

تأثير تقرير المدقق على جودة التدقيق^١

The Impact of Auditor Rotation on Audit Quality

م. د. بشرى فاضل خضير الطائي

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد

علاء الدين عبد الرحمن

الباحث

المستخلص

حظي تدوير المدقق بأهتمام كبير كوسيلة لتعزيز استقلالية المدقق، والتقليل من احتمالية حدوث فشل التدقيق، واكتشاف الاخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال او الاخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، والذي يلعب دوراً هاماً في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية من خلال تحقيق فوائد للأطراف التي تعتمد على تقارير التدقيق، وبالتالي تحسين جودة التدقيق.

ويهدف البحث إلى بيان تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، اذ تم قياس تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق من خلال الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس ممارسة إدارة الارباح التي تقوم بها الشركات، وذلك من خلال فصل المستحقات غير الاختيارية (NDA) عن اجمالي المستحقات (TA) لأيجاد المستحقات الاختيارية، فضلاً عن تنظيم استمارة استبانة وزعت على عينة من المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وتم بيان اثر المتغيرات من خلال استخدام النماذج الاحصائية بطريقة المربعات الصغرى ونموذج الانحدار الخطي وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت بوجود تأثير لتدوير المدقق على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، اذ ان تدوير المدقق يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق من خلال تعزيز استقلالية وموضوعية المدقق مما يمكنه من اكتشاف التلاعبات والاطعاء الجوهرية في القوائم المالية، وقدم البحث عدد من التوصيات، تمثلت بضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بتحديد مدة ارتباط المدقق بالزبون وذلك من اجل تحسين جودة التدقيق من خلال المحافظة على استقلالية مدققي الحسابات وضمن عدم تعرضهم لضغوطات اقتصادية.

المصطلحات الاساسية : تدوير المدقق، جودة التدقيق، الاستقلالية.

Abstract

The auditor rotation has received considerable attention as a means to enhance the auditor's independence, reduce the likelihood of audit failure, and detect material errors resulting from fraud or errors, thereby maintaining the financial community's confidence in the audit profession. For Parties relying on audit reports, thereby improving audit quality.

The research aims to release the impact of the auditor's rotation on audit quality in the joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange, as measured the effect of the auditor's rotation on audit quality by relying on on Jones's modified model to measure the profit management practice of the companies, Non- discretionary accruals (NDA) for total accruals (TA) for the optional receivables, as well as organizing a questionnaire form distributed to a sample of auditors in companies and offices of the Iraqi audit, was a statement following the variables through the use of statistical models squares micro-model linear regression and B D test hypotheses have been reached a set of conclusions,

^١ بحث مستل من رسالة ماجستير

The audit results in increasing the quality of the audit by enhancing the independence and objectivity of the auditor, which enables him to discover the main errors and errors in the financial statements. The research presented a number of recommendations. Auditing and accounting standards in Iraq by determining the duration of the auditor's relationship with the customer in order to improve the quality of the audit by maintaining the independence of the auditors and ensuring that they are not subjected to economic pressures.
Key words: auditor rotation, audit quality, independence.

المقدمة

أدى انهيار العديد من الشركات العالمية إلى أثار العديد من التساؤلات عن اسباب هذه الانهيارات وخاصة بعدما اثبتت التحقيقات ان السبب الرئيسي وراء هذه الانهيارات هو وجود تلاعبات ومخالفات مالية جوهرية لم يقم المدقق باكتشافها والابلاغ عنها في تقرير التدقيق، مما إستدعى إلى اقتراح سلسلة من الإصلاحات البعيدة المدى وعلى رأسها اقتراح قواعد التدوير الالزامي لشركات التدقيق والمدققين Mandatory Audit Rotation التي من شأنها ان تعزز من استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وبالتالي زيادة جودة التدقيق لرفع ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، وانعكس ذلك على تشريعات الهيئات التنظيمية وواضعي المعايير التي حاولوا فيها تعزيز جودة تقرير المدقق من خلال القواعد التي شرعت لتنظيم وتعزيز الاستقلالية والموضوعية للمدقق.

ولتغطية مفردات البحث لقد تم تقسيمه إلى المحاور الآتية:

المحور الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني: طبيعة تدوير المدقق - مدخل مفاهيمي

المحور الثالث: جودة التدقيق ومدى تأثيرها بتدوير المدققين.

المحور الرابع: قياس تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق - الجانب التطبيقي

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات.

١- منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ اولاً: مشكلة البحث

ويمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

١- هل هناك تدوير للمدقق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية؟

٢- هل ان لتدوير المدقق الخارجي تأثير على جودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ؟

٢-١ أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

١- بيان مفهوم تدوير المدقق، وجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها.

٢- التحقق من تطبيق سياسة تدوير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

٣- قياس تأثير تدوير المدقق الخارجي على جودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.

٣-١ فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

" توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تدوير المدقق الخارجي وجودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".

٤-١ أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في جانبين, إذ يمثل الجانب الأول الجانب النظري الذي يوضح أهمية تطبيق سياسة تدوير المدقق الخارجي, التي لاقت اهتماماً ملحوظاً وجدلاً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية, إذ يؤثر تدوير المدقق الخارجي بشكل كبير على استقلاليتهم وحجم المعرفة التي يمتلكونها لتنفيذ عمليات التدقيق بجودة عالية وعلى الموضوعية وبالتالي انعكاس ذلك على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات, في حين يمثل الجانب الثاني الجانب التطبيقي, إذ يتلقى البحث أهمية من خلال قياس تأثير تدوير المدقق الخارجي على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية, إذ إن تطبيق قواعد التدوير الأُلزامي للمدققين الخارجيين ينعكس بشكل كبير على أَسْتِقْلَالِيَّة وموضوعية المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية مما يعزز من جودة التدقيق.

٥-١ مجتمع وعينة البحث:

* مجتمع الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية:

يتكون مجتمع البحث من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبحسب القطاعات التي تنتمي إليها والمكونة من (٨) قطاعات والتي تتمثل بقطاع المصارف وقطاع الصناعة وقطاع الخدمات وقطاع الاستثمار المالي وقطاع التأمين وقطاع الفنادق وقطاع الزراعة وقطاع الاتصالات، بحسب الموقع الرسمي لهيئة الأوراق المالية العراقية.

وتم اختيار (٤) قطاعات من القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية بسبب أن قطاع المصارف يمثل أهم وأكبر وأكثر القطاعات فعالية و ذات تأثير كبير على الوضع الاقتصادي في العراق بشكل عام، فضلاً عن أن المصارف ملزمة بسياسة تدوير المدقق الخارجي، وتم اختيار القطاعات الثلاثة الأخرى من بين بقية القطاعات الأخرى بسبب توفر بيانات مالية كافية منشورة عن مدة البحث من ٢٠٠٨ - ٢٠١٤ ، لكي يتمكن الباحث من استخراج النتائج لأكثر من شركة عاملة في نفس القطاع ومقارنة نتائج هذه الشركات ببعضها.

