

أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية  
"دراسة اختبارية"

|                                  |                                  |                     |
|----------------------------------|----------------------------------|---------------------|
| أ. د/ منى مغربي محمد             | أ.د/ شيرين شوقي السيد الملاح     | فاطمة حسن السيد     |
| أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد | أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد | معيدة بقسم المحاسبة |
| بقسم المحاسبة                    | بقسم المحاسبة                    | كلية التجارة        |
| كلية التجارة - جامعة بنها        | كلية التجارة - جامعة بنها        | جامعة بنها          |

١٤٤٣ هـ - ٢٠٢٢ م

# أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية "دراسة اختبارية"

أ. د/ منى مغربي محمد      أ.د/ شيرين شوقي السيد الملاح      فاطمة حسن السيد  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بقسم المحاسبة وأستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بقسم المحاسبة      معيدة بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة بنها      كلية التجارة - جامعة بنها      كلية التجارة - جامعة بنها

## ملخص البحث

**هدف البحث:** إلى تحديد أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية. **التصميم والمنهجية:** تم إجراء الدراسة الاختبارية عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة البحث متمثلة في (١٢٥) مفردة من الأكاديميين (شركات المساهمة المسجلة في البورصة المصرية - مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مصر - أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية)، لاختبار فروض البحث التي تعكس أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية.

**النتائج والتوصيات:** تطبيق التدوير الإلزامي والتخصص النوعي للمراجع الخارجي معاً للمراجع الخارجي يؤدي إلى دعم كفاءة المراجع الخارجي وتعزيز موقفه من الشك المهني، وبذلك يؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على اكتشاف والحد من التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وزيادة حجم المعرفة لدى المراجع الخارجي اللازمة في تنفيذ عملية المراجعة، وهو الأمر الذي تزيد حاجة المراجع الخارجي له خلال السنوات الأولى للتعاقد، في ظل تطبيق كل من سياسة التدوير الإلزامي واستراتيجية التخصص النوعي ترتفع أتعاب عملية المراجعة على الرغم من التأثير المنخفض للمنافسة إلا أن رغبة المراجع في المحافظة على سمعته تدفعه للمحافظة على مستوى الجودة المطلوب لما قد يترتب على فشل عملية المراجعة من آثار سلبية تعود عليه بتكاليف أعلى من أتعاب عملية المراجعة، واستناداً إلى ذلك توصي الباحثة بضرورة قيام الشركات محل المراجعة بدراسة اقتصادية توازن فيها التكاليف والمنافع الناتجة عن قرار التدوير مما يكون له أثر هام في قرار تدوير المراجع أو الإبقاء على المراجع الحالي، إصدار معيار مراجعة متخصص بعنوان: متطلبات ومسئوليات التخصص النوعي للمراجع الخارجي، حيث يضمن كل العناصر الخاصة بتحقيق التخصص النوعي للمراجع كأداة لتطور مهنة المراجعة ككل، وجود معيار يحدد مدة التدوير الإلزامي وماهيه أسس تدوير المراجع الخارجي.

**الكلمات المفتاحية:** التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي - التخصص النوعي للمراجع الخارجي - جودة مراجعة القوائم المالية.

# **The Effect of Rotation and Qualitative Specialization of The External Auditor on The Quality of Auditing The Financial Statements**

## **"Test Study"**

**Prof. Dr.**

**Mona Maghraby Mohamed**  
Assistant Professor of Accounting and  
Auditing - Faculty of commerce  
Banha University

**Prof. Dr.**

**Shreen Shawky El- Mallah**  
Assistant Professor of Accounting  
and Auditing - Faculty of commerce  
Banha University

**Fatma Hassan Elsayed**  
Demonstrator, Department  
of Accounting- Faculty  
of commerce - Banha University

---

### **Abstract**

**The Objective of The Research:** To Determine The Effect of Rotation and Qualitative Specialization of The External Auditor on The Quality of The Audit of The Financial Statements.

**Design and Methodology:** The Test Study Was Conducted by Designing a Survey List and Distributing it to The Research Sample Represented by (125) Individual Academics (Shareholding Companies Registered in The Egyptian Stock Exchange - Accounting and Auditing Offices Operating in Egypt - Faculty Members in The Accounting and Auditing Departments in The Faculties of Commerce in Egyptian Universities), to Test The Research Hypotheses Which Effect of Rotation and Qualitative Specialization of The External Auditor on The Quality of The Audit of The Financial Statements.

**Results and Recommendations:** The Application of The Specific Specialization of The External Auditor and The Mandatory Rotation Together of The External Auditor Leads to Supporting the Efficiency of The External Auditor and Enhancing His Position of Professional Skepticism, and Thus Leads to An Increase in The Auditor's Ability to Discover and Reduce Material Misstatements in The Financial Statements, and Increase The Knowledge of The External Auditor Necessary in The Implementation of The Process Audit, Which is What The External Auditor Needs to Do During The First Years of The Contract, That in Light of The Application of Both The Mandatory Rotation Policy and The Strategy of Qualitative Specialization, The Audit Process Fees Rise Despite The Low Impact of Competition, But The Auditor's Desire to Preserve His Reputation Drives Him to Maintain The Required Level of Quality Because of The Negative Effects That May Result from The Failure of The Audit Process, At Higher Costs Than the Audit Fees. Based on this, the researcher recommends that the companies under review should carry out an economic study in which the costs and benefits resulting from the decision to rotate are balanced, which would have an important impact on the decision to rotate the auditor or keep the current auditor, Issuance of A Specialized Auditing Standard Entitled: Requirements and Responsibilities of The External Auditor's Specific Specialization, Which Guarantees All The Elements Related to Achieving the Auditor's Specific specialization as a tool for the development of the audit profession as a whole, The Existence of A Standard That Determines The Duration of The Mandatory Rotation and What are The Basis for The External Auditor's Rotation.

**Keywords:** Audit Rotation - Qualitative Specialization - The Quality of Auditing The Financial Statements.

## ١ - الإطار العام للبحث:

### ١/١ المقدمة:

التدوير للمراجع الخارجى يعد أحد السبل التى تدعم استقلالية المراجع، وذلك نظرا لأن استقلال المراجع يعد حجر الزاوية لمهنة المراجعة، فهو أحد السياسات المقترحة من قبل قانون ساربنيس اوكسلى فى عام ٢٠٠٢ فى الولايات المتحدة الأمريكية، والذى تم وضعه من قبل الكونجرس الأمريكى فى محاول لحل أزمة عدم الثقة الذى أصابت مهنة المحاسبة والمراجعة فى تلك الآونة، وكان له أيضا أثر كبير فى إعادة تنظيم المهنة على مستوى العالم.

أما التخصص النوعى فهو من أهم الآليات التى تم إقتراحها من قبل كل من المنظمات المهنية والأكاديمية لمحاولة إستعادة الثقة فى تقرير المراجع عن القوائم المنشورة، نتيجة الحد من تركيز سوق المراجعة، وتدعيم استقلال المراجع، وذلك سعياً لتحسين جودة مراجعة القوائم المالية، فالتخصص النوعى يساعد المراجع على تقديم خدمة المراجعة بمستوى عالٍ من الكفاءة والفعالية، وهو ما قد ينعكس على تحسين جودة مراجعة القوائم المالية.

### ٢/١ طبيعة المشكلة:

مهنة المراجعة لها دور مهم فى خدمة المجتمع من خلال فحص ومراجعة القوائم المالية السنوية التى تعددها إدارات الشركة لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية وغير المالية الواردة بها، والتى تعتمد عليها جميع الفئات أصحاب المصالح بالشركة فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة سواء من داخل الشركة أو من 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، فلا بد أن تتسم خدمة المراجعة بالجودة العالية وأن يحافظ المراجع على استقلاليتها وعدم وجود مصالح أو منافع ذاتية له بالشركة ويمثل هذان المتغيران سبب وجود المهنة واستمرارها ويتأثران بالعديد من العوامل، وأهم هذه العوامل طول مدة الارتباط بين المراجع وعميله (Clive Lennox, et. al., 2014).

وطول فترة الارتباط بين المراجع الخارجى والشركة محل المراجعة تؤدى إلى خلق علاقة مودة أو صداقة بين المراجع والإدارة مما يجعل المراجع أكثر تساهلا، وبالتالي يخلق دوافع لدى الإدارة على الغش والتلاعب، وأيضا طول هذه الفترة لها تأثير سلبي على الاستقلال المهني للمراجع الخارجى نتيجة الصداقة التى تتكون بينهم، وتأثيرا سلبياً على الشك المهني للمراجع الخارجى، ويصاحبها العديد من العيوب التى قد تفقد موضوعيته واستقلاله، من أهمها أن يصبح المراجع ذا نظرة غير متجددة مما يفقده الشك المهني، وقد يفشل فى التوصل إلى أدلة مراجعة جديدة بخلاف ما توصل إليه فى السابق (سالم أحمد صباح، ٢٠١٤).

وإن انهيار شركة إنرون وماتبعها من انهيارات لبعض الشركات الكبرى في الولايات المتحدة وأوروبا وتورط مكتب 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 سياسة التدوير الإلزامى للمراجع كل فترة زمنية محددة.

إلا أن كلا من (Said Kousay, 2014; Saeed Rabea Baatwah, 2016) مازال يدعو إلى التشكيك في فعالية تطبيق سياسة التدوير الإلزامى، حيث يعتمد معارضى التدوير الإلزامى على حجة رئيسية تتمثل في ضعف المعرفة التي تكون متوفرة عن أنشطة وبيئة النشاط الذي يعمل فيه المراجع بما يؤدي لعدم قدرته على اكتشاف الأخطاء والغش، ودقة تحديده لإجراء اختبارات الالتزام ومراجعة تقديرات الإدارة مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض جودة عملية المراجعة أو إلى فشلها، وأن هذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول فترة التعامل مع الشركة محل المراجعة خاصة في ظل التنوع الكبير لأنشطة هذه الشركات وزيادة المعايير المتخصصة لكل نشاط، وحدث الفشل في عملية المراجعة يكون بسبب عدم تفهم المراجع وإمامه ببيئة نشاط الشركة ومعاملاته.

