبل المراجعة النهائية بواسطة الشريك المقرر.

ج- أسلوب المراجعات اللاحقة Post Reviews

وهو من الأساليب الداخلية الهامة التي تقوم بها منشآت المراجعة، وفيه تتم المراجعة على أساس اختياري بمعنى أنه يتم فحص نسبي محدود من عمليات المراجعة المنفذة، ويعد أسلوب مراجعة النظر أحد أشكال المراجعة اللاحقة والذي يتم فيه الرقابة على جودة المراجعة في نطاق المهنة.

د- أسلوب التقييم المقارن Benchmarking

ويطلق عليه (المقياس الترجيحي) وهو أحد أهم أساليب الرقابة الحديثة التي تستخدم في الشركات والمنظمات عموماً ومنها منشآت المراجعة وذلك بهدف تجويد أداء عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات بين ما تتوقعه الأطراف الخارجية وما يتم تنفيذه بالفعل من مكتب المراجعة.

٢/٥/٣ المؤشرات المستخدمة لقياس جودة المراجعة

لقد حاول العديد من الباحثين عبر السنوات تحديد أفضل مقياس لجودة المراجعة ومع ذلك لا يمكن إظهار أي منها على أنه الأفضل وذلك لأن لكل منهم نقاط ضعف وقوة^(٢)، ولذا يلاحظ أنه لا يوجد اتفاق عام بين الدراسات السابقة على مقياس معين لجودة المراجعة الخارجية- حيث جاءت نتائجها متضاربة -

(١) عبدالفتاح سيد برعي عبد المقصود ، " تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات : دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، ٢٠١٣ ص ١٨٥-١٨٦ .

(٢) Moneos Sotirios, "The effects of mandatory audit firm -rotation on audit quality: Evidence from the United States of America", Master Thesis in Accounting, Erasmus University of Rotterdam, 2014, p: 25.

بسبب اختلاف بيئة التطبيق^(١). وفيما يلي تلخيص لأهم المقاييس المستخدمة لقياس جودة المراجعة في العديد من الدراسات السابقة^(٢):

- ١- إدارة الأرباح **Earnings management** : اعتمد العديد من الباحثين على مفهوم إدارة الأرباح كمؤشر proxy للتعبير عن جودة المراجعة، باعتبار أنها تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، وبالتالي فإن عدم اكتشاف مراقب الحسابات لهذه التحريفات يشير إلى انخفاض جودة عملية المراجعة والعكس صحيح.
- ب- إعادة عرض القوائم المالية **Restatements**: اعتبر البعض أن إعادة عرض القوائم المالية محل المراجعة هي مؤشر عن جودة المراجعة المنخفضة.
- ج- تقرير الاستمرارية **Going Concern Report**: ويستند هذا المؤشر إلى العلاقة بين إبداء مراقب الحسابات رأيه في مدى استمرارية عمل العميل واحتمالية إعلان إفلاسه في المستقبل، حيث اعتبرت العديد من الدراسات أن فشل المراجعة قد ينتج عن عدم وجود تقارير حول استمرارية العميل قبل حدوث الفشل التجاري لذلك العميل.

٦/٣ وسائل تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوما نسبيا لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسينها بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك منها^(٣):

- ١- تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات
- ٢- تدعيم استقلال مراقب الحسابات
- ٣- تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات
- ٤- اعتماد معايير للرقابة على جودة المراجعة
- ٥- تفعيل البيئة القانونية وفرض الجزاءات
- ٦- إنشاء إدارة مستقلة لرقابة الجودة داخل مكتب المراجعة.

(١) سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٥، ٢٠٠٨، ص ١٢.

(٢) عصام تركي الشاهين، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٥، ص ص ٧٣-٧٤.

(٣) عبد السلام سليمان قاسم الأهل، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية - ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسسوط، ٢٠٠٨، ص ص ٦٢-٦٥.