*عينة الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

تم اختيار عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها ٢٠ شركة وكالاتي

جدول (١) اعداد شركات عينة البحث بحسب القطاعات الاقتصادية التي تنتمي إليها

نوع القطاع الذي تنتمي اليه الشركة	عدد الشركات	العينة	النسبة المئوية لعينة البحث
المصارف	٢٣	١٢	%٥٢
التأمين	٤	٤	%١٠٠
الاستثمار	٣	٢	%٦٧
الخدمات	٨	٢	%٢٥
المجموع	٣٨	٢٠	%٥٣

١-٦ دراسات سابقة

١- دراسة (مبارك ، ٢٠١٠) بعنوان " التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعيدة". بحث منشور هدفت الدراسة الى دراسة تأثير طول فترة التعامل بين المدقق والشركة التي يدقق حساباتها على جودة عملية التدقيق، واستخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية التدقيق، كما استخدم القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمتغير تابع يعبر عن جودة عملية التدقيق، وقد خلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى انه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة عملية التدقيق وطول فترة التعامل بين المدقق والشركة.

٢- دراسة (أبو رياش، ٢٠١٣) بعنوان " أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين" رسالة ماجستير.

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم معدل دوران المدقق والتغيير الإلزامي له وعرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة له، وكذلك السلبيات والايجابيات للتغيير الإلزامي للمدقق، كما ألقت الضوء على مفهوم جودة التدقيق وطرق قياسها من خلال مدخلين اولهما مدى ممارسة إدارة الارباح والطرق المستخدمة في إدارة الارباح، والمدخل الثاني لقياس جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على المحافظة على حياده واستقلاله وبذل العناية المهنية الواجبة من خلال قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الارباح والإفصاح عنها في تقريره، ومن ثم استقصاء اثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التدقيق، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المدقق (عدم التغيير الدوري للمدقق) وجودة التدقيق، وايضاً وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الارباح.

٣- دراسة (Velte & Stiglbauer: ٢٠١٢) بعنوان

impact of auditor and audit firm rotation on accounting and audit quality: a critical analysis of the (EC) reregulation draft

" تأثير دوران المدقق وشركة التدقيق في جودة المحاسبة والتدقيق : تحليل انتقادي لمشروع المفوضية الأوروبية" بحث منشور. هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير الدوران الإلزامي لمكاتب التدقيق على جودة التدقيق وذلك طبقاً لمشروع المفوضية الأوروبية (EC) لعام (٢٠١١) والتي دعت إلى ضرورة تحديد مدة ارتباط مكتب التدقيق مع الزبون لمدة (٦) سنوات، وذلك لدعم استقلالية المدقق، وبعد اختبار الفرضيات وجدت الدراسة أن الدوران الإلزامي لمكاتب التدقيق لا يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق ولم يتم اثبات الآثار الإيجابية للدوران الإلزامي لمكاتب التدقيق التي دعت إليها المفوضية الأوروبية.

٤- دراسة (Anis: ٢٠١٤) بعنوان

"Auditors perceptions of Audit firm rotation impact on audit quality in Egypt"

" تصورات مدققي شركات التدقيق لتأثير التدوير الإلزامي على جودة التدقيق في مصر" بحث منشور. هدفت الدراسة الى اكتشاف التصورات المهنية للمدققين فيما يتعلق بتأثير التدوير الإلزامي لمكاتب التدقيق على جودة التدقيق في مصر والتساؤل عن المنافع المحتملة من التدوير الإلزامي للمدققين، وتشير نتائج الدراسة الى اعتقاد المدققين بوجود تأثير ايجابي على جودة التدقيق واستقلالية المدقق ناتجة من التدوير الإلزامي للمدققين، ووجود تأثير سلبي على مستوى معرفة وخبرة المدققين بحسابات ونشاطات الوحدة الاقتصادية.

٧-١ موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاول الباحثان قياس تأثير تدوير المدقق الإلزامي على جودة التدقيق في البيئة المحلية، وهي من الدراسات القليلة التي تم تناولها في البيئة العراقية على الرغم من الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها هذا الموضوع .

٢- طبيعة تدوير المدقق - مدخل مفاهيمي

٢-١ أولاً: التطور التاريخي لتدوير المدقق

مر مفهوم تدوير المدقق بمراحل عديدة قبل ان يتم اعتماده من قبل العديد من الدول وذلك لحماية استقلالية المدقق الخارجي وجودة عملية التدقيق، ومنها:

أ- مرحلة التدوير الاختياري (غير الإلزامي):

تعد شركة Du Pont الأمريكية اول من قام بتطبيق تدوير المدقق الخارجي اختياريًا، اذ كانت تُدور مدققها سنويًا من عام ١٩١١ وحتى عام ١٩٢٧ وذلك اقتناعاً منها بأن النتائج تكون اكثر كمالاً مع تدوير المدقق الخارجي سنويًا، واستمرت الشركة بتدوير مدققها خلال الفترة من عام ١٩٢٨ وحتى عام ١٩٥٤ على شكل فترات وليس على اساس سنوي تراوحت مابين سنتين إلى تسع سنوات، وتوقفت الشركة في عام ١٩٥٤ عن تدوير مدققها مفضلة الاستمرار مع شركة "Price & Waterhouse Company" كمدقق خارجي والتي كان لجهودها في تدقيق التعاملات الدولية للشركة، والتي تميزت بالانتشار والتعقيد وضع النهاية لسياسة تدوير المدققين التي كانت تتبعها الشركة واستمرت مع شركة "Price and Waterhouse Company" كمدقق للشركة (ابو رياش، ٢٠١٣: ٥١)، وهكذا فان شركة Du Pont بالرغم من انها اقدم من استخدم التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي فانها استمرت في اتباع التدوير الاختياري ثم غيرت سياستها إلى عدم التدوير وبدون الزام ايضاً.

وفيما يتعلق بموقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فإنه في كل المراحل الزمنية التي نوقشت فيها قضية التدوير الاجباري للمدققين، ظل المعهد على موقفه الرافض للتدوير، ففي عام ١٩٩٢ اصدر المعهد بياناً بالموقف تجاه الالزام بتدوير شركات التدقيق اوضح فيه ان الالزام بتدوير شركات التدقيق غير مطلوباً لدعم استقلالية المدقق، وانه بالعكس من ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التدقيق بالنسبة لكل من الزبون والمدقق فضلاً عن تخفيض جودة التدقيق (ابو الخير، ٢٠٠٦: ٧٨).

وفي دراسة لمكتب المحاسب العام الأمريكي قامت بها هيئة الاسواق المالية على اثر صدور قانون اوكلسي تبين ان ما يقارب ٩٩% من شركات الدراسة والبالغة ١٠٠٠ شركة لم يكن لديها سياسة التدوير الإلزامي، وكان متوسط طول فترة بقاء المدقق مع الزبون ٢٢ سنة، وان ١٠% من شركات الدراسة كان لها نفس المدقق لمدة تزيد على ٥٠ سنة، كما ان هناك شركات كما هو الحال في شركة KPMG التي دقت حسابات شركة جنرال اليكتريك لمدة تزيد على القرن (James & Ibanichuka, ٢٠١٤: ١٣٠).

ب- مرحلة التدوير الإلزامي :

وتمثلت هذه المرحلة بالاتي (الخنزدار، ٢٠٠٨: ٢٣)، (جربوع، ٢٠٠٨: ٧٦٥):

ظهر اول اقتراح يلزم الشركات بتدوير مدققها في عام ١٩٣٩ نتيجة التلاعب الذي حدث في حسابات شركة "Mckesson & Robbins" والذي مثل فشلاً كبيراً لمهنة التدقيق في ذلك الوقت، الأمر الذي تطلب من هيئة

الاوراق المالية (SEC) إلى اختبار زيادة احتمال تدوير شركات التدقيق حتى يكون هناك نظرة متجددة تجاه اجراءات وسياسات التدقيق.