ولتجنب هذه المشكلة جاء مدخل التخصص النوعى للمراجع البديل كأحد المداخل لتحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة، إن التغييرات الحديثة لمهنة المراجعة أعطت دوراً رئيسياً للمعرفة الصناعية المتخصصة. في حين توصلت دراسة (Mohamed A. Elshawarby, 2017) أن التخصص قد يؤدي إلى التعاون والارتباط بين المراجع وعميله (الشركة محل المراجعة) وهي أحد المخاطر التي قد تؤثر على استقلال المراجع. بناء على ما تقدم وفي ضوء اختلاف الباحثين حول أثر كل من التدوير الإلزامى للمراجع على جودة مراجعة القوائم المالية من جهة، وأثر تطبيق استراتيجية التخصص النوعى على جودة مراجعة القوائم المالية من جهة أخرى، فإن مشكلة هذا البحث تتركز في دراسة أثر كل من التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع على جودة مراجعة القوائم المالية.

وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- ما ماهية ومفهوم تدوير المراجع بنوعيه (الإلزامى/ غير الإلزامى) في ضوء الإصدارات المهنية والمعايير؟
- 2- ما مفهوم ومقومات التخصص النوعى للمراجع؟
- 3- هل يوجد تأثير للتدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية؟
- 4- هل يؤدي التخصص النوعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة مراجعة القوائم المالية؟
- 5- هل يوجد تأثير لكل من التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع على جودة مراجعة القوائم المالية؟

### ٣/١ أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى "تحديد أثر التدوير والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية"، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- تحديد ودراسة ماهية وطبيعة التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع ومقوماته.
  - دراسة وتحديد مدى تأثير التدوير الإلزامى للمراجع على جودة مراجعة القوائم المالية.
  - دراسة وتحديد مدى تأثير التخصص النوعى للمراجع على جودة مراجعة القوائم المالية.
  - بيان أثر تطبيق سياسة التدوير الإلزامى للمراجع فى ظل تطبيق استراتيجيات التخصص النوعى على جودة مراجعة القوائم المالية.

### ٤/١ أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذى يتناوله، ومن ثم تتمثل أهمية البحث فى:

#### أولاً: الأهمية العلمية:

يركز البحث على دراسة التدوير للمراجع الخارجى والتخصص النوعى للمراجع، وكذلك دراسة أثر التدوير والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية، وهو ما يتسم بالندرة فى الأبحاث المحاسبية فى حدود علم الباحثة.

#### ثانياً: الأهمية العملية:

يعتبر هذا البحث مفيداً لمهنة المراجعة بما يقدمه من دراسة توضح الاتجاه نحو معرفة إذا كان تدوير المراجع الخارجى الإلزامى يؤثر على عناصر جودة مراجعة القوائم المالية أم لا، وأيضاً توضيح الجوانب الإيجابية والسلبية عند تطبيق سياسة التدوير الإلزامى للمراجع وأيضاً معرفة الجوانب الإيجابية والسلبية على جودة مراجعة القوائم المالية عند تطبيق استراتيجيات التخصص النوعى.

### ٥/١ منهج البحث:

اعتمدت الباحثة على كل من المنهج الاستقرائى والاستنباطى لمحاولة تحديد أثر التدوير والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية. وكذلك قامت الباحثة بإجراء دراسة اختبارية عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة البحث متمثلة فى (١٢٥) مفردة من الأكاديميين (شركات المساهمة المسجلة فى البورصة المصرية - مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة فى مصر - أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية).

## ٦/١ حدود البحث:

- لن تتناول الباحثة أى تأثير آخر للتدوير الإلزامى للمراجع إلا على جودة مراجعة القوائم المالية.
- لن تتناول الباحثة أى تأثير آخر للتخصص النوعى للمراجع إلا على جودة مراجعة القوائم المالية.
- لن تتناول الباحثة استراتيجية التخصص النوعى إلا فى ضوء مدى تأثيرها على تطبيق سياسة التدوير الإلزامى وانعكاس ذلك على جودة مراجعة القوائم المالية.

## ٧/١ خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية وأهداف البحث وفى ضوء المشكلة والحدود فقد تم تقسيم البحث كما يلى:

- 1- الإطار العام للبحث.
- 2- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
- 3- الإطار النظرى للبحث.
- 4- الدراسة الاختبارية.
- 5- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.
- 6- قائمة مراجع البحث.

## ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

تعرض الباحثة فى هذا الجزء أهم الدراسات ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث، بالقدر الذى يخدم البحث، من خلال محورين، الأول يتعلق بالدراسات السابقة التى تتناول التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى وعلاقته بجودة مراجعة القوائم المالية، والثانى يتعلق بالدراسات السابقة التى تناولت التخصص النوعى للمراجع وعلاقته بجودة مراجعة القوائم المالية.

## المحور الأول: الدراسات التى تناولت التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى وعلاقته بجودة مراجعة القوائم المالية:

هدفت دراسة (Anis Ahmed, 2014) إلى معرفة مدى إدراك المراجعين الخارجيين لتدوير مكاتب المراجعة وأثره على جودة مراجعة القوائم المالية بالتطبيق على المراجعين فى مصر، وتوصلت الدراسة إلى أن التدوير الإلزامى للمراجعين الخارجيين فى مصر له تأثير إيجابى على جودة مراجعة القوائم المالية وله تأثير سلبى على المعرفة التى إكتسبها المراجع الخارجى على الشركة محل المراجعة وأيضاً التدوير الإلزامى للمراجعين الخارجيين فى مصر له تأثير إيجابى على استقلال المراجع.

**وهدفت دراسة (محمد أحمد إبراهيم، ٢٠١٦) إلى اقتراح نموذج لقياس مستوى ممارسة الشك المهني** فى ضوء التدوير الإلزامى للمراجع للوقوف على مستوى الممارسة الحالية، ثم اقتراح مجموعة من الأدوات لتحسين وتطوير هذا المستوى ومعرفة أثر ذلك على تحقيق جودة عملية المراجعة، **وتوصلت الدراسة إلى أن** هناك اتفاق على أن عدم ممارسة الشك المهني من قبل المراجع يساعد على فشل عملية المراجعة، وأن ممارسة الشك المهني من قبل المراجع تساعد فى الحد من أو منع كل من ممارسة إدارة الأرباح وممارسة إدارة المراجعة والتي تسعى جميعها إلى التلاعب فى التقارير والقوائم المالية من خلال التأثير على الحسابات مما ينعكس بالسلب على ثقة المستخدمين فى نتائج عملية المراجعة وفى المعلومات المحاسبية، وأن التدوير الإلزامى للمراجع ينتج عنه من مزايا متعددة لها تأثير إيجابى على الجوانب المختلفة للشك المهني.

**كما هدفت دراسة (Zvi Singer and Jing Zhang, 2018) إلى تحليل أثر طول فترة التعاقد** بين المراجع الخارجى والشركة محل المراجعة على توقيت اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية خاصة بعد انهيار آرثر أندرسون وصدور قانون ساربنيس اوكسلى فى ٢٠٠٢، **وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط سلبى بين** طول فترة التعاقد مع المراجع واكتشاف الأخطاء فى الوقت المناسب، كما أن ذلك يؤثر سلبى على جودة مراجعة القوائم المالية، وأن تدوير المراجع يساعد على وجود رؤية جديدة لعملية المراجعة مما ينعكس إيجابياً على جودة مراجعة القوائم المالية.

**وهدفت دراسة (Devi Sulisty Kalanjati, et al., 2019) إلى دراسة وتحليل أثر تطبيق** سياسة التدوير الإلزامى سواء تدوير شريك المراجعة أو تدوير مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة، **وتوصلت الدراسة إلى أن التدوير الإلزامى سواء تدوير شريك المراجعة أو مكتب المراجعة يؤدي إلى دعم** وتعزيز جودة عملية المراجعة وذلك من خلال تعزيز الاستقلال المهني للمراجع وتعزيز مستوى ممارسة الشك المهني فى عملية المراجعة وتقديم رؤية جديدة للمراجعة والحد من تركيز سوق المراجعة فى شركات المراجعة الكبرى Big4 مما ينعكس إيجابياً على نزاهته فى اكتشاف أى تحريفات جوهرية ترتكبها الإدارة ومن ثم الثقة فى القوائم المالية.

**فى حين هدفت دراسة (ياسر زكريا الشافعى، ٢٠٢٠) إلى قياس مستوى التزام الشركات المقيدة** بالبورصة المصرية بتطبيق التدوير الإلزامى للمراجع من خلال تحديد منافع وأضرار التدوير الإلزامى لكل من المراجع وعملاء المراجعة، **وتوصلت الدراسة إلى أن التزام الشركات بتطبيق سياسة التدوير الإلزامى للمراجع كآلية لضمان استقلال المراجع يعطى تأكيداً على جودة مراجعة القوائم المالية التى تعزز الثقة فى البيانات والقوائم المالية الناتجة عن الشركة ويتطلب الزام الشركات بتطبيق التدوير الإلزامى للمراجع وجود تشريع قانونى يحدد فترة مدة التعاقد قبل عودة المراجع لمراجعة حسابات نفس الشركة، وتحديد جهة الرقابة على التنفيذ**



ووضع عقوبات مالية وإدارية على الشركات غير الملتزمة بتطبيق التدوير الإلزامى، يحقق التدوير الإلزامى للمراجع العديد من المنافع مثل ضمان استقلالية المراجع وضمن التزام المراجع بالمعايير المهنية ويجعله قادراً على الكشف عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها مما يحقق المصادقية فى التقارير والقوائم المالية المنشورة ويدعم ثقة المستثمرين فيها .