٤- أهم انعكاسات التدوير على أداء مراقبي الحسابات في ظل مبادئ وقواعد حوكمة الشركات

إن الفترة الزمنية التي يقضيها مراقب الحسابات في مراجعة حسابات نفس العملاء تعد إحدى المتغيرات والمحددات الهامة والمؤثرة في جودة المراجعة، وقد اختلفت الآراء والدراسات بخصوص تأثير استمرار مراقب الحسابات مع العميل على استقلاله ومن ثم على جودة عملية المراجعة^(١). وقد أشارت إحدى الدراسات^(٢) إلى أنه قد توافرت أدلة لدى مجلس (PCAOB) على أن بعض مراقبي الحسابات يسوقون أنفسهم للعملاء المحتملين كشركاء في دعم ومساندة هؤلاء العملاء على تحقيق أهدافهم، فقد يسعى مراقب الحسابات - في الأجل القصير - إلى إرضاء العميل لتعزيز وجود علاقة دائمة معه، وفي الأجل الطويل، قد يقدم مراقب الحسابات تنازلات للمحافظة على عملاء المراجعة وتجنب فقدهم. أي أن هذا يعد المنبع لفكرة تدوير مراقبي الحسابات كوسيلة لمنع توطد العلاقات والآلفة المفرطة بين مراقب الحسابات وإدارة عميل المراجعة مما يفعل الدور المنوط بمراقب الحسابات في تحقيق أهداف حوكمة الشركات لكونه أحد الأطراف الفاعلة فيها.

ومن ناحية أخرى يتأثر مراقب الحسابات بشكل كبير بتطبيق الحوكمة، حيث يلاحظ أن مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه اختياريًا دون إلزام قانوني، يمثل في الغالب الشركاء، ومن ثم فإنه يكون ملزمًا بتنفيذ التعليمات التي يتلقاها منهم^(٣)، وحتى يستطيع مواجهة تلك الانعكاسات الناتجة من تطبيق الحوكمة يجب توفير الحماية اللازمة له من ضغوط الإدارة، وضمان استقلاليته، وإلزام الشركات بدفع التكاليف الإضافية الناشئة عن متطلبات حوكمة الشركات، ويمكن تحقيق ذلك من خلال وجود هيئة عليا حكومية مهنية قوية تشرف على المهنة وعلى تأهيل مراقب الحسابات وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة^(٤).

(١) أسامة الأزرق؛ سمير البهلول، "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني"، مجلة الأستاذ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، العدد السابع، الجزء الثاني، ٢٠١٤، ص ٤٠.

(٢) عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله؛ واثم التوم محمد أحمد، " دور التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة: دراسة ميدانية على المصارف السودانية"، مجلة كلية التجارة العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد الرابع، يونيو، ٢٠١٧، ص ٩٣.

(٣) خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، ثناء عطية فرج، سميرة أمين علي، "دراسات في المراجعة"، جهاز الكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، ٢٠١٨، ص ٢٨١.

(٤) عصمت أنور صحصاح، "انعكاسات تطبيق حوكمة الشركات على المراجع الخارجي"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، أكتوبر، ٢٠١٣، ص ٤٨١.

٥- أثر تدوير مراقبي الحسابات على جودة المراجعة في ضوء مبادئ وقواعد حوكمة الشركات

إن دور حوكمة الشركات تجاه تنظيم عملية تدوير أو استبدال مراقب الحسابات يهدف إلى المحافظة على حياده واستقلاليته، وتحجيم دوره في تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة طيلة العلاقة التعاقدية، مما يضمن تحقيق الجودة لتقارير المراجعة الخارجية، وتقليل الروابط الاقتصادية والاجتماعية مع إدارة الشركة محل المراجعة، إضافة إلى ذلك فإن مراقب الحسابات لن يفي بالدور المنشود منه في مجال الحوكمة إلا من خلال توافر الثقة في محتوى التقارير المالية من خلال إبداء الرأي المهني المحايد في مدى عدالة عرض هذا المحتوى^(١). ويمكن الربط ما بين تدوير مراقبي الحسابات ومبادئ حوكمة الشركات وأثر ذلك على جودة المراجعة من خلال الأدبيات السابقة كما يلي^(٢):

١/٥ تدوير مراقبي الحسابات والمبدأ الأول لحوكمة الشركات

يرى البعض^(٣) أن هناك تأثيراً متبادلاً بين مراقب الحسابات و حوكمة الشركات، وأن تغيير مراقب الحسابات يحقق جودة المراجعة، وهذا يصب في مصلحة المنشأة ومن لهم علاقة بها والذين من أجلهم وجدت الحوكمة، وبالتالي يمكن التوصل إلى أن تدوير مراقبي الحسابات يسهم في تفعيل مبدأ توافر إطار قانوني ومؤسسي لحوكمة الشركات .