- في عام ١٩٧٤ صدر قانون الشركات الايطالي والخاص بتغيير شركات التدقيق كل تسع سنوات، ومكاتب التدقيق الفردية كل ثلاث سنوات.
- في عام ١٩٧٦ اوصت هيئة بورصة الاوراق المالية (SEC) بالزام الشركة بتغيير مدققها بعد فترة محددة من السنوات.
- وفي عقد الثمانينات وكنتيجة للفشل المتعدد والمتلاحق للتدقيق في الولايات المتحدة تم التأكيد على اهمية فرض الالزام بتدوير شركات التدقيق.
- في عام ١٩٩٩ اصدرت البرازيل تشريعاً يلزم الشركات بتدوير المدققين الخارجيين بحد اقصى كل خمس سنوات، وحدد اقل فترة يعود بعدها المدقق بثلاث سنوات على الاقل.
- ومنذ عام ٢٠٠١ ومع انهيار شركة انرون احدى كبريات شركات الطاقة في العالم وما تبعه من انهيار شركات اخرى، اتخذت الهيئات التنظيمية المختلفة خطوات لتعزيز استقلال المدقق وتحسين جودة التدقيق، ادت إلى صدور قانون ساربنز اوكسلي (SOX) في امريكا عام ٢٠٠٢ من اجل تحسين جودة خدمة التدقيق، والذي حدد فترة تدوير المدقق بخمس سنوات بغرض حماية المستثمرين وتحسين دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

٢-٢ ثانياً: مفهوم تدوير المدقق

نال موضوع تدوير المدقق اهتماما ملحوظا من المنظمات المهنية والباحثين لما له من تأثير على استقلال وحياد المدقق وعلى الجوانب المختلفة لعمل المدقق، وتختلف وجهات النظر بشأن مفهوم تدوير المدقق، وهذا الاختلاف ينبع اساسا من عدم الاتفاق حول المدة التي يجب ان يغطيها التدقيق، وقد تم تمييز الإتجاهات الاتية في ذلك:

١- الإتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات

اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية بتحديد مفهوم تدوير المدقق، فقد عُرف تدوير شركات التدقيق من قبل قانون (Sarbanes Oxley ٢٠٠٢) على انه " فرض قيود على عدد السنوات التي يمكن ان تكون فيها المنشأة المحاسبية العامة المسجلة هي المنشأة المدققة لسجلات شركة معينة" (Sarbanes Oxley, ٢٠٠٢: ٧٧٥).

وعرف مجلس الرقابة المحاسبية (PCAOB) تدوير شركات التدقيق على انه "انهاء قدرة شركات التدقيق على تحويل كل ارتباط بزيون معين إلى ارتباط طويل الاجل، وذلك من أجل تعزيز قدرة المدققين على أداء خدمات التدقيق بأستقلالية" (٦: ٢٠١٢، Harris & Whisenant).

اما هيئة سوق الاوراق المالية الامريكية (SEC) فقد عرفت تدوير المدقق على انه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق" (مشتهى، ٢٠١٤: ٢٣٣).

٢- الإتجاهات التي تتبناها الدراسات الأكاديمية

تم تعريف تدوير المدقق من قبل العديد من الباحثين والدارسين، فقد عُرف على انه " الحالة التي يتم فيها استبدال المدقق بمدقق اخر، وتكون من خلال اتخاذ الهيئة العامة للمساهمين لقرار عزل المدقق وتعيين مدقق اخر وذلك بسبب الخلاف بين الشركة والمدقق او بسبب وجود نصوص وتشريعات تلزم عملية التغيير كل فترة زمنية، او ان يتخلى المدقق الخارجي عن منصبه من خلال تقديم استقالته او بسبب حالات الوفاة و العجز القانوني" (محمود، ٢٠١٥: ٢٥).

وقد عرف (مسواك، ٢٠٠٨) التدوير بأنه " اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قرار بإنهاء العلاقة مع المدقق الحالي واختيارها مدققا اخر للتعاقد معه وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد" (منصور، ٢٠١٣: ٣٩)

وقد عرف (Danelis) تدوير التدقيق على انه " تحديد عدد السنوات المتتالية التي يمكن فيها لمنشأة تدقيق معينة ان تكون فيها مدققا للشركة العامة، وتم مناقشة قواعد التدوير على انه اول وسيلة من اجل تحسين استقلالية المدققين وتحليل احتمالية الفشل في التدقيق" (٢: ٢٠٠٩، Daniels & Booker).

٢-٣ انواع تدوير المدقق

قد يكون التدوير الزاميا ناتج عن قضاء المدقق الحد الاعلى من السنوات في تدقيقه لشركة معينة وبالتالي لا بد من التدوير، او قد يكون اختياريا ناتج عن رغبة الادارة او رغبة المدقق نفسه، اي انه يوجد نوعان من التدوير هما:

أ- التدوير الالزامي

عرف (Cameran, ٢٠٠٨) التدوير الالزامي لشركة التدقيق على انه " الحد الأقصى من السنوات لأرتباط المدقق بمنشأة الزبون، والتي تؤدي إلى الحفاظ على استقلالية المدقق وإلى زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية" (٣: ٢٠٠٨، Cameran & et al).

في حين ذكر (LU, ٢٠٠٥) بان مفهوم التدوير الالزامي على انه التدوير الذي يدفع جميع انواع الشركات إلى تغيير مدققهم بعد فترة محددة (٣: ٢٠١٠، Mohamed).

ب- التدوير الاختياري (الطوعي)

عرف التدوير الطوعي من قبل (Davidson, et al, ٢٠٠٥) بأنه "التغيير الاختياري للمدققين"، وان التدوير الاختياري يعتمد في الاساس على قرارات مجلس الادارة. (٣: ٢٠١٠، Mohamed). ويوضح الشكل ادناه انواع التدوير:

٢-٤ ايجابيات وسلبيات تدوير المدقق

١- ايجابيات تدوير المدقق والتي يستند عليها المؤيدين لقواعد التدوير الالزامي للمدققين:

ذكر (Knauer, et al, ٢٠١٢) بأن من اهم الادلة التي تشير إلى التأثير الايجابي للتدوير الالزامي على المدقق هي (٦-٧: ٢٠١٢، Knauer, et al):

١- زيادة استقلالية المدقق بصورة حقيقية، والذي يؤدي إلى زيادة في جودة التدقيق، اذ ان الارتباط الطويل للمدقق مع الزبون يؤدي إلى بناء علاقات شخصية بين المدقق والزبون، وان النتيجة المحتملة هو ان تكون اجراءات التدقيق غير كفوءة مع الاعتماد على نتائج برنامج التدقيق ونتائج السنة السابقة، لذلك فان التدوير يؤدي إلى اندفاع المدقق للدخول في تفاصيل اكثر عن نشاطات الزبون وعملياته ويكون المدقق اكثر تحسبا (متشكك) لاحتمالية وجود اخطاء.

٢- زيادة استقلالية المدقق ظاهريا، اذ من خلال تدوير المدققين فان مستخدمي القوائم المالية سوف يعتقدون بان المدققين اكثر استقلالية بعد عملية التدوير وبالتالي زيادة الثقة بالقوائم المالية من قبل مستخدمي القوائم المالية، ان التجارب والادلة الناتجة من البحوث المطبقة على المستثمرين والمدراء التنفيذيين تدعم بصورة كبيرة هذه العلاقة، ولكن ايضا يحذرون من احتمالية ارتفاع الكلفة الناتجة من تنفيذ التدوير الالزامي.