### **المحور الثانى: الدراسات التى تناولت التخصص النوعى للمراجع وعلاقته بجودة مراجعة القوائم المالية:**

**هدفت دراسة (Mohamed A. Elshawarby, 2017)** إلى قياس دور التخصص للمراجع فى تخفيض الآثار السلبية لتدوير شركته إلزامياً وإنعكاس ذلك على جودة مراجعة القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين التخصص النوعى للمراجع والحد من الآثار السلبية المحتملة للتدوير الإلزامى بمكتب المراجعة، وأن التدوير الإلزامى للمراجع يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة عندما يكون المراجع الجديد متخصص فى صناعة عميل المراجعة.

**كما هدفت دراسة (هدير عاطف السيد، ٢٠١٨)** إلى اختبار مدى تأثير التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال بعض محددات جودة عملية المراجعة وهى (الحد من إدارة الأرباح - تخفيض مخاطر المراجعة - الحد من التحريفات الجوهرية - طول فترة التعاقد بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة) فى بيئة الأعمال المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق التخصص النوعى للمراجع الخارجى يساعد فى تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات مما يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن من خلال المعرفة والقدرة المهنية التى يمتلكها ويساعد فى الكشف والحد من التحريفات الجوهرية وذلك لزيادة كفاءته ودقة حكمه المهني، وتطبيق التخصص النوعى للمراجع يؤدي إلى زيادة طول فترة الارتباط بين المراجع المتخصص والشركة وذلك من خلال زيادة حجم المعرفة الكاملة اللازمة لاستكمال عملية المراجعة واكتشاف التحريفات الجوهرية والحد منها وتقييمها وزيادة استقلال المراجع، إن المراجع المتخصص يمتلك المعرفة والخبرة المهنية للقطاع الذى يتخصص فيه وطبيعته النشاط الذى تنتمى إليه شركة العميل وما لذلك من تأثير إيجابى فى تعزيز قدرته على التفاوض فى مرحلة قبول مراجعة هذا العميل مما يدعم قدرة المراجع على رفع وزيادة أتعاب عملية المراجعة.

**بينما هدفت دراسة (Karim Hegazy and Mohamed Hegazy, 2018)** إلى تحليل ودراسة أثر التخصص النوعى للمراجع على مدى درجة الاحتفاظ بالمراجع ومكاتب المراجعة ومن ثم جودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص النوعى لمكاتب المراجعة يساهم فى تعزيز معرفتها حول طبيعة الصناعة وإدارك المراجعين لأنواع المخاطر التى يتعرض لها العملاء المرتبطة بالصناعة والناجمة عن طبيعة أنشطتها، ويمنح التخصص النوعى لمكاتب المراجعة الحصول على حصة فى سوق المراجعة على مستوى

الصناعة، كما أنّ مكاتب المراجعة المتخصصة تقدم خدمات بجودة عالية وفرص أقل للتلاعب في التقارير المالية التي ينتجونها ومصدقية أعلى لتقارير المراجعة، وتحسين جودة الإفصاح التي توافرها مكاتب المراجعة. وهدفت دراسة (محمد أحمد خليل، ٢٠١٩) إلى الاستفادة من التخصص النوعي للمراجع وتطويره للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص النوعي للمراجع هو أحد أهم الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة لأنه يساعد على الارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق جودة عملية المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية وعودة الثقة لدى الفئات المختلفة المهتمة بمنظمات الأعمال، وإن توفر التخصص النوعي للمراجع يحقق الكثير من الأهداف سواء الخاصة بالمراجع ذاته أو الخاصة بمنظمات الأعمال محل المراجعة أو الخاصة بمهنة المراجعة، وإن المراجع المتخصص نوعياً في نشاط منظمة الأعمال هو أكثر الأطراف الخارجية فهماً لطبيعة أنشطة المنظمة المختلفة وطبيعة عملياتها وبالتالي هو الأقدر على تحديد مجالات ممارسة إدارة الأرباح وأيضاً هو أكثر الأطراف الرقابية قدرة على اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالتالي أكثرها قدرة على مواجهتها والحد منها إن لم يستطيع منعها من البداية.

كما هدفت دراسة (Indah Kurniasih and Kiswanto Kiswanto, 2020) إلى معرفة مدى تأثير كلا من خبرة المراجع المتخصص وخبرة لجان المراجعة على جودة عملية المراجعة، وتمثلت عينة الدراسة في ١٤٤ شركة تصنيع مدرجة في البورصة الإندونيسية في الفترة ٢٠١٤-٢٠١٦، وتوصلت الدراسة إلى أن أنواع الخبرة لدى لجان المراجعة تنقسم إلى خبرة محاسبية وخبرة مالية وخبرة إشرافية، وتخصص المراجع ولجان المراجعة التي لديها خبرة محاسبية قادرة على تحسين جودة عملية المراجعة، في حين أن الخبرات المالية والإشرافية للجان المراجعة لا تؤثر على جودة عملية المراجعة، ويؤثر حجم الشركة والربحية والرافعة المالية إيجاباً على اعتبارها أحد المتغيرات المتحركة في عملية الصناعة على جودة عملية المراجعة ومع ذلك لا يؤثر حجم مجلس الإدارة على جودة المراجعة.

بعد العرض السابق لبعض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث يتضح للباحثة ما يلي:

- 1- اتضح أن هناك تباين في الآراء حيث أن هناك آراء ترى أن التدوير الإلزامي له تأثير إيجابي على جودة مراجعة القوائم المالية، رغم وجود بعض السلبيات الأخرى التي تنتج عن إتباعه مثل زيادة التكاليف وإنخفاض منحنى التعلم في السنوات الأولى لدى المراجع الخارجي.
- 2- هناك آراء أخرى تعارض إتباعه، حيث ترى أنه لا يحقق الفائدة المطلوبة منه، وقد قام الباحثون بالنظر إلى الانتقادات الموجهة لسياسة التدوير الإلزامي للمراجع.

- 3- هناك ندرة فى الدراسات التى تناولت التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على عناصر جودة مراجعة القوائم المالية- فى حدود علم الباحثة- ولذا فهذا البحث يتناول التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على عناصر جودة مراجعة القوائم المالية.
- 4- ركزت الدراسات على بيان أهمية التخصص النوعى ومدى تأثيره على كفاءة أداء المراجع وتأثيره على استقلاله، وبيان مدى تأثيره على عملية المراجعة بصفة عامة من خلال تحسين جودة مراجعة القوائم المالية.
- 5- اهتمت الدراسات التى تناولت تطبيق استراتيجية التخصص النوعى للمراجع الخارجى على بعض عناصر جودة مراجعة القوائم المالية المتمثلة فى (الكفاءة المهنية- استقلال المراجع- المعرفة المهنية- أتعاب عملية المراجعة)- فى حدود علم الباحثة- ولذا فهذا البحث يتناول تطبيق استراتيجية التخصص النوعى للمراجع الخارجى على أهم عناصر جودة مراجعة القوائم المالية.
- 6- هناك ندرة فى الدراسات التى تناولت العلاقة بين التدوير الإلزامى للمراجع والتخصص النوعى للمراجع، وجودة مراجعة القوائم المالية - فى حدود علم الباحثة- وهو ما تعتمد عليه الباحثة خلال البحث الحالى.

### ٣- الإطار النظرى للبحث:

#### ١/٣ تعريف تدوير المراجع الخارجى:

قام مكتب المحاسبة الحكومى الأمريكى (GAO) فى عام ٢٠٠٤ بتعريفه على أنه "فرض عدد معين من السنوات المتتالية التى يمكن خلالها لشركات أو مكاتب المراجعة المسجلة أن تكون مراجع لشركة عامة" (US General Accounting Office, 2004).

ترى دراسة (مى صديق سعد، ٢٠١٦) أن تدوير المراجع الخارجى "هو الحالة التى يتم استبدال المراجع الحالى بمراجع آخر، وهى تكون من خلال اتخاذ الهيئة العامة للمساهمين لقرار عزل المراجع وتعيين مراجع آخر وذلك بسبب الخلاف بين الشركة والمراجع أو بسبب وجود نصوص وتشريعات تلزم عملية التدوير كل فترة زمنية أو أن يتخلى المراجع الخارجى عن منصبه من خلال تقديم استقالته أو بسبب حالات الوفاة والعجز القانونى". وقد أوضح قانون (SOX, 2002) فى الفقرة رقم (٢٠٧) بأنه "الفترة المحددة من السنوات التى يقضيها شركة/ مكتب المراجعة فى مراجعة عميل ما قبل أن يتركه لمدة معينة- فترة تهدئة- قبل أن يعود لمراجعة حساباته مرة أخرى".

ويمكن تعريف التدوير الإلزامى للمراجع على أنه تداول عملية مراجعة حسابات شركة ما بين مكاتب أو شركات المراجعة أو شركاء المراجعة فى شركة واحدة كل فترة زمنية معينة تحددها التشريعات والقوانين الخاصة بالبلد التى تتم بها عملية المراجعة، ولا يمكن لمكتب أو شريك المراجعة العودة إلى مراجعة حسابات نفس الشركة (عميل المراجعة) إلا بعد مرور فترة زمنية معينة تحددها القوانين والتشريعات.

### ٢/ ٣ العوامل المؤثرة على تدوير المراجع الخارجى:

من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، فإن العوامل التى تؤدى إلى تدوير المراجع الخارجى يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات كما يلى:

المجموعة الأولى: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

المجموعة الثانية: العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة

المجموعة الثالثة: العوامل المرتبطة بتطور بيئة مهنة المراجعة

ويمكن تناول تلك المجموعات بإيجاز على النحو التالى:

#### المجموعة الأولى: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

يعد أحد أهم العوامل التى تضعها الشركة فى الاعتبار عند اتخاذ قرار تدوير المراجع الخارجى، وتشمل ما يلى (John Kalimilo Malagila, et al., 2020):

أولاً: العوامل المتعلقة بعملية المراجعة: وتشمل ما يلى:

- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع.
- الخلاف حول إجراءات عملية المراجعة بين إدارة الشركة ولجنة المراجعة من ناحية والمراجع الخارجى من ناحية أخرى.
- الخلاف حول تطبيق الأسس والقواعد المحاسبية فى الشركات المتعثرة.