٢/٥ تدوير مراقبي الحسابات والمبدأ الثاني والثالث لحوكمة الشركات

يتعزز دور مراقب الحسابات في الحفاظ على حقوق المساهمين من خلال مراجعة النظير - والتي تتم كنتيجة لتطبيق قاعدة التدوير - حيث أن المعرفة المسبقة بها لدى مراقب الحسابات تشكل حافزاً له لبذل العناية المهنية الواجبة ، كما سيحاول اكتشاف الأساليب المختلفة التي تمارسها الإدارة بخصوص البدائل المحاسبية المختلفة، وكل ذلك يعتبر ضماناً وحفاظاً على حقوق المساهمين بشكل متساو، وبالتالي يساعد في تفعيل المبدأ الثاني والثالث لحوكمة الشركات "حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين".

٣/٥ تدوير مراقبي الحسابات والمبدأ الرابع لحوكمة الشركات

(١) صالح حامد محمد علي، حسن الطيب عبدالله خالد، "تحليل العلاقة بين عوامل تغيير المراجع الخارجي ودوره في إطار حوكمة الشركات - بحث ميداني على مكاتب المراجعة الخارجية"، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، المجلد الأول، ديسمبر، ٢٠١٥، ص ١٠٣.

(٢) أحمد حامد محمود عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٠٥-١١٠.

(٣) مصطفى بهنساوي طه محمود نويرة، "قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليه، ٢٠١٢، ص ١١٠٧.

إن مهمة مراقب الحسابات في مراجعة الحسابات يعطي للقوائم المالية الاعتدال والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح جميعاً دون تفرقة بينهم، ومساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى منفعة المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وهذا الرأي يهم ذوي المصالح مع المنشأة حيث يسعى كل طرف جاهداً لتحقيق أغراضه الذاتية، ويجعلهم يكونون فكرة عن مدى أداء الإدارة، كما يستطيع مراقب الحسابات عند عقد الجمعية العمومية وعند مناقشة التقرير الختامي - أن يلفت نظر الحضور ذوي المصالح عن نقاط الضعف والقوة في المنشأة، مما يشجع الأطراف ذوي المصلحة على التعاون الفعال لخدمة المنشأة. وبالتالي يمكن التوصل إلى أن تدوير مراقبي الحسابات يسهم في تفعيل مبدأ " دور الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات.

٤/٥ تدوير مراقبي الحسابات والمبدأ الخامس لحوكمة الشركات

طبقاً للمادة ٦٥، ٧٣ من القانون ١٥٩ فإنه من حق المساهم أن يعرف ما يدور في الشركة، وأن يستفسر عن أي بند من بنود القوائم المالية المطروحة في اجتماع الجمعية العمومية، ويستطيع مراقب الحسابات أن يوضح للمساهم كل تلك الاستفسارات بموضوعية بما يتمتع به من استقلال وخاصة إذا كان مقتنعاً بأن يراجع تلك الحسابات لفترة محدودة وأنه ملاحق قضائياً، وحيث تؤثر طول مدة خدمة المراجعة سلباً على استقلال مراقب الحسابات، فإنه يمكن الحكم بأن تدوير مراقبي الحسابات يسهم في تفعيل مبدأ " الإفصاح والشفافية".

٥/٥ تدوير مراقبي الحسابات والمبدأ السادس لحوكمة الشركات

إن طول الفترة التعاقدية لمراقب الحسابات قد تؤدي إلى اعتماده مالياً على الشركة محل المراجعة مما يهدد استقلاله ويضعف من قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة عليه والتي قد تحاول تعظيم منافعها، الأمر الذي يمكن أن يضر بمصالح بعض الأطراف ذوي المصلحة، ولذا ينظر لتدوير مراقبي الحسابات في هذا الشأن كحل لزيادة استقلال مراقبي الحسابات ومساعدتهم في التغلب على تلك الممارسات ليتمكنوا من إبداء آرائهم بكل موضوعية، ومساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها المختلفة.