٣- احتمالية توفير فرص عالية لمنشآت التدقيق الصغيرة من اجل المشاركة في السوق بسبب زيادة حدة المنافسة في السوق.

ثانيا: سلبيات تدوير المدقق والتي يستند عليها المعارضين لقواعد التدوير الالزامي للمدققين:

ان العديد من المنظمات المهنية بالعالم ومعظم شركات التدقيق، فضلا عن اطراف اخرى يمتلكون وجهات نظر معارضة لقواعد التدوير الالزامي للمدققين مستنديين على مجموعة من الحجج، فقد يجادل المعارضون بان تكاليف تدوير المدقق سوف تفوق

الفوائد من التدوير، او بحجة خسارة المدقق المعرفة بحسابات الزبون بسبب التغييرات المعتادة للمدقق والتي ينتج عنها فعالية اقل لشركات التدقيق كمرقبة للاجراءات الانتهازية للمدراء، بالاضافة إلى مجادلتهم حول ان تكاليف التدقيق سوف تزداد نتيجة التدوير (١: ٢٠١٢، Harris & Whisenant).

وذكر (said & Khasharmeh) بأن من سلبيات تدوير المدقق هي (٥: ٢٠١٤، said & Khasharmeh):

- ١- ان المدقق الجديد ربما لا يتمكن من اكتشاف مشكلة معينة بسبب عدم امتلاكه الخبرة الكافية في حسابات الزبون لملاحظة فيما اذا كان هناك احداث غير طبيعية او تغييرات هامة في بيئة العمل.
- ٢- ليس هناك ما يكفي من مكاتب التدقيق الكبيرة والتي تتمكن من تلبية متطلبات تدقيق الشركات الكبيرة مما يجعل من التدوير اللازمي للمدقق غير ممكن عمليا على ارض الواقع.
- ٣- ان التدوير اللازمي يمنع المدقق من بناء معرفة عميقة وكافية بشركة الزبون واعماله، وان المدقق الذي لا يمتلك فهم شامل لحسابات الزبون وعمله، قد ينيو الاعتماد على معلومات وتقديرات المقدمة من قبل الزبون.

وأوضح (Knauer, el al, ٢٠١٢) بان تطبيق قواعد التدوير اللازمي في عملية التدقيق يتسبب في (Knauer, el

٦-٧: ٢٠١٢، al):

- ١- منع تطوير علاقة عمل فعالة بين المدقق والادارة.
- ٢- ان المدققين بحاجة باستمرار إلى استرداد التكاليف لذلك فانهم يكونون اكثر تساهلا مع الزبون في حالة الارتباط قصير الامد بالمقارنة مع العلاقة الطويلة الامد.
- ٣- هناك تخوف من ان التدوير اللازمي للمدقق ربما ترفع من مخاطر فشل التدقيق، بما ان المدققين غير قادرين على تطوير معرفتهم بنشاطات الزبون وحساباته والتي تتطلب فترة ارتباط اطول بين المدقق والزبون.
- ٤- هناك تأييد واسع بان التدوير اللازمي للمدققين يؤدي إلى زيادة في التكاليف، كتكاليف فهم المدقق الجديد لأعمال الزبون وهيكل الوحدة الاقتصادية، وكذلك التكاليف التي تتحملها الادارة من اجل مساعدة المدقق الجديد في فهمه لطبيعة الوحدة الاقتصادية.
- ٥- ان تطبيق التدوير اللازمي للمدققين ربما يقود إلى وضع لا يتمكن فيه السوق من التمييز في الامد البعيد بين تغيير المدقق الاختياري والاجباري.
- ٦- ربما يوفر تدوير منشأة التدقيق فرصة اكثر سهولة للمنشآت التدقيق من اجل الدخول في السوق، ولكن ايضا من المحتمل ان تقود السوق إلى التركيز بصورة كبيرة على شركات التدقيق الاربعة الكبرى بسبب خبرتها الواسعة وايضا بسبب افتقار منشآت التدقيق الصغيرة إلى الموارد و المصادر و الخبرات اللازمة من اجل التعامل مع دوران منشأة التدقيق.

٣- الجانب النظري : جودة التدقيق ومدى تأثيرها بتدوير المدققين

٣-١ مفهوم جودة التدقيق

تعد جودة التدقيق العامل الرئيسي الذي يحدد البقاء طويل الاجل لمكتب التدقيق في السوق، وتقديم المكتب خدمات ذات جودة عالية يجعله محل ثقة الزبائن، اذ ان الجودة تمثل البعد الاساسي للتنافس بين مكاتب التدقيق، وبالرغم من كل هذا الاهتمام، الا انه لم يتم تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق متفق عليه من قبل المنظمات المهنية والباحثين. فقد تم تعريف جودة التدقيق من قبل (De Angelo) بأنها اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والابلاغ عنها في تقريره (١٨٦: ١٩٨١، De Angelo). وقد عرف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية (عودة، ٢٠١١: ١٣).

وعرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكى (AICPA) جودة التدقيق بأنها الاجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن مدققين المكتب ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق (الكعبي، ٢٠١٥: ٢٨) فيما عرفت لجنة بازل جودة التدقيق على انها: تقديم رأي مهني مستقل وملائم عن القوائم المالية للزبون ووفقا لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً (٤: ٢٠١٣، Basel committee).

وتعكس جودة التدقيق كفاءة عملية التدقيق وقدرتها في الحصول على ادلة تدعم رأي مدقق الحسابات الخارجي، والقدرة على اجبار ادارة الشركة على تنفيذ المبادئ المحاسبية، والحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، والتخفيض من ممارسات ادارة الارياح (Hamdan& etal, ٢٠١٢: ٣٤).

وفي ضوء التعاريف السابقة يمكن ان نستنتج بأنه على الرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة عملية التدقيق، الا ان كل منها يركز على جانب معين لجودة التدقيق، ولا تتمثل جودة التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والارشادات المهنية فقط، او باتباع قواعد وآداب سلوك المهنة، او باكتشاف الاخطاء، والحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، والتخفيض من ممارسات ادارة الارياح، وانما بكل ما سبق، فضلاً عن توفير الحماية للأطراف المستفيدة من التقارير المالية.

٣-٢ أهمية جودة التدقيق

يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات ان تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص والتدقيق خالية من الاخطاء والتحريفات الجوهرية كونهم يعتمدون على تقرير مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم المستقبلية، وبالتالي فان جودة التدقيق تعد مصلحة مشتركة لكافة الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق (عبد العزيز، ٢٠١٦: ٤٧)، ويمكن بيان هذه الأطراف بالاتي:

١- المصارف: يعد قطاع المصارف من اهم القطاعات، والتي تعتمد بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، لذلك فإن الفشل المالي لمصرف واحد او اكثر نتيجة عدم اكتشاف الاحتمالات او الاخطاء الجوهرية من المحتمل ان يؤدي إلى أزمة مالية عالمية (Basel committee, ٢٠١٣: ١-٢).

٢- ادارة الوحدة الاقتصادية: أذ أن جودة التدقيق تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية على تحسين جودة التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط الضعف فيه وإيجاد الظروف التي تقود إلى مستوى عالي من جودة التدقيق. (Al- Khaddash& et al, ٢٠١٣: ٢٠٦).