#### ثانياً: العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجى: وتتمثل فيما يلى:

- مستوى التأهيل العلمى والمهنى للمراجع الخارجى.
- مدى معرفة المراجع أو مكتب المراجعة بطبيعة نشاط الشركة محل المراجعة والصناعة التى تنتمى إليها.
- استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة الحديثة: حيث إن إلمام المراجع واستخدامه للأساليب والوسائل التكنولوجية الحديثة يمكن أن تساعده فى أداء مهمته بسهولة وكفاءة وجودة أعلى.

### ثالثاً: العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة: وتتمثل فى:

- حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات فى بداية التعاقد نظراً للمنافسة الشديدة فإن المراجع الخارجى قد يلجأ لتقديم كثير من التوضيحات فى مقابل الاحتفاظ بالشركة محل المراجعة.
- انخفاض قيمة أتعاب عملية المراجعة فى مقابل المخاطر المهنية، بالإضافة إلى زيادة المخاطر المهنية فى مقابل عدم تغطية الأتعاب للتكاليف التى يتحملها المراجع، والخسائر التى يمكن أن يتعرض لها المراجع نتيجة الدعاوى القضائية التى تقيمها الأطراف والفئات المستفيدة من عملية المراجعة ضده.

### المجموعة الثانية: العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

ترتبط بالشركة محل المراجعة بالعديد من العوامل المسببة لظاهرة التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى أو مكتب المراجعة وتشتمل على ما يلى (إسماعيل حمد نزال، ٢٠١٧؛ Li- chunKuo, et al., 2016):

#### أولاً: العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة.

- نمو حجم الشركة محل المراجعة: يعتبر كبر حجم الشركة من خلال زيادة قيمة أصولها وتنوع أنشطتها، أحد العوامل المسببة لتدوير المراجع الخارجى واستبداله مع مراجع آخر تتناسب إمكانياته مع التدوير ونمو حجم الشركة.
- اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى: نظراً لما يترتب على ذلك من مشاكل محاسبية عديدة، مما يستلزم إمكانية وخبرات قد لا تتوافر فى المراجع الحالى، ومن ثم ذلك يكون ذلك سبباً فى تدوير المراجع الخارجى بأخر لديه الإمكانيات والخبرات المناسبة.

#### ثانياً: العوامل المتعلقة بتقرير المراجعة وحالات إبداء الرأى:

عندما يلجأ المراجع إلى التحفظ فى تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه فى القوائم المالية طبقاً للوقائع والأحداث التى تواجهه فى تنفيذ عملية المراجعة وبناء عليها يصدر رأيه النهائى ومع ذلك فإن هذا الرأى قد يكون سبباً فى تدويره لعدم توافق رأيه مع رغبات القائمين على إعداد القوائم المالية، وتتمثل هذه العوامل فى (ياسر السيد كساب، ٢٠١٩):

- إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأى: يتمثل الهدف الرئيسى للمراجعة فى إبداء المراجع لرأيه الفنى المحايد فيما إذا كانت الحسابات الختامية تعبر بصدق عن نتيجة النشاط، وأن الميزانية تعبر عن المركز المالى للشركة بعدالة، ويقوم المراجع بعرض هذا الرأى فى شكل تقرير مكتوب يوجه إلى إدارة الشركة من جهة وإلى كافة الأطراف الخارجية من جهة أخرى، لقد نالت العلاقة بين

إصدار المراجع لتقرير في غير صالح الشركة وتدويره أمرين متعاكسين، تقرير المراجعة المتحفظ يمكن أن يؤثر على استمرارية المراجع الخارجى مع الشركة محل المراجعة بعد إصدار هذا التقرير.

- **تأخير تقديم تقرير المراجعة:** إن مكتب المراجعة يكون العمل فيه مزدحماً في نهاية السنة المالية، خاصة إذا كان مرتبطاً بمراجعة عدة الشركات، وليس لديه العدد الكافي من المراجعين والإمكانات والقدرات الفنية لإنجاز عملية المراجعة في مواعيدها المحددة.

### **المجموعة الثالثة: العوامل المرتبطة بتطور بيئة مهنة المراجعة:**

تواجه مهنة المراجعة تحديات ناتجة عن المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية، والتي تستلزم ضرورة توسيع وتطوير مهارات ومعارف المراجعين لفهم البيئة التي تعمل فيها الشركات محل المراجعة.

وتتمثل في ( عادل على حسن، ٢٠١٦؛ Michael Harber and Warren Maroun, 2020 ):

- **تطبيق اتفاقية الجاتس (GAATS):** إن تطبيق اتفاقية الجاتس سيؤثر على مهنة المراجعة ومزاويلها، حيث إنها تسمح لمكاتب المراجعة الأجنبية بالدخول إلى الأسواق المحلية مما يؤدي إلى ضعف الموقف التنافسي للمكاتب المحلية أمام الأجنبية واستقطاب المكاتب الأجنبية للكفاءات من المراجعين الموجودة بالمكاتب المحلية، وعلى ذلك فإن تواجد المكاتب الأجنبية سيجعل بعض أصحاب الشركات يقومون بتغيير مكتب المراجعة الحالي، حيث يفضلون التعامل مع هذه المكاتب ولو من باب الواجهة والسمعة، هذا بخلاف مستوى العلم والخبرة والكفاءة لدى تلك المكاتب الأجنبية في استخدام الأساليب العلمية الحديثة والتكنولوجيا المتطورة.
- **المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة:** مع تطور مسؤوليات المراجعين الخارجيين في ظل التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة، يؤدي ذلك إلى أن يشهد سوق خدمات المراجعة منافسة حادة وشديدة، وبالتالي فإنه كلما زاد احتمال تدوير المراجع الخارجى بأخر يقبل عملية المراجعة بأتعاب أقل، مما قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وجودة المراجعة.
- **وجود احتكار في سوق المهنة:** حيث إن الجزء الأكبر من العمل المحتكر من قبل عدد قليل للغاية من الممارسين، فالمنتبع لما ينشر من قوائمها المالية سواء كانت لبنوك أو شركات ويلاحظ أسماء المراجعين سيجد أن أسماء المراجعين تكاد تكون مكررة ومعادة وتتحصر في مجموعة من الأسماء وهذا في غير صالح المهنة ذاتها، مما يؤثر سلباً على مزاوى المهنة أيضاً ويؤثر بالسلب كذلك على المستوى الاقتصادى.

### ٣/٣ إيجابيات وسلبيات التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى:

#### أولاً: إيجابيات التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى:

توجد العديد من الدراسات (Silvestre Adalene Olivia costa, et al., 2018): صالح حميداتو، ٢٠١٧: (Devi Sulistyokalanjati, et al., 2019) منذ أكثر من أربعة عقود من القرن العشرين والعقد الأول من القرن الحادى والعشرين التى ناقشت فكرة إلزام الشركات بتدوير المراجع الخارجى لديها كل فترة محددة من الزمن على أساس أن طول الفترة أى فترة التعاقد بين المراجع الخارجى والشركة محل المراجعة يقل معها مقدرته على المحافظة على استقلاله وموضوعيته، وتتمثل أهم إيجابيات التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى فى الآتى:

(أ) تعزيز استقلال المراجع وذلك من خلال الحد من الألفة والتقارب فى المصالح الشخصية فيما بين المراجع والشركة محل المراجعة، حيث أن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجى والشركة محل المراجعة تؤدى إلى أن يصبح المراجع أكثر ألفة مع إدارة الشركة وبالتالي يكون أكثر تساهلاً وقبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ويعتمد على ما تتخذه الإدارة من قرارات بدلاً من الاعتماد على شكوكه المهنية.

(ب) زيادة نزعة الشك المهنى لدى المراجع الخارجى والتى تساعد بدورها على الحد من ممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال تمكين المراجع الخارجى من ممارسة استجواب العقل وبذل العناية المهنية الواجبة والتقييم الانتقادى والبحث عن الحقائق ومفاوضة ضغوط الإدارة.

(ج) الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة بين مجموعة معينة من مكاتب المراجعة وبخاصة الأربعة الكبار، حيث يؤدى تعزيز المنافسة فى سوق المراجعة وعدم سيطرة عدد معين من مكاتب المراجعة على سوق المراجعة، كذلك يؤدى هذا التدوير إلى تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة على النمو والتطور بما يولد أجواء إيجابية من التنافس

(د) الحصول على رؤية ونظرة جديدة لعملية المراجعة وللتقارير المالية محل المراجعة بما يزيد من جودة تلك التقارير، حيث وجود فحص موضوعى للقوائم المالية ويتطلب بذل عناية إضافية عند القيام بعملية المراجعة مما يؤدى إلى زيادة الثقة فى التقارير المالية.

(هـ) زيادة قدرة المراجع على اكتشاف أوجه القصور فى نظم الرقابة الداخلية والتقرير عنها، وزيادة الثقة فى تقرير المراجعة وبالتبعية فى مهنة المراجعة مما يحسن من جودة عملية المراجعة، وذلك لأن المراجع يعلم أن عمله سوف يراجع من قبل مراجع آخر بعد انتهاء مدة التعاقد.

(و) تنوع الخبرة والمعرفة لدى المراجع الخارجى.

## ثانياً: سلبيات التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى:

يرى معارضو التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى أن هذا التدوير سوف يترتب عليه العديد من العيوب أو السلبيات والتي تتمثل فى الآتى (Michael Harber Daniel,2018: Brian Bretten, et al., 2019):

(أ) خسارة المعرفة والخبرة المتراكمة لدى المراجع الخارجى والتي تسمى بمنحنى التعلم والتي يتم اكتسابها من العلاقات الطويلة الممتدة بين المراجع والشركة محل المراجعة، وهذا يعنى أن طول فترة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة تحسن من جودة المراجعة، وذلك لأن المراجع يكتسب معرفة أكثر بالشركة محل المراجعة بمرور الوقت مما يعزز من كفاءة المراجع الخارجى وتزداد جودة المراجعة.

(ب) يترتب عليه عدم قدرة المراجعين الجدد على فهم المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة محل المراجعة وبالتبعية عدم القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، مما يزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة.