٦- النتائج والتوصيات

١/٦ النتائج

توصل هذا البحث إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي :

- أن تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات هو أهم مميزات التدوير، وأن التكاليف المترتبة على تطبيقه - والتي يتحملها عميل المراجعة - هي أهم عيوبه.
- تباين الموقف تجاه تدوير مراقبي الحسابات بين مختلف الأطراف سواء على مستوى الباحثين أو المنظمات المهنية، حيث ترواح الأمر بين التأييد أو المعارضة وكذلك التأييد بضوابط أو شروط معينة، و لكل منهم أسبابه ومبرراته.
- ليس هناك اتفاق حول مفهوم معين لجودة عملية المراجعة، وذلك لاختلاف الزوايا التي يتم تعريف جودة عملية المراجعة من خلال النظر إليها، فقد تم تعريفها من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية من حيث مدى تلبية متطلباتهم من عملية المراجعة، أو من حيث مدى استقلالية مراقب الحسابات وكفاءته، أو بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، أو من ناحية تقليل خطر عملية المراجعة.
- اتضحت أهمية جودة عملية المراجعة من تعدد ذوي المصالح والجهات والمستفيدة من تحققها وتنوع أهدافهم بما يصب في النهاية في مصلحة الاقتصاد والمجتمع ككل.
- لا يوجد اتفاق عام بين الدراسات السابقة على مقياس معين لجودة المراجعة الخارجية - حيث جاءت نتائجها متضاربة - بسبب اختلاف بيئة التطبيق، إلا أنه يمكن قياس جودة عملية المراجعة من خلال مؤشرات أخرى.
- هناك العديد من الوسائل لتحسين جودة المراجعة وتحقيق الرقابة عليها منها تدعيم استقلالية مراقبي الحسابات، وتحسين التأهيل العلمي والعملي لهم، وكذلك تفعيل قواعد حوكمة الشركات.
- يمكن القول أن هناك علاقة تكاملية متبادلة بين الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتحقيق جودة المراجعة، حيث أن كل منهما يساهم في تحقق الآخر.
- يعتبر مراقب الحسابات طرفاً أساسياً في أي عملية حوكمة، وهذا ما نصت جميع المواثيق التي تناولت مكونات حوكمة الشركات، ولذا أصبح مطلوبا من مراقب الحسابات في مصر تقديم تقرير عن مراجعة تقرير الإدارة عن مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، أي أن مراقب الحسابات يؤثر ويتأثر بحوكمة الشركات.

- يمكن الربط ما بين تدوير مراقبي الحسابات ومبادئ حوكمة الشركات وأثر ذلك على جودة المراجعة وذلك من خلال الرجوع إلى الأدبيات السابقة ، وبناء عليه يمكن الاستنتاج أن تدوير مراقبي الحسابات يؤثر بشكل إيجابي في تحقيق جودة المراجعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات.
- على الرغم من أن مصر قد أخذت خطوات جادة في مجال تطبيق الحوكمة إلا أن هناك عدد من السبلات التي يجب تداركها لتطبيق حوكمة الشركات بشكل صحيح مثل تفعيل آليات الرقابة على إنتاج المعلومات من خلال تحقيق التأهيل المناسب للمراجعين والالتزام بالقيم الأخلاقية.

٢/٦ توصيات البحث

تتمثل توصيات البحث في الآتي :

- ١- ضرورة زيادة إهتمام المنظمات المهنية والجهات المسؤولة بقضية التدوير كأحد المؤثرات على جودة المراجعة وتحديثها باستمرار للتماشي مع الظروف الإقتصادية والمتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال.
- ٢- أهمية حضور مراقبي الحسابات المؤتمرات والندوات التي تهتم بمهنة المراجعة بهدف تبادل الخبرات، ومواكبة التطورات وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها الملائم في ذلك.
- ٣- أهمية الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بتدوير مراقبي الحسابات، وأهمية إلزام شركات المساهمة بالإفصاح عن أسباب ومحددات التدوير.
- ٤- ضرورة إصدار معيار إلزامي لتدوير مراقبي الحسابات، مع تطبيق الاحتفاظ الإلزامي بهم لعدد من السنوات وذلك بغرض الحد من ضعف استقلالية مراقبي الحسابات والمساهمة في تقديم مستوى أعلى من جودة المراجعة.
- ٥- قيام هيئة سوق المال المصري بإصدار قوانين أو تشريعات ملزمة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإصدار تقرير محاسبي سنوي ومنفرد عن مدى تطبيق قواعد الحوكمة بالمقارنة بدليل حوكمة الشركات الصادر في نسخته المحدثه عام ٢٠١٦، مع منح الشركات الأعلى تطبيقا شهادات تميز أو ما يعرف بشهادات جدارة الحوكمة، وفرض عقوبات على الشركات ذات المستويات المتدنية في تطبيقها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