٣- المستثمرون والدائنون: يهتم كلاً من المستثمرين والدائنين بجودة التدقيق بصورة كبيرة نتيجة للتأثير الكبير على قراراتهم، حيث يترتب على تقرير المدقق اتخاذ المستثمر قراره بالاستثمار من عدمه في الوحدة الاقتصادية، وكذلك الحال بالنسبة للدائنين حيث يتخذون قرارهم بمنح القروض بناءً على القوائم المالية المدققة. (Almomani, ٢٠١٥: ٢٥٩)

٤- حملة الأسهم: تساعد في حماية مصالح حملة الأسهم إذ ترتبط الجودة العالية للأداء المهني لمراقبي الحسابات بجودة عالية لمعلومات القوائم المالية نتيجة إلى أن تلك القوائم المالية التي خضعت لأعمال التدقيق ذات جودة عالية يجب أن تكون أقل تضميناً للتحريفات المادية. (الجابر، ٢٠١٣: ٢١).

٥- مكاتب التدقيق: ان اهتمام مكاتب التدقيق بجودة الخدمات التي يقدموها ينعكس بشكل إيجابي على ارباح مكتب التدقيق في المدى الطويل، ويجنبهم المسؤولية القانونية والمهنية التي قد تترتب جراء أي تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة (الكعبي، ٢٠١٥: ٣٤)، وان جودة التدقيق تؤدي الى تطوير وتحسين سمعة مكتب التدقيق وتؤدي الى تعزيز الميزة التنافسية (Almomani, ٢٠١٥: ٢٥٨).

٦- الهيئات والأجهزة الحكومية: تسعى الهيئات والأجهزة الحكومية على الحصول على مستوى عالٍ من جودة التدقيق، وذلك من اجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الاطراف المتأثرة بالقوائم المالية المدققة (Almomani, ٢٠١٥: ٢٥٩).

٣-٣ العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق

تهدف معايير التدقيق الى تحسين جودة التدقيق، ولكن هذه المعايير غير كافية من اجل تحسين جودة التدقيق اذا ماكانت بمعزل عن العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق، وقد تناولت العديد من الدراسات والبحوث هذه العوامل، والتي تقسم الى:

٣-٣-١ العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق: وتتمثل بالاتي:

١- حجم مكتب التدقيق: يؤثر حجم مكتب التدقيق بشكل جوهري على جودة عملية التدقيق، وقد أشارت نتائج العديد من الدراسات والبحوث السابقة إلى وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، اذ توصلت احدى الدراسات الى وجود علاقة ايجابية بين كبر حجم مكاتب التدقيق العراقية (ممثلة بعدد المدققين العاملين بالمكتب، عدد الزبائن، عدد فروع المكتب، والامكانيات التقنية لمكتب التدقيق) وجودة التدقيق (الكعبي، ٢٠١٥: ٨٥)، وقد اثبتت (De Angelo) بأن هناك علاقة ايجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق، فكلما كبر حجم مكتب التدقيق كلما قلت الحوافز لدى المدقق للتصرف بصورة انتهازية، ومن ثم تحسين جودة التدقيق (De Angelo, ١٩٨١: ٤٤).

٢- سمعة مكتب التدقيق: يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على انه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وفي هذا الاطار توصلت العديد من الدراسات الى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق (الزهيري، ٢٠١٤: ٦٨)، وان سمعة المدققين ترتبط بشكل مباشر بجودة التدقيق، اذ ان السمعة التي يتمتع بها المدققون ومكاتب التدقيق تبنى عبر الزمن ومن خلال تقديم المدققين وبصورة مستمرة لخدمات ذات جودة تدقيقية عالية (٢١١: ٢٠١٣, Al-Kaddash et al.).

٣- تخصص مكتب التدقيق : اهتمت العديد من البحوث والدراسات السابقة بالعلاقة بين جودة التدقيق والخبرة او تخصص مدققي الحسابات، وقد لاحظ كلا من (Maletta&Wright, ١٩٩٦) وجود اختلافات جوهريّة في السمات الأساسية للاخطاء وفي طرق اكتشافها ومعالجتها عبر جميع الصناعات، وبالتالي فإن مدققي الحسابات المتخصصين يكونون اكثر قدرة على اكتشاف الاخطاء والتحريرات من المدققين غير المتخصصين (Al-Kaddash et al., ٢١١ : ٢٠١٣)، وقد أشارت الدراسات السابقة إلى انه هناك ارتباط ايجابي بين مستوى التخصص للمدقق وجودة التدقيق، وهذا يرجع إلى ان مكاتب التدقيق ذات التخصص تقوم بالاستثمار بالوقت والمال في سبيل تطوير قدرات مدققيها وهذا من شأنه ان يؤدي إلى فهم أفضل لعمليات الوحدة الاقتصادية والمخاطر المحيطة وبالتالي تحسين جودة التدقيق (١٠٩ : ٢٠١٤, Anis).

٤- الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني: من المتعارف عليه ان الكثير من المنظمات المهنية ويهدف تدعيم الثقة بمهنة التدقيق تبنت إصدار معايير تنظيم مهنة التدقيق، وفرضت على جميع ممارسي المهنة الالتزام بها. ومن أشهر تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي أصدر سنة ١٩٧٢ نشرة معايير التدقيق رقم (١)، وكذلك أصدر نشرة معايير التدقيق رقم (٢٥)، والتي تناولت العلاقة بين معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة التدقيق (الزهيري، ٢٠١٤: ٦٩)، كما ان الالتزام بقواعد السلوك المهني يعد عاملا ذا تأثير ايجابي على جودة التدقيق، اذ يؤدي ضمان اداء المهنة بواسطة افراد يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لابداء الرأي الفني المحايد ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية (نوس، ٢٠٠٩: ٢٦).

٥- طول مدة التدقيق: يرى البعض بأن طول فترة الارتباط بين مكتب التدقيق والوحدة الاقتصادية من الممكن أن تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق وذلك كون المدقق يكون أكثر عرضة للتنازل عن جودة التدقيق في سبيل أرضاء إدارة الوحدة الاقتصادية، في حين يرى البعض الآخر الى ان تدوير مكتب التدقيق او المدقق قد يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق نتيجة لخسارة المعرفة السابقة بحسابات وانشطة الوحدة الاقتصادية، اذ أشار (Brazel, ٢٠١٠) إلى أن خبرة المدقق السابقة بأدارة الوحدة الاقتصادية تزيد من قدرته على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Anis, ٢٠١٤: ١٠٦-١٠٧).

٦- أتعاب عملية التدقيق: أن الأتعاب التي تتقاضها مكاتب التدقيق تؤثر على جودة التدقيق، اذ أشارت أغلب الدراسات إلى أن الأجور العالية تؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق (Al-Kaddash & et al, ٢٠١٣: ٢١١).

٣-٢ عوامل مرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق: وتتمثل بالاتي:

١- حجم الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ووضعها المالي: يوجد في سوق العمل العديد من الوحدات الاقتصادية التي تزاوّل النشاط الاقتصادي، ويعد حجم الشركة أحد مجالات التمييز بينها، فهناك الشركات الفردية وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، فضلاً عن الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعد الشركات المساهمة أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، وأنها أكثر الأنواع طلباً على التدقيق وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة فضلاً عن إن التدقيق إلزامي على هذا النوع من الشركات، فضلاً أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة تدقيق ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للشركة (الاهدل، ٢٠٠٨: ٣٤).