(ج) قد يضعف التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى استقلال المراجع وذلك لأن المراجع يحاول إرضاء الشركة محل المراجعة من أجل العمل معه أطول فترة ممكنة قبل التدوير وذلك لتعويض التكاليف المرتفعة التى قد يتحملها المراجع فى السنوات الأولى من التعاقد مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة وبالتبعية انخفاض جودة التقارير المالية.

(د) ارتفاع تكاليف المراجعة المتمثلة فى أتعاب وساعات عملية المراجعة، حيث يطالب المراجع الجديد بأتعاب مرتفعة بمراجعة الشركة محل المراجعة لأول مرة نظراً لأن طبيعة ونطاق الإجراءات التى يتم القيام بها خلال السنوات الأولى للتعاقد تكون أكبر مما يتم القيام بها فى السنوات اللاحقة.

(هـ) تطبيق التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى غير ضرورى لأن تقصير المراجعين فى واجباتهم المهنية، وما يترتب على ذلك من دعاوى قضائية ستجبرهم على العمل بكفاءة من أجل المحافظة على سمعتهم واستمرارهم فى سوق المراجعة.

## ٤/٣ تعريف جودة مراجعة القوائم المالية:

جودة مراجعة القوائم المالية تهتم عدة أطراف، فهى تهتم معدى ومستخدمى القوائم المالية وكذلك مكاتب المراجعة ذاتها، بالإضافة إلى المنظمات المهنية التى تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها.

إلا إنه تعتبر DeAngelo من أوائل من قدموا تعريفاً لجودة مراجعة القوائم المالية حيث ربطت بين جودة مراجعة القوائم المالية واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء فى القوائم المالية، فيقصد بها مدى مقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية فى النظام المحاسبى للعميل والتقرير عن ذلك.



كما ترى دراسة (اسكندر محمود حسين، ٢٠١٠) أن جودة مراجعة القوائم المالية يراود بها الأداء بكفاءة وفعالية لعملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

وترى دراسة (محمد أحمد محمد، ٢٠١٩) جودة مراجعة القوائم المالية بأنها " أداء جودة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية". كما تظهر أهمية جودة مراجعة القوائم المالية في حالة الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة هدفها (تحسين أداء الأفراد داخل مكاتب المراجعة والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ عملية المراجعة)، وأيضا تحفزهم من خلال استخدام نظام التأديب والعقوبات، وتخفيض مخاطر أعمال الشركة محل المراجعة حيث شركات الأعمال تواجه مجموعة من المخاطر والتي تؤثر على استمرارها في سوق الأعمال، فيتطلب الأمر العمل على إدارة هذه المخاطر (محمد أحمد محمد، ٢٠١٩).

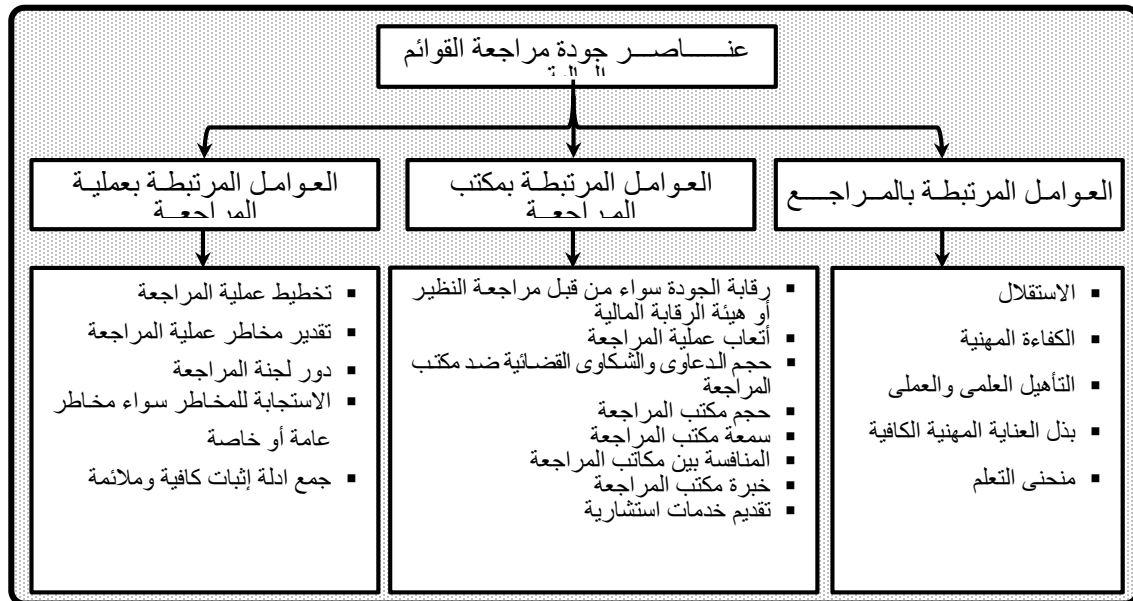
### ٥/٣ عناصر جودة مراجعة القوائم المالية:

تعددت الدراسات والبحوث التي حاولت تحديد عناصر جودة مراجعة القوائم المالية أو الخصائص الأساسية المحددة لها، حيث تعتبر هذه العناصر من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة مراجعة القوائم المالية، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها وقياسها. فعناصر جودة مراجعة القوائم المالية تنقسم إلى ثلاثة مجموعات:

**المجموعة الأولى:** العوامل المرتبطة بالمراجع.

**المجموعة الثانية:** العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.

**المجموعة الثالثة:** العوامل المرتبطة بإجراءات عملية المراجعة.



شكل (١) عناصر جودة مراجعة القوائم المالية

### ٦/٣ تعريف التخصص النوعى للمراجع:

ترى دراسة (Audousset-Coulier Sophie, et. al., 2016) أن التخصص النوعى للمراجع عبارة عن تطوير الخبرات المتخصصة للمراجع فى صناعة معينة لزيادة سمعته وجذب عملاء مراجعة جدد وتوفير المعرفة المحددة التى تساعد على تحقيق كفاءة وجوده عملية المراجعة.

كما ترى دراسة (تامر يوسف عبد العزيز، ٢٠١٩) بأن التخصص النوعى للمراجع الخارجى هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعى واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التى تقوم بها الشركات فى نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. كما أوضحت دراسة (Dody Hapsoro and Tiara Rani Santoso, 2018) بأنه مدى إلمام المراجع بمقومات مهنة المراجعة وفهمه المتعمق وخبرته المتخصصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة والتحديات التشغيلية التى تواجهها وكيفية تطبيق مختلف المعالجات المحاسبية الخاصة بها، وتطويع ذلك كله لاتباع مناهج وإجراءات تتعكس بالتبعية على فعالية أدائه لعملية المراجعة.

### ٧/٣ أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى:

يعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى أحد الاتجاهات الحديثة فى تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية فى سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة فى ظل العولمة وانفتاح الأسواق. وأوضحت دراسة (فاطمة عبدالوهاب سعيد، ٢٠١٤) أن التخصص النوعى اتجه ذو قيمة وميزة تنافسية من خلال هيمنة مكتب المراجعة وحصوله على الحصة السوقية فى الصناعة ويمكن مكاتب المراجعة من خدمة مجموعة كبيرة من شركات محل المراجعة الذين يشتركون فى نفس السمات الرئيسية وينتمون لنفس الصناعة. كما أن التخصص النوعى يساعد على أداء الخدمات بخلاف المراجعة بجودة، وأن أداء الخدمات بخلاف المراجعة من قبل مراجع متخصص يزيد من سمعة شركة المراجعة، ويقلل من درجة تعرضها للنقاضى ومن قدرتها على أداء عملها باستقلالية وحياد من غير المتخصص (أيمن لبيب السيد، ٢٠١٥). ومن جانب آخر تظهر أهمية التخصص النوعى للمراجع فى كشف حالات إدارة الأرباح المحاسبية فإن احتمالات حدوث احتيال مالى فى التقارير المالية لشركات الأعمال تقل فى حالة تخصص المراجع فى نشاط العميل نفسه، عكس ما هو عليه الحال فى حالة عدم تخصص المراجع (Karim Hegazy and Mohamed Hegazy, 2018).

ويلجأ المراجع فى الغالب فى حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع فى بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة، ويجب على المراجع فى هذه الحالة أن يلم إماماً كافياً بأعمال

العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل النوعي للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ في الحسبان علاقة الخبير بالعميل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة (حسن رضوان محمد، ٢٠٢٠).

### ٨/٣ إيجابيات وسلبيات التخصص النوعي للمراجع الخارجي:

#### أولاً: إيجابيات التخصص النوعي للمراجع الخارجي:

- 1- تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع في مجال اكتشاف ومنع حالات إدارة الأرباح والغش.
- 2- تحسين تقدير المخاطر المراجعة والحد منها وذلك نتيجة لسهولة تقدير المراجع للبنود التي تعتمد على الحكم الشخصي.
- 3- تستطيع مؤسسات المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة وبالتالي تقديم خدمات ذات مستويات عالية الجودة.
- 4- توزيع تكاليف التدريب بصناعة معينة على مجموعة كبيرة من العملاء من جانب المؤسسات المتخصصة مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم.
- 5- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
- 6- تخلق مؤسسة المراجعة المتخصصة فرصاً قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.

#### ثانياً: سلبيات التخصص النوعي للمراجع الخارجي:

- 1- التهديد المحتمل للاستقلال موضوعية المراجعين الخارجيين، حيث من المتوقع أن يتزايد اعتماد المراجعين على عملائهم في نشاط اقتصادي معين.
- 2- تمثل مشكلة تسرب المعلومات إلى المنافسين أحد قيود التخصص النوعي للمراجع والتي قد تحول دون ارتباط المراجع مع الشركة ومنافسيها في نفس القطاع النوعي.
- 3- يشكل التخصص النوعي أحد قيود الطلب على المراجع المتخصص حيث إن الشركات صغيرة الحجم قد تفضل وجود علاقات شخصية مع المراجع الذي لديه قاعدة من العملاء والشركات صغيرة الحجم بشكل أكبر من المراجع الذي يعرض تخصصاً نوعياً بشكل عام.