(أ) الكتب.

- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، ثناء عطية فرج، سمية أمين علي، "دراسات في المراجعة"، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، ٢٠١٨.
- هناء علي عبد الله، "دراسات في المراجعة المتقدمة"، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٢٠.

(ب) الدوريات العلمية

- أحمد حامد محمود عبد الحليم، "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ٢٠١٨.
- أحمد سباعي قطب، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر: دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة المال والتجارة - مصر، العدد ٤٢٨، ديسمبر ٢٠٠٤.
- أسامة الأزرق؛ سمير البهلول، "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني"، مجلة الأستاذ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، العدد السابع، الجزء الثاني، ٢٠١٤.
- أشرف محمد إبراهيم منصور، "رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، إبريل ٢٠١٧.
- إيمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، "دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الخامس، ديسمبر، ٢٠١٨.
- الرفاعي إبراهيم مبارك، "التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يوليو ٢٠١٢.

- سعيد حسن إسماعيل جامع، "دور المراجعة الإلكترونية في جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٨.
- سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح – مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٥، ٢٠٠٨.
- السيد ممدوح مصطفى عبد الغفار، "محددات تغيير مراقب الحسابات في البيئة المصرية: دراسة إمبريقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، يناير ٢٠١٧.
- صالح حامد محمد علي، حسن الطيب عبدالله خالد، "تحليل العلاقة بين عوامل تغيير المراجع الخارجي ودوره في إطار حوكمة الشركات – بحث ميداني على مكاتب المراجعة الخارجية"، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، المجلد الأول، ديسمبر، ٢٠١٥.
- صالح حميداتو، "التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي بين المعارضة والتأييد من منظور بعض التجارب الدولية"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد الثالث، ديسمبر، ٢٠١٧.
- عادل محمد اللافي؛ البشير علي البوسيفي، "أثر تقرير مراجعة الحسابات في سلوك الإدارة لتغيير المراجع الخارجي"، مجلة الأستاذ، نقابة أعضاء هيئة التدريس، جامعة طرابلس، العدد العاشر، ٢٠١٦.
- عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله؛ وئام التوم محمد أحمد، " دور التغيير الدوري للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة: دراسة ميدانية على المصارف السودانية"، مجلة كلية التجارة العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد الرابع، يونيو، ٢٠١٧.
- عبد الفتاح سيد برعي عبد المقصود، " تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات : دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، ٢٠١٣.
- عصمت أنور صحصاح، "انعكاسات تطبيق حوكمة الشركات على المراجع الخارجي"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، أكتوبر، ٢٠١٣.

- غسان فلاح المطارنة، "الأسباب المحتملة لتغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة دراسات مستقبلية، مركز دراسات المستقبل، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثاني عشر، يوليو ٢٠٠٦.
- ماجدة عزت حسين حماد، "الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني : دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة بني سويف، العدد ٣، ٢٠٢٠.
- محمد أحمد إبراهيم خليل، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ١.
- مدثر طه السيد أبو الخير، "التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ٢٠٠٦.
- مصطفى بهنساوي طه محمود نوير، "قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ٢٠١٢.
- نبيل ياسين أحمد؛ أحمد حامد محمود عبد الحليم، "العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثالث، أكتوبر، ٢٠١٨.
- نجوى محمود أحمد أبو جبل، "تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الرابع، ديسمبر، ٢٠١٧.
- _____، "أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو ٢٠١٦، ص ١١٦.
- هشام محمد الصمادي؛ علي صالح الصمادي، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٧.

□ يوسف محمود جربوع، "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 (سلسلة الدراسات الإنسانية)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير، ٢٠٠٨.