٢- كفاءة إدارة الزبون ونزاهتها: إن تعقيد المهام الموكلة للمدقق بسبب تعقيد نظم التشغيل لدى الزبون ستؤثر في جودة أدائه وقد لا يكون التأثير سلبياً في كل الأحوال، بل قد يدفع ذلك التعقيد المدققين لبذل المزيد من الجهد لتحسين قدراتهم ومهاراتهم لإنجاز تلك المهام، ومن المؤشرات التي يمكن إتباعها لقياس ذلك التأثير الاتي (الجابر، ٢٠١٣: ٤١):

أ- زيادة تعقيد المهام الموكلة للمدقق في ظل المعرفة المحدودة والمساعدة العالية .

ب- استخدام الزبون لأساليب فنية وتكنولوجية متقدمة.

٣-٤ العلاقة بين عملية تدوير المدقق وجودة عملية التدقيق

شكلت العلاقة الطويلة بين مدقق الحسابات والزبون مصدر قلق للمهتمين لما يترتب عليها من اثار على جودة التدقيق، فقد اثارَت العلاقة بين عملية تدوير المدقق وجودة عملية التدقيق جدل كبير بين الباحثين، ويمكن النظر الى هذه العلاقة ضمن الآراء الآتية:

١- وجود علاقة ايجابية بين تدوير المدقق وجودة التدقيق

بعد احداث الازمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ قامت العديد من الهيئات الدولية باقتراح متطلبات جديدة من اجل تعزيز جودة التدقيق، ومن ضمن هذه الاقتراحات هو اقتراح (PCAOB) والمتمثل بالتدوير الالزامي للمدققين، اذ عادةً ما يتم مناقشة التدوير الالزامي للمدقق على انه الطريقة المحتملة لتحسين جودة التدقيق، وغالبا ما يتم كسب الاهتمام بالتدوير الالزامي للمدققين عندما تتلاشى الثقة العامة في وظيفة التدقيق نتيجة احداث معينة كفضائح الشركات او فشل التدقيق، وايضا عادة ما يتم الجدل على ان التدوير الالزامي للمدقق يمكن ان تنتج عنها فوائد، ويتم استخدام الفائدة

لتبرير قواعد التدوير وايضا من اجل امتلاك نظرة جديدة على البيانات المالية وفك الارتباط الاقتصادي الذي من المحتمل ان يهدد موضوعية المدققين، وزيادة المنافسة في اسواق التدقيق، ويرى المؤيدون بان هذا من شأنه تحسين جودة التدقيق (١ : ٢٠١٢، Harris & Whisenant). ان الآراء بشأن تدوير المدقق، ترى ان التدوير ضروري وحجة أصحاب الرأي، ان اصدار تشريعات تلزم الشركات بضرورة التدوير الدوري للمدقق سيؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق، فقد لوحظ انهيار العديد من الشركات بسببه انخفاض جودة التدقيق وافتقاد المدقق للاستقلالية، اذ ان جودة التدقيق يعني ان هناك فشل المدقق والذي يتمثل في عدم اكتشاف او التقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وقد اقترحت فكرة التدوير الدوري للمدقق إلزاميا كوسيلة لتعزيز ودعم استقلالية المدقق وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل المدقق (إسماعيل وقطب، ٢٠٠٣: ١٥)، وقد توصلت دراسة (Nagy, ٢٠٠٥) لاختبار مدى تأثير التدوير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق على ان التدوير الإلزامي للمدقق يؤدي إلى مجيء مدقق ذو شك مهني اكبر، الامر الذي يؤدي إلى تعزيز مستوى جودة التدقيق، اذ ان التدوير الإلزامي للمدقق سوف يحد من تطور العلاقة بين المدقق والزبون التي تقلل بدورها من استقلالية وموضوعية المدقق، كما ان التعاقد الطويل الاجل مع المدقق قد يؤدي الى ان ينظر المدقق للزبون على انه مصدر دائم للدخل، الامر الذي يؤدي إلى انخفاض استقلالية المدقق بشكل كبير، وبالتالي انخفاض مستوى جودة التدقيق فضلا عن ان كفاءة المدقق تميل الى الانخفاض بمرور الوقت (Nagy, ٢٠٠٥: ٥٢).

وذكر (Arioglu & Tuan) ان تدوير الإلزامي للمدققين يمنع من اقامة علاقات طويلة بين المدقق والأدارة، ويؤدي الى المحافظة على استقلالية المدقق التي بدورها تقود الى تحسين جودة الابلاغ المالي للوحدة الاقتصادية، وبالتالي منع الوحدة الاقتصادية من الانخراط في امور غير قانونية كالاحتيال وما يترتب عليها من قضايا قانونية، اذ ان فترة الارتباط الطويلة قد تدفع الادارة ايضا نحو خيارات ادارة الارياح، وهذا يؤدي الى زيادة جودة التدقيق (٣ : ٢٠١٥، Arioglu & Tuan).

وحدد Hoyle فوائد التدوير الاجباري على مستوى جودة التدقيق في الاتي (أبو الخير، ٢٠٠٦: ٧٥):

- ١- تغيير المدقق كل مدة، ولتكن خمس سنوات، يجلب رؤية جديدة لعملية التدقيق يحملها المدقق الجديد، فالاستمرار مع نفس المدقق يجعل عملية التدقيق روتينية سنة بعد الأخرى، ولا يساعد ذلك على الابداع والتجديد حتى لو حدثت تغيرات جوهرية على نظم العمل المحاسبية والرقابية.
- ٢- يساعد التدوير الاجباري على تنشيط المنافسة بين مكاتب التدقيق، وان كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم عملية التدقيق بجودة عالية.
- ٣- لن يعتمد المدقق مالياً على عميل بعينه وبالتالي يكون المدقق في وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايرة لوجهة نظر العميل في الأمور المرتبطة بالتقرير المالي.

٤- التدوير الاجباري للمدققين سيجعل هناك مراجعة دائمة لعمل المدقق السابق عندما يتولى مدقق جديد المهمة. ودائما ما يتم اقتراح التدوير الإلزامي للمدقق على انه الحل من اجل تعزيز استقلالية المدقق، اذ ان التدوير الإلزامي للمدقق يؤدي الى زيادة استقلالية المدقق لكون الزبون لن يتمكن من تهديد المدقق بتغييره في حالة كون المدقق غير متفق مع متطلبات ادارة الوحدة الاقتصادية محل الفحص، وبالتالي لا يتأثر الحكم المهني للمدقق، حيث ان المدقق لن يكون متقل بارضاء ادارة الوحدة الاقتصادية خوفا من احتمالية خسارته للزبون (٢ : ٢٠١٤، Said & Khasharmeh)، وقد اثبتت الادلة التجريبية والتحليلية بان قواعد التدوير الإلزامي للمدقق يمكن ان تحسن من جودة التدقيق من خلال

تخليص المدقق من الظروف الاقتصادية (الشروط الاقتصادية التي قد تفرض على المدقق) وتخليص المدقق من تهديد التألف الذي قد يتولد بين المدقق والزيون والموجود في حالة الارتباط طويل الاجل بين المدقق والزيون (Harris & Whisenant, ٢٠١٢: ١٩).