#### 4- الدراسة الاختبارية:

تتمثل مقومات الدراسة الاختبارية لاختبار فروض البحث فيما يلي:

##### ١/٤ هدف الدراسة

تهدف الباحثة من خلال الدراسة الاختبارية إلى التعرف على آراء عينة الدراسة وذلك حول أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية، وفى ضوء ما سبق تسعى الباحثة إلى التعرف على آراء عينة الدراسة حول:

- طبيعة العلاقة بين التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية.
- طبيعة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية.
- أثر التدوير الإلزامى والتخصص النوعي للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية.

##### ٢/٤ فروض الدراسة:

في ضوء هدف الدراسة يمكن للباحثة اختبار الفروض البحثية الآتية:

**الفرض الأول:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية.  
**الفرض الثاني:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص النوعي للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية.  
**الفرض الثالث:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامى والتخصص النوعي للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية.

##### ٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى (شركات المساهمة المسجلة فى البورصة المصرية، مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر، أعضاء هيئة التدريس فى أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية)، قامت الباحثة بتوزيع قوائم الإستقصاء والتي بلغت (١٢٥ قائمة) من خلال المقابلة الشخصية والتسليم باليد أو إرسالها وإستلامها عن طريق البريد الإلكتروني، بالإضافة إلى اللجوء إلى إعداد نموذج لقائمة الإستقصاء من خلال نماذج جوجل.

وقامت الباحثة بفرز الاستثمارات المستردة لتحديد نسبة الاستجابة من قبل فئات الدراسة، ومدى صلاحية هذه الاستثمارات لإخضاعها للتحليل الإحصائي واستخلاص منها النتائج الإحصائية، ويمكن للباحثة توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (١) نسبة الاستجابة وصلاحيه القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

| عدد قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي |       | عدد قوائم الاستقصاء المستردة غير الصالحة للتحليل الإحصائي |       | قوائم الاستقصاء المستردة |       | عدد قوائم الاستقصاء الموزعة | عينة الدراسة                                   |
|--|-------|---|-------|--------------------------|-------|-----------------------------|--|
| النسبة**   | العدد | النسبة**  | العدد | النسبة*                  | العدد |                             |  |
| %٩٢,٥٠   | ٣٧    | %٧,٥٠   | ٣     | %٨٨,٨٩                   | ٤٠    | ٤٥                          | شركات مساهمة (مراجع داخلي - مدير مالي - محاسب) |
| %٨٩,٢٩   | ٢٥    | %١٠,٧١  | ٣     | %٩٣,٣٣                   | ٢٨    | ٣٠                          | مكاتب المحاسبة والمراجعة                       |
| %١٠٠,٠٠  | ٤٧    | %٠,٠٠   | ٠     | %٩٤,٠٠                   | ٤٧    | ٥٠                          | أعضاء هيئة التدريس                             |
| %٩٤,٧٨   | ١٠٩   | %٥,٢٢   | ٦     | %٩٢,٠٠                   | ١١٥   | ١٢٥                         | الإجمالي                                       |

٤/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

قامت الباحثة بتفريغ بيانات قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل وتحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [ Statistical Package for Social Science (SPSS)]، وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأساليب الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يلي:

▪ أساليب الإحصاء الوصفي:

- 1- الوسط الحسابي.
- 2- الانحراف المعياري.

▪ أساليب الإحصاء الاستدلالي:

- 3- اختبار الطبيعة
- 4- معامل الارتباط.
- 5- اختبار الثبات (الاعتمادية)
- 6- معامل التحديد.
- 7- نموذج الانحدار البسيط.
- 8- اختبار "ت".
- 9- اختبار كروسكال ويلز (Kruskal -Wallis Test)

#### ٥/٤ اختبار فروض الدراسة:

ويتم اختبار فروض الدراسة من خلال اختبار الارتباط والإنحدار وذلك ما يلي:

#### ١- اختبار الفرض الأول

تتناول الباحثة نتائج اختبار الفرض الأول، وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الآتي:

- المتغير المستقل (X) ويتمثل في: التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي ، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الأولى أولاً بقائمة الاستقصاء.
- المتغير التابع (Y) ويتمثل في: جودة مراجعة القوائم المالية ، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الأولى ثانياً بقائمة الاستقصاء.

#### (أ) تحليل الارتباط لمتغيرات الفرض الأول

يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القوائم المالية وذلك كما يلي:

جدول (١) نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الأول

| المتغير التابع                         | بيانات الارتباط         | (Y): جودة مراجعة القوائم المالية |
|--|-------------------------|----------------------------------|
| (X) : التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي | معامل الارتباط (R)      | ٠,٥٨٢                            |
|  | معامل التحديد ( $R^2$ ) | ٠,٣٣٩                            |
|  | مستوى المعنوية          | **٠,٠٠٠                          |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠,٠١

وحيث أن إشارة معامل الارتباط (الموجبة) تشير إلى وجود علاقة إرتباط طردية (إيجابية)، وتشير قيمة معامل الارتباط إلى قوة علاقة الارتباط، يتضح للباحثة النتائج الآتية:

- تشير إشارة وقيمة معامل الارتباط (٠,٥٨٢) إلى وجود علاقة طردية (إيجابية) متوسطة بين التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين جودة مراجعة القوائم المالية ، وهذا يعني أنه كلما طُبِقَ التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية.
- تؤكد دلالة معامل الارتباط (٠,٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠١) على قبول فرض وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القوائم المالية.

- **يشير معامل التحديد ( $R^2$ )** إلى مدى تفسير المتغير المستقل للتغيرات التي تحدث في المتغير التابع، ويظهر من الجدول أن قيمته بلغت (0,339) وهي تدل على التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي يفسر التحسن الذي يحدث في جودة مراجعة القوائم المالية بنسبة (33,9%) وباقي النسبة ترجع إلى متغيرات وأسباب أخرى.

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الارتباط للفرض الأول إلى وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القوائم المالية ، وهو ما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة.

#### (ب) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط لمتغيرات الفرض الأول وذلك للوصول لنموذج كمي يحكم علاقة تأثير التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع) وذلك كما يلي:

جدول (٢) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

| بيان  | معامل الانحدار (B) | قيم اختبار (ت) | مستوى المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|--------------------|----------------|----------------|-------------------|
| المقدار الثابت ( $B_0$ )                                      | ١,٨٦٤              | ٥,٦٦           | ٠,٠٠٠          | دال إحصائياً      |
| (X) التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي                          | ٠,٥٥٣              | ٧,٤١٣          | ٠,٠٠٠          | دال إحصائياً      |
| القيمة التفسيرية للنموذج : معامل التحديد $R^2 = 0,339$        |                    |                |                |                   |
| المعنوية الكلية للنموذج : مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠,٠٠٠ |                    |                |                |                   |
| قيمة إختبار (Durbin-Watson) = ١,٩١٨                           |                    |                |                |                   |

ويتضح من الجدول السابق النتائج التالية:

- تشير إشارة معامل الانحدار (الموجبة) للمتغير المستقل إلى وجود تأثير طردي للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية.
- تشير قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل إلى أنه كلما إلتزم المراجع الخارجي بالتدوير الإلزامي بمقدار وحدة واحدة كلما أدى ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (جودة مراجعة القوائم المالية) بمقدار ٠,٥٥٣ وحدة.
- تؤكد دلالة إختبار (ت) للمتغير المستقل (٠,٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠٥) على قبول فرض وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع).

- أن قيمة (D-W) المحسوبة للنموذج بلغت (1,918)، وهى بذلك تقع ضمن المدى المثالي وهو الذى يقترب من ٢ (١,٥ - ٢,٥)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين العناصر المكونة للمتغير المستقل تؤثر على صحة النتائج.
- يمكن صياغة نموذج كمي للإندثار البسيط بين متغيرات الفرض الأول كما يلي:

$$Y = B_0 + B X$$

جودة مراجعة القوائم المالية = ١,٨٦٤ + ٠,٥٥٣ التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الإندثار للفرض الأول إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية، وهو ما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة.

## ٢- اختبار الفرض الثاني

تتناول الباحثة نتائج اختبار الفرض الثاني، وتتمثل متغيرات هذا الفرض فى الأتى:

- المتغير المستقل (X) ويتمثل فى: التخصص النوعى للمراجع الخارجى، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الثانية أولاً بقائمة الاستقصاء.
- المتغير التابع (Y) ويتمثل فى: جودة مراجعة القوائم المالية، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الثانية ثانياً بقائمة الإستقصاء.

### (أ) تحليل الإرتباط لمتغيرات الفرض الثاني

يوضح الجدول التالى علاقة الإرتباط بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى وبين جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع) وذلك كما يلي:

جدول (٣) نتائج علاقة الإرتباط بين متغيرات الفرض الثاني

| المتغير التابع                      | بيانات الإرتباط                 | (Y) : جودة مراجعة القوائم المالية |
|-------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
|                                     |                                 | المتغير المستقل                   |
| (X) : التخصص النوعى للمراجع الخارجى | معامل الإرتباط (R)              | ٠,٥٩٢                             |
|                                     | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | ٠,٣٥                              |
|                                     | مستوى المعنوية                  | **٠,٠٠٠                           |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الإرتباط عند مستوى معنوية ٠,٠١



### يتضح للباحثة النتائج الآتية:

- تشير إشارة وقيمة معامل الارتباط (٠,٥٩٢) إلى وجود علاقة طردية (إيجابية) متوسطة بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى وبين جودة مراجعة القوائم المالية، وهذا يعنى أنه كلما كان المراجع الخارجى متخصص نوعياً كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية.
- تؤكد دلالة معامل الارتباط (٠,٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠١) على قبول فرض وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية.
- يشير معامل التحديد ( $R^2$ ) إلى مدى تفسير المتغير المستقل للتغيرات التى تحدث فى المتغير التابع، ويظهر من الجدول أن قيمته بلغت (٠,٣٥) وهى تدل على أن التخصص النوعى للمراجع الخارجى يفسر الزيادة التى تحدث فى جودة مراجعة القوائم المالية بنسبة (٣٥%) وباقى النسبة ترجع إلى متغيرات وأسباب أخرى.