(ب) الرسائل العلمية

□ أحلام أحمد عليان أبو رياش، "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٣.

□ أحمد رجب محمد بدوي جويلس، "أثر عوامل تغيير مدقق الحسابات على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، ٢٠١٦.

□ بودونت أسماء، "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق - دراسة ميدانية في الجزائر"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خير - بسكرة، الجزائر، ٢٠١٦.

□ خولة عبد الباقي الخاتم سليمان، "التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٧.

□ عبد السالم سليمان قاسم الأهل، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية - ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسبوط، ٢٠٠٨.

□ عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، "جودة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات: دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، ٢٠١٣.

□ عبدالله ممتاز محمود، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٥.

- عصام تركي الشاهين، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٥.
- علا أحمد إبراهيم الديسبي، "أثر التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على فعالية المراجعة المشتركة لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠٢٢.
- فراس خير الزبيدي، "العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ٢٠١٣.
- نسرين محمد منصور، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية : دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠١٣.

ثانيا: المراجع الأجنبية

(A) Periodicals

- Abdelrahman Al Boor; Basheer Ahmad Khamees, "Audit report lag, Audit tenure and Auditor industry specialization; Evidence from Jordan", Jordan Journal of Business Administration, Vol.12, No. 2, 2016.
- Andrew B. Jackson; Michael Moldrich; and Peter Roebuck, "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 23, Issue: 5, 2008.
- D. Martani ; N. A. Rahmah; F. Fitriany; and V. Anggratia, "Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4", Cogent Economics and Finance, Volume 9, Issue 1, 2021.
- I. G. A. M. I. Kirana, and I. W. Ramantha, "The effect of auditor rotation , time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as a moderation variable: Empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018", International research journal of management, IT and Social Siences, Volume 7, Issues 3, 2020.

- P. T. Hai, N. L. D. Quy, "Effect of audit rotation, audit fee and auditor competence to motivation auditor and audit quality: Empirical evidence in Vietnam", Academy of Accountning and Financial Studies Journal, Vol. 23, Issue 2,2019.
- Patrick Velte ,Carl Christian and Freidank, “The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit”, Eur. J. Econ, Vol. 4,2015.
- Silvano Corbella; Cristina Florio; Giorgio Gotti; and Stacy Mastrolia , “Audit firm rotation, audit fees, and audit quality: The experience of Italian public companies”, Journal of international Accounting, Auditing, and Taxation, Vol. 6, No.1,2015.
- Wuchun Chi, “An overlooked effect of mandatory audit – firm rotation on investigation strategies”, OR Spectrum, Vol. 33, 2011.

(C) Thesis

- Bob Stakebrand, "Auditor Rotation and Audit Quality in Europe", Master Thesis in Accounting, Radboud University Nijmegen, 2016.
- Moneos Sotirios, “The effects of mandatory audit firm -rotation on audit quality: Evidence from the United States of America”, Master Thesis in Accounting, Erasmus University of Rotterdam, 2014.
- Sylvia Veronica Siregar; Fitriany Amarullah; Arie Wibowo and Moneos Sotirios, "The effects of mandatory audit firm rotation on audit quality: Evidence from the United States of America", Master Thesis in Accounting, Erasmus University of Rotterdam, 2014.

(D) Others

- Diana Mostafa Mohamed, “The impact of the audit rotation on the audit quality: A field study from Egypt”, Working paper, 2010, p: 3, Available at: <http://ssrn.com/abstract=1676224>.
- Hamed Sayyar; Rohaida Basiruddinb; SitiZaleha Abdul Rasidc; and Mohamed A. Elhabibd, "The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia", Research paper, International

Business School, Universiti Teknologi Malaysia, Kuala Lumpur, Malaysia, 2015.

- Marquita Toinette Barton, “Analysis of the mandatory auditor rotation debate”, University of Tennessee Honors Thesis Projects, 2002, Available at: [http:// trace. Tennessee.edu/utk_chanhonoproj/](http://trace.Tennessee.edu/utk_chanhonoproj/) 512.
- R. Narayanaswamy and K. Raghunandan," The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality, audit fees, and audit market concentration: Evidence from India", IIM Bangalore Research paper, 2019