وتوصل (عيسى، ٢٠٠٨) الى وجود علاقة ايجابية بين تدوير المدقق الخارجي وجودة التدقيق، حيث ظهر معامل التحديد المعدل بأشارة سالبة مما يعني وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المدقق وجودة التدقيق، وتفسير ذلك ان طول خدمة المدقق تؤثر سلباً على استقلال المدقق، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة، مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الارباح، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المدقق كلما زادت قدرة المدقق على اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح وبالتالي زيادة جودة التدقيق (عيسى، ٢٠٠٨: ٣١).

وتشير دراسة (Arel, et al) الى ان سياسة التدوير الالزامي للمدقق تؤدي الى زيادة استقلاله اتجاه الزيون وبالتالي الكشف عن جميع المخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية للزيون، اذ ان هناك ثلاثة اسباب او دوافع تحتم على التدوير الالزامي للمدقق هي (حمزة، ٢٠١٢: ١٦٩):

- ١- قرب المدقق من الادارة وطول مدة الارتباط به يفقد المدقق نزعة الشك المهني.
- ٢- مع زيادة مدة العلاقة بين المدقق والزيون يصاب المدقق بالتراخي والملل نتيجة تكرار عملية التدقيق مما يجعله غير مهتم بالتفاصيل.
- ٣- مع طول مدة الارتباط ينشأ لدى المدقق الرغبة في ارضاء الزيون.

وان طول فترة الارتباط بين المدقق والزيون تجعل المدقق ينظر الى عملية التدقيق على انها روتين متكرر، لا جديد فيها الامر الذي ينعكس بشكل سلبي على الكفاءة الفعلية لعملية التدقيق، ويرى (Shockley, ١٩٨٢) ان طول فترة الارتباط تؤدي الى وقتل روح الابداع والابتكار لدى المدقق وتجعل منه اكثر تساهلاً الاجراءات التدقيقية نتيجة للتقنة الزائدة التي يبيدها المدقق اتجاه الزيون والتي تنعكس بشكل سلبي على استقلالية المدقق وبالتالي على جودة التدقيق (Li, ٢٠٠٧: ١٧).

وان طول مدة الارتباط بين الزيون والمدقق تجعل من المدقق اكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تتبناها الادارة، ومن جهة اخرى فإن شعور المدقق بإحتمالية قيام الزيون بالاستغناء عن خدماته يشكل ضغطاً كبيراً عليه الامر الذي يؤدي إلى موافقة المدقق على السياسات المحاسبية التي تتبناها ادارة الزيون والمصادقة على القوائم المالية حتى وان كانت تنطوي على اخطاء وتحريفات جوهرية، لان التصرف بخلاف ذلك قد يترتب عليه تغيير ادارة الزيون للمدقق الحالي بمدقق اخر اكثر توافقاً مع اهدافها ورغباتها، وهو ما يعني فقدان المدقق لمكاسب اقتصادية كان يحصل عليها كأتعاب من الزيون سواء اكانت هذه الاتعاب ناتجة عن تقديم المدقق لخدمات التدقيق او للخدمات الاستشارية الاخرى، وبالتالي يؤثر سلباً على استقلالية وموضوعية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق (الخرندار، ٢٠٠٨: ٢٤). ويرى الباحث بان سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تعد احد السياسات الداعمة لمهنة التدقيق، وتؤثر هذه السياسة على قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وما لذلك من انعكاسات متباينة على جودة عملية التدقيق.

٢- وجود علاقة سلبية بين تدوير المدقق وجودة التدقيق

على الرغم من الاهتمام الكبير الذي حظيت به فكرة التدوير الالزامي من قبل العديد من الباحثين والمنظمين لمهنة التدقيق، إلا انه هناك وجهات نظر تتعارض مع فكرة التدوير الالزامي وذلك بحجة خسارة المدقق للمعرفة بحسابات

وعمليات الزبون، حيث ان طول فترة الارتباط بين المدقق والزبون يولد خبرة لدى المدقق بعمليات الزبون محل التدقيق مما تؤدي الى زيادة جودة التدقيق وانخفاض تكلفتها (الاهدل، ٢٠٠٨، ٨٧ :)، اذ يؤثر التدوير الالزامي للمدقق الخارجي بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق في الاجل القصير وذلك نتيجة انخفاض حجم المعرفة وارتفاع التكاليف (غنيم، ٢٠١٢: ٤٧).

وان طول مدة التعاقد بين المدقق والزبون يتيح له فرصة افضل للتعرف على طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ومشاكلها المحاسبية، وبالتالي التعامل الأفضل معها، وأداء مهمته بصورة اكثر كفاءة، فطول مدة التعاقد تثير عملية التدقيق وتزيد من جودتها، اذ ان خبرة المدقق بالوحدة محل التدقيق عامل منطقي كي تتوافر جودة التدقيق، وهذه الخبرة لن تتأتى للمدقق الا بعد مدة من الزمن يقضيها في تدقيق اعمال الوحدة الاقتصادية (صبيحي، ١٩٩٧: ٢٦) وقدم (Grul,etal.,٢٠٠٩) ثلاث تفسيرات للعلاقة الطردية بين طول فترة التعامل بين المدقق والشركة من جهة وجودة عملية التدقيق من جهة اخرى (مبارك، ٢٠١٠: ٥٠٣) هي:

التفسير الاول: هو ان قصر فترة التعامل بين المدقق والشركة يصاحبها نقص المعرفة الكافية لتنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية، ويتفق هذا التفسير مع رأي المهنيين الذين يرون ان قصر فترة التعامل بين مكتب التدقيق والشركة قد يعرض المدقق لدرجة عالية من خطر فشل عملية التدقيق.

التفسير الثاني: فيرى ان العلاقة بين المدقق والشركة في السنوات الاولى تقف الاستقلالية كنتيجة لتعمد تخفيض مبلغ الاتعاب في السنوات الاولى، ويستند هذا التفسير الى ان المدقق عادة يحدد اتعاب منخفضة لقبول الزبون الجديد والاحتفاظ به يؤدي الى تعويض خسائر السنوات الاولى في السنوات التالية، وهذا التفسير يرى ان المدقق في ظل التزامه بفترة ارتباط قصيرة بالزبون يكون متساهلاً اكثر في السنوات الاولى لكي يمكنه من الاحتفاظ بالزبون لأطول فترة ممكنة لتعويض الخسائر الاولى، ويؤدي ذلك إلى انخفاض جودة عملية التدقيق.