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الارتباط للفرض الثانى إلى وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية ، وهو مايدعم صحة الفرض الثانى للدراسة.

### (ب) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثانى

يوضح الجدول التالى نتائج تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الفرض الثانى وذلك للوصول لنموذج كمى يحكم تأثير التخصص النوعى للمراجع الخارجى (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع) وذلك كما يلى:

### جدول (٤) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثانى

| بيان  | معامل الانحدار (B) | قيم اختبار (ت) | مستوى المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|--------------------|----------------|----------------|-------------------|
| المقدار الثابت ( $B_0$ )                                      | ١,٩٧٥              | ٦,٠١١          | ٠,٠٠٠          | دال إحصائياً      |
| (X) التخصص النوعى للمراجع الخارجى                             | ٠,٥٣١              | ٧,٥٩٨          | ٠,٠٠٠          | دال إحصائياً      |
| القيمة التفسيرية للنموذج : معامل التحديد $R^2 = ٠,٣٥$         |                    |                |                |                   |
| المعنوية الكلية للنموذج : مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠,٠٠٠ |                    |                |                |                   |
| قيمة اختبار (Durbin-Watson) = ١,٩٣١                           |                    |                |                |                   |

ويتضح من الجدول السابق النتائج التالية:

- تشير إشارة معامل الانحدار (الموجبة) للمتغير المستقل إلى وجود تأثير طردي للتخصص النوعي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع).
- تشير قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل إلى أنه كلما زاد المتغير المستقل (التخصص النوعي للمراجع الخارجي) بمقدار وحدة واحدة كلما أدى ذلك إلى زيادة في المتغير التابع (جودة مراجعة القوائم المالية) بمقدار ٠,٥٣١ وحدة.
- تؤكد دلالة إختبار (ت) للمتغير المستقل (٠,٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠٥) على قبول فرض وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص النوعي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع).
- أن قيمة (D-W) المحسوبة للنموذج بلغت (١,٩٣١)، وهي بذلك تقع ضمن المدى المثالي وهو الذي يقترب من ٢ (١,٥ - ٢,٥)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين العناصر المكونة للمتغير المستقل تؤثر على صحة النتائج.
- يمكن صياغة نموذج كمي للانحدار البسيط بين متغيرات الفرض الثاني كما يلي:

$$Y = B_0 + B X$$

جودة مراجعة القوائم المالية = ١,٩٧٥ + ٠,٥٣١ التخصص النوعي للمراجع الخارجي

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الانحدار للفرض الثاني إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية، وهو ما يدعم صحة الفرض الثاني للدراسة.

### ٣- اختبار الفرض الثالث

تتناول الباحثة نتائج اختبار الفرض الثالث، وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الآتي:

- المتغير المستقل (X) ويتمثل في: التدوير الإلزامي والتخصص النوعي للمراجع الخارجي ، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الأولى والثانية أولاً بقائمة الاستقصاء.
- المتغير التابع (Y) ويتمثل في: جودة مراجعة القوائم المالية ، ويعبر عن هذا المتغير بالعناصر (العبارات) الموضحة بالمجموعة الثالثة بقائمة الإستقصاء.

#### (أ) تحليل الارتباط لمتغيرات الفرض الثالث

يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين التدوير الإلزامي والتخصص النوعي للمراجع الخارجي وبين

جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع) وذلك كما يلي:

جدول (٥) نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الثالث

| (Y) : جودة مراجعة القوائم المالية | بيانات الارتباط                 | المتغير التابع  |
|-----------------------------------|---------------------------------|---|
|                                   |                                 | المتغير المستقل                                       |
| ٠,٦٩٥                             | معامل الارتباط (R)              | (X) : التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى |
| ٠,٤٨٤                             | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) |   |
| **٠,٠٠٠                           | مستوى المعنوية                  |   |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠,٠١

يتضح للباحثة النتائج الآتية:

- تشير إشارة وقيمة معامل الارتباط (٠,٦٩٥) إلى وجود علاقة طردية (إيجابية) متوسطة بين التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى وبين جودة مراجعة القوائم المالية، وهذا يعنى أنه كلما إلتزم المراجع الخارجى بالتدوير وكان متخصصا نوعيا كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية.
- تؤكد دلالة معامل الارتباط (٠,٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠١) على قبول فرض وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية.
- يشير معامل التحديد (R<sup>2</sup>) إلى مدى تفسير المتغير المستقل للمتغيرات التى تحدث فى المتغير التابع، ويظهر من الجدول أن قيمته بلغت (٠,٤٨٤) وهى تدل على أن التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى يفسر الزيادة التى تحدث فى جودة مراجعة القوائم المالية بنسبة (٤٨,٤%) وباقى النسبة ترجع إلى متغيرات وأسباب أخرى.

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الارتباط للفرض الثالث إلى وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى وجودة مراجعة القوائم المالية، وهو ما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة.

(ب) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثالث

يوضح الجدول التالى نتائج تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الفرض الثالث وذلك للوصول لنموذج كمى يحكم علاقة تأثير التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع) وذلك كما يلى:

جدول (٦) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثالث

| بيان  | معامل الانحدار (B) | قيم اختبار (ت) | مستوى المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|--------------------|----------------|----------------|-------------------|
| المقدار الثابت (Bo)   | ٠,٦٨٦              | ١,٧٥٦          | ٠,٠٨           | غير دال إحصائياً  |
| (X) التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى           | ٠,٨٥٥              | ١٠,٠١١         | ٠,٠٠٠          | دال إحصائياً      |
| القيمة التفسيرية للنموذج : معامل التحديد $R^2 = ٠,٤٨٤$        |                    |                |                |                   |
| المعنوية الكلية للنموذج : مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠,٠٠٠ |                    |                |                |                   |
| قيمة إختبار (Durbin-Watson) = ١,٦٢٤                           |                    |                |                |                   |

ويتضح من الجدول السابق النتائج التالية:

- تشير إشارة معامل الانحدار (الموجبة) للمتغير المستقل إلى وجود تأثير طردي للتدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية (كمتغير تابع).
- تشير قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل إلى أنه كلما زاد المتغير المستقل (التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى) بمقدار وحدة واحدة كلما أدى ذلك إلى زيادة فى المتغير التابع (جودة مراجعة القوائم المالية) بمقدار ٠,٨٥٥ وحدة.
- تؤكد دلالة اختبار (ت) للمتغير المستقل (٠,٠٠٠) والتي تقل عن مستوى المعنوية (٠,٠٥) على قبول فرض وجود علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى (متغير مستقل) على جودة مراجعة القوائم المالية
- أن قيمة (D-W) المحسوبة للنموذج بلغت (١,٦٢٤)، وهى بذلك تقع ضمن المدى المثالى وهو الذى يقترب من ٢ (١,٥ - ٢,٥)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتى بين العناصر المكونة للمتغير المستقل تؤثر على صحة النتائج.
- يمكن صياغة نموذج كمى للانحدار البسيط بين متغيرات الفرض الثاني كما يلى:

$$Y = B_0 + B X$$

جودة مراجعة القوائم المالية = ٠,٦٨٦ + ٠,٨٥٥ التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى

وتخلص الباحثة من نتائج تحليل الانحدار للفرض الثالث إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية ، وهو ما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة.

ومن واقع نتائج التحليل الإحصائي للبيانات المرتبطة بالفرض الأول والثاني والثالث وبعد اختبار هذه الفروض يمكن للباحثة تلخيص النتائج التالية:

جدول (٧) النتائج العامة للتحليل الإحصائي لإختبار صحة فروض الدراسة

| الاختبار / التحليل  | نتائج التحليل الإحصائي لإختبار صحة الفروض   |
|---|---|
| اختبار الصلاحية والاعتمادية (معامل ألفا كرونباخ)  | 1- جميع العناصر المستخدمة في تحليل وقياس نتائج الفرض الأول والثاني والثالث صالحة ويمكن الإعتماد عليها في عملية القياس؛ حيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ عالية مما يشير إلى وجود درجة عالية من الإعتدالية والتجانس والتناسق الداخلي بين متغيرات وأبعاد فروض الدراسة.   |
| التحليل الوصفي للبيانات من خلال بعض المقاييس الإحصائية (الوسط - الإنحراف المعياري - الوزن النسبي) | 2- تشير قيم الوسط الحسابي لجميع ردود المستقصى منهم حول جميع عناصر الفرض الأول والثاني والثالث (أكبر من ٣) إلى أن الآراء تميل لصالح الموافقة؛ وهو ما تدل عليه نسب الوزن النسبي لجميع العناصر والتي تزيد عن ٦٠% الممثلة لإختيار "محايد".  |
| اختبار (ت)  | 3- تشير معنوية إختبار (t) وهي (٠,٠٠) لجميع العناصر والتي تقل عن (٠,٠٥) إلى أن جميع الأوساط الحسابية دالة إحصائياً وأنه يوجد إختلافات (فروق معنوية) في آراء المستقصى منهم حول جميع عناصر الفرض الأول والثاني والثالث للدراسة.  |
| قياس التباين بين مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز)   | 4- تشير معنوية إختبار (اختبار كروسكال ويلز) والتي تزيد عن (٠,٠٥) لعبارات عناصر الفرض الأول والثاني والثالث إلى أنه لا يوجد إختلافات في آراء المستقصى منهم حسب المنصب الوظيفي .  |
| تحليل الإرتباط  | 5- تشير نتائج تحليل الإرتباط للفرض الأول والثاني والثالث إلى: <ul style="list-style-type: none"> <li>وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين جودة مراجعة القوائم المالية.</li> <li>وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وبين جودة مراجعة القوائم المالية.</li> <li>وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامي والتخصص النوعي للمراجع الخارجي وبين جودة مراجعة القوائم المالية.</li> </ul> |
| تحليل الإنحدار  | 6- تشير نتائج تحليل الإنحدار للفرض الأول والثاني والثالث إلى: <ul style="list-style-type: none"> <li>وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية.</li> <li>وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية.</li> <li>وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامي والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية.</li> </ul>   |