التفسير الثالث: هو ان الشركات التي تتمتع بجودة الارقام المحاسبية الخاصة بها يكون لديها دافع أكثر للاحتفاظ بمدققين يميزون بالجودة الاعلى، ومن جانب اخر المدققين الذي يتميزون بجودة عملهم سوف يتنازلون عن الزبائن الذين لا يتميزون بجودة الارقام المحاسبية الخاصة بهم والذين سوف يتجهون بالطبع إلى مدققين اقل جودة، ويستند هذا التفسير الى ان الشركات التي تتميز بارتفاع جودة رقم اليراح يكون لديها ميل للاحتفاظ بمدققها، كما يتفق هذا التفسير ايضا مع الفكر المحاسبي الخاص بتغيير المدققين، ويدعم الراي القائل بأن الشركات تغير مدققها بعد تلقيها تقارير تدقيقية متحفظة (في بعض الحالات تكون هذه التحفظات بسبب انخفاض جودة رقم اليراح)، من ناحية اخرى فإن مكاتب التدقيق قد تلجأ الى رفض الاستمرار مع الزبون تجنباً للمخاطر التي قد يتعرض لها بسبب الاستمرار في الارتباط بهذا الزبون في السنوات الاولى من قبولهم مهمة التدقيق (بصفة خاصة الزبائن الذين تتضمن قوائمهم المالية أرقام استحقاقات غير متوقعة مرتفعة او يتسمون بانخفاض جودة رقم اليراح)

وتناولت دراسة (Manry,etal.,٢٠٠٨) اثر التغيير الدوري للمدققين الخارجيين على جودة عملية التدقيق، وتوصلت الى ان هناك ارتباط سلبي بين التدوير الدوري للمدققين وجودة التقارير المالية، اذ جاءت النتائج لتؤكد على ان طول مدة التعاقد لها تأثير ايجابي على جودة عملية التدقيق نتيجة حجم المعرفة التي يمتلكها المدقق نتيجة عمليات الفحص لشركة الزبون على مدار فترات طويلة، مع التاكيد على انخفاض مستوى الاستقلال مرتبط بالصفات الشخصية للمدقق (غنيم، ٢٠١٢: ١٠).

ويرى (Johnson, ١٩٩٠) بان المدققين يحصلون على ميزة تنافسية من خلال تخصصهم بتدقيق النشاطات المماثلة لنشاط الزبون، والزبون يفقد الفوائد المترتبة على معرفة شريك المدقق بنشاطه اذا ما تم استبداله، وان مدة التدقيق القصيرة غير كافية للمدقق من اجل معرفة الزبون ونشاطاته وبالتالي من الممكن ان تؤدي الى تلاشي جودة التدقيق والتي تكون مرتبطة بزيادة مخاطر مقاضاة منشأة التدقيق (١٤: ٢٠١٢، Harris & Whisenant).

٣- عدم وجود علاقة بين تدوير المدقق وجودة التدقيق

وتوصل كل من (Knech & Vanstraelen, ٢٠٠٧) الى وجود دليل ضعيف على ان طول مدة خدمة المدقق الخارجي تؤدي إلى زيادة او تخفيض جودة التدقيق (عيسى، ٢٠٠٨: ٢٧).

وقد قام (مبارك) بتحليل اثر التدوير الالزامي للمدققين على جودة عملية التدقيق، وتوصل الى انه لا توجد علاقة بين جودة عملية التدقيق وطول مدة التعاقد بين المدقق والوحدة الاقتصادية (مبارك، ٢٠١٠: ٥٢٢).

٤- قياس تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق - الجانب التطبيقي

٤-١ تدوير المدقق في القوانين والتشريعات العراقية

لم تتطرق القوانين والتشريعات العراقية الى تحديد مدة ارتباط المدقق مع الزبون ماعدا تشريعات سلطة الإئتلاف المؤقتة في العراق سنة ٢٠٠٤ فقد اصدرت تشريعتين تحدد مدة ارتباط المدقق بالزبون ، هما:

١- تشريع رقم (٥٦) يهتم بتنظيم عمل البنك المركزي العراقي، وتضمنت الفقرة الثانية من المادة (٤٨) من هذا التشريع ما نصه " يعين وزير المالية سنوياً شركة تقوم بمهام المراجعة الخارجية ولا يتكرر تعيين اي شركة للمراجعة الخارجية والتدقيق المالي لفترات متتالية يزيد مجموعها عن خمس سنوات ".

٢- تشريع رقم (٩٤) خاص بتنظيم عمل المصارف العراقية حيث كانت الفقرة الرابعة من المادة ٤٦ تنص على أن " لا يعين أي مصرف نفس مراجع الحسابات باستمرار لمدة لا تتجاوز (٥) سنوات إلا بإستثناء ممنوح من البنك المركزي العراقي " .

وبإستثناء التشريعين المذكورين أعلاه، فإنه لم يطرأ اي تغيير او تطوير في القوانين والتشريعات اعلاه لتنظيم تدوير مدقق الحسابات في عمله، وفق آلية معينة تهدف الى الإرتقاء بمستوى مهنة التدقيق ودعم مستوى جودة التدقيق، الأمر الذي يتطلب مراجعة النظام والقواعد بهدف تطويرها بما ينسجم ومنطلقات المرحلة الحالية.

ثانياً: قياس تدوير المدقق في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

ارتأى الباحث ان تكون مدة التدوير الالزامي للمدققين هي خمس سنوات، إذ تعد مدة كافية لكي لا تتأثر استقلالية المدقق وحياديته وموضوعيته بطول فترة تدقيقه لحسابات الوحدة الاقتصادية وبالتالي تأثر جودة التدقيق، وسيتم من خلال القوائم المالية المنشورة في سوق العراق للاوراق المالية من تحديد الشركات التي تقوم تدوير مدققيها والتي لا تقوم بالتدوير، وقد تم اختيار ٤ قطاعات تتمثل بالاتي:

١- قطاع المصارف ويشمل ٢٣ مصرف ، وهو ملزم بتدوير المدققين كل خمس سنوات.

٢- قطاع الاستثمار ويشمل ٣ شركات، غير ملزم بتدوير المدققين.

٣- قطاع التأمين ويشمل ٤ شركات غير ملزم بتدوير المدققين.

٤- قطاع الخدمات ويشمل ٨ شركات غير ملزم بتدوير المدققين.

وتم اختيار هذه القطاعات من بين بقية القطاعات الاخرى العاملة في السوق العراقية بسبب ان قطاع المصارف يمثل واحد من اهم واكبر واكثر القطاعات فعالية وذات تأثير كبير على الوضع الاقتصادي في العراق بشكل عام، فضلا عن انه ملزم بتدوير المدققين كل خمس سنوات، وتم اختيار القطاعات الثلاثة الاخرى من بين بقية القطاعات الاخرى بسبب توفر بيانات مالية كافية منشورة عن مدة الدراسة من ٢٠٠٨ - ٢٠١٤، وقد تضمنت عينة البحث النهائية ٢٠ شركة من الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية والعاملة في القطاعات الاربعة اعلاه بسبب:

١- لديها تقارير مالية منشورة للمدة من ٢٠٠٨-٢٠١٤، مدققة من قبل مدققي حسابات خارجيين.

٢- ان لا تكون قد اوقفت عن التداول او ادمجت خلال فترة البحث.

وبين الجدول التالي بيانات المجتمع والعينة التي تم اختيارها:

جدول (١) بيانات عن مجتمع وعينة البحث

القطاع	عدد الشركات بكل قطاع	حجم العينة من كل قطاع	نسبة العينة الى حجم القطاع	نسبة العينة من كل قطاع الى الحجم الكلي للعينة
المصارف	٢٣	١٢	٥٢%	٦٠%
الاستثمار	٣	٢	٦٧%	١٠%
الخدمات	٨	٢	٢٥%	١٠%
التأمين	٤	٤	١٠٠%	٢٠%
المجموع	٣٨	٢٠	٥٣%	١٠٠%

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على دليل الشركات لعام ٢٠١٦ وموقع سوق العراق للاوراق المالية.

وتم اعطاء رقم (١) للشركات التي تدور المدققين واعطاء رقم (٠) للشركات التي لا تقوم بتدوير مدققيها، وسيتم تقسيم عينة البحث الى قسمين هما:

١- شركات ملزمة بتدوير المدققين كل خمس سنوات، وتتمثل بالمصارف، وقد تم اختيار عينة من المصارف تمثلت

بـ (١٢) مصرف