## ٥- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية:

### ١/٥ النتائج:

فى إطار هدف ومنهج البحث تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلى:

- 1- يحقق التدوير الإلزامى للمراجع العديد من المنافع مثل ضمان استقلالية المراجع وضمن التزام المراجع بالمعايير المهنية ويجعله قادراً على الكشف عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقارير عنها، مما يحقق المصداقية فى التقارير والقوائم المالية المنشورة ويدعم ثقة المستثمرين فيها.
- 2- يساعد التخصص النوعى للمراجع إلى مساعدة المراجع فى تحسين قدرة المراجع على التخطيط لعملية المراجعة بشكل صحيح وسليم وكشف الغش والتلاعب فى الأخطاء فى القوائم المالية للشركات محل المراجعة مما يخفض حالات التقاضى ضد المراجع المتخصص وبالتالي يؤدي إلى تحسين جودة مراجعة القوائم المالية.
- 3- تطبيق التخصص النوعى للمراجع الخارجى والتدوير الإلزامى معاً للمراجع الخارجى يؤدي إلى دعم كفاءة المراجع الخارجى وتعزيز موقفه من الشك المهني، وبذلك يؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على اكتشاف والحد من التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، وزيادة حجم المعرفة لدى المراجع الخارجى اللازمة فى تنفيذ عملية المراجعة، وهو الأمر الذى تزيد حاجة المراجع الخارجى له خلال السنوات الأولى للتعاقد.
- 4- أنه فى ظل تطبيق كل من سياسة التدوير الإلزامى واستراتيجية التخصص النوعى ترتفع أتعاب عملية المراجعة على الرغم من التأثير المنخفض للمنافسة إلا أن رغبة المراجع فى المحافظة على سمعته تدفعه للمحافظة على مستوى الجودة المطلوب لما قد يترتب على فشل عملية المراجعة من آثار سلبية تعود عليه بتكاليف أعلى من أتعاب عملية المراجعة.
- 5- ثبوت صحة الفرض الأول والذى ينص على " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية".
- 6- ثبوت صحة الفرض الثانى والذى ينص على " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية".
- 7- ثبوت صحة الفرض الثانى والذى ينص على " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية".

## ٢/٥ التوصيات:

- 1- قيام الشركات محل المراجعة بدراسة اقتصادية توازن فيها التكاليف والمنافع الناتجة عن قرار التدوير مما يكون له أثر هام فى قرار تدوير المراجع أو الإبقاء على المراجع الحالى.
- 2- ضرورة إتباع مكاتب المراجعة فى مصر استراتيجية التخصص النوعى خاصة فى ظل كبر حجم المشروعات وتعدد الصناعات، وما لذلك من آثار إيجابية على جودة مراجعة القوائم المالية.
- 3- العمل على تبنى سياسة الاندماج من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة لمواجهة النقص فى الكوادر البشرية المدربة والتي تمكنها من توفير مقومات التخصص النوعى.
- 4- إصدار معيار مراجعة متخصص بعنوان: متطلبات ومسئوليات التخصص النوعى للمراجع الخارجى، حيث يضمن كل العناصر الخاصة بتحقيق التخصص النوعى للمراجع كأداة لتطور مهنة المراجعة ككل.
- 5- وجود معيار يحدد مدة التدوير الإلزامى وماهيه أسس تدوير المراجع الخارجى.
- 6- توصى الباحثة بأهمية تطبيق استراتيجية التخصص النوعى للتغلب على الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق سياسة التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى (حجم المعرفة- التكاليف الأولية لعملية المراجعة- أتعاب عملية المراجعة)، ودعم الآثار الإيجابية لهذه السياسة (الشك المهنى- استقلال المراجع).

## ٣/٥ مجالات البحث المستقبلية:

- 1- أثر التدوير الإلزامى والتخصص النوعى للمراجع الخارجى على كل من تكاليف عملية المراجعة وأتعاب عملية المراجعة.
- 2- أثر تطبيق سياسة التدوير الإلزامى واستراتيجية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى بداية ونهاية فترة التعاقد بين المراجع وعميله.
- 3- أثر تطبيق سياسة التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على جودة مراجعة القوائم المالية فى ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

## ٦- قائمة مراجع البحث:

### ١/٦ مراجع البحث باللغة العربية:

- 1- إسكندر محمود حسين، ٢٠١٠، "جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٤)، العدد (١)، ص ١٧٥.
- 2- تامر يوسف عبد العزيز، ٢٠١٩، "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد (١)، العدد (١)، ص ١٥٩.
- 3- حسن رضوان محمد، ٢٠٢٠، "إطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وانعكاس ذلك على إدارة الضريبة، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (١)، ص ص ٢٢٢-٢٢٣.
- 4- سالم أحمد صباح، ٢٠١٤، "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه المهني: دراسة تحليلية تطبيقية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ص ص ٣٦٩-٤٤١.
- 5- عادل على حسن، ٢٠١٦، "نموذج مقترح للعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد (١)، ص ص ١١٨٣-١١٨٤.
- 6- فاطمة عبدالوهاب سعيد، ٢٠١٤، "دور التخصص القطاعي لمراجعة الحسابات على زيادة فعالية جودة المراجعة في منظمات الأعمال الصناعية: دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (١)، ص ص ٢٢٤-٢٣٧.
- 7- محمد أحمد خليل، ٢٠١٩، "دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال: دراسة تحليلية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة (٣٩)، العدد (٣)، ص ص ٢-٣٦.
- 8- محمد أحمد محمد، ٢٠١٩، "تفعيل دور مراقب الحسابات في كشف الغش بالقوائم المالية في ضوء إدارة الجودة الشاملة"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤)، ص ٣٤٤.
- 9- مى صديق سعد، ٢٠١٦، "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ظل حوكمة الشركات: دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (٢)، ص ص ٩٥-١٠٢.



- 10- هدير عاطف السيد، ٢٠١٨، "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين مستويات جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد (٤)، العدد (٤)، ص ص ٣٠٧-٣٧٨.
- 11- ياسر السيد كساب، ٢٠١٩، "أثر تغيير المراجع الخارجى على جودة التقارير: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ص ص ٦٢٣-٦٢٥.
- 12- ياسر زكريا الشافعى، ٢٠٢٠، " قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامى لمراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤)، العدد (١)، ص ص ١-٥٠.

## ٢/٦ مراجع البحث باللغة الإنجليزية:

- 1- Anis Ahmed, 2014, " Auditor Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt", **Accounting and Taxation**, Vol. (6), No. (1), PP.105-120.
- 2- Audousset-Coulier Sophie, Jeny Anne and Jiang Like, 2016, " The Validity of Auditor Industry Specialization Measure", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. (35), No.(1), PP.143-152.
- 3- Clive Lennox, Xi Wu and Tianyu Zhang, 2014, " Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?", **The Accounting Review**, Vol.(89), No.(5), P.1776.
- 4- Devi Sulistyio Kalanjati, Damai Nasution, Karin Jonnergard and Soengeng Sutedjo, 2019, " Auditor Rotations and Audit Quality, A Perspective From Cumulative Number of Audit Partner and Audit Firm Rotations", **Asian Review of Accounting**, Vol.(27), No.(4), PP. 654-656.
- 5- Dody Hapsoro and Tiara Rani Santoso, 2018, " Does Audit Quality Mediate The Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?", **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. (8), No.(1), P.143.
- 6- Indah Kurniasih and Kiswanto Kiswanto, 2020, "The Effect of Industrial Specialization Auditors and Audit Committee Expertise on Audit Quality", **Accounting Analysis Journal**, Vol.(8), No.(2), PP. 118-126.
- 7- Karim Hegazy and Mohamed Hegazy, 2018, " Audit Firms and Industry Specialization in An Emerging Economy Are We Witnessing Changing Environments or A Dominant Market?", **Journal of Accounting and Organizational Change**, Vol. (14), No. (3), PP. 349-350.

- 8- Jonathan Myntti, 2019," The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on The Finnish Auditing Environment", **Degree Thesis International Business**, PP.347-350.  
 Availabel at: <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/226596>. (Accessed on): 1/4/2021.
- 9- Li- chunKuo, Chan-Jane Lin and Hsiao-Lun Lin, 2016," Auditor Switch Decisions under forced Auditor Change: Evidence from China", **Asian Review of Accounting**, Vol. (24), No. (1), P.71.
- 10-Michael Harber and Warren Maroun, 2020," Mandatory Audit Firm Rotation: A Critical Composition Of Practitioner Views From An Emerging Economy", **Managerial Auditing Journal**, Vol. (35), No.( 7), PP. 862- 870.
- 11-Mohamed A. Elshawarby, 2017," Auditor's Professional Specialization Role in Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Audit-Firm Rotation on Audit Quality", **Journal of Accounting and Marketing**, Vol.(6), No.(3), PP.1-9.
- 12-Saeed Rabea Baatwah, 2016," Audit Tenure and Financial Reporting in Oman: Does Rotation Affect the Quality?", **Risk Governance and Control Financial Markets & Institutions**, Vol.(6), No.(3), PP.24-35.
- 13-Said Kousay, 2014," Auditors' Perceptions on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence: Evidence from Bahrain", **Journal of Accounting and Taxation**, Vol.(6), No.(1), PP.1-18.
- 14-Silvestre Adalene Olivia costa, et al., 2018," Audit Rotation and Earning Quality: An Analysis Using discretionary Accruals", **Brazilian Business Review**, Vol. (15), No. (5), PP. 410-426.
- 15-Zvi Singer and Jing Zhang, 2018," Auditor Tenure and the Timeliness of Misstatement Discovery", **The Accounting Review**, Vol.(93), No.(2), ), PP.315-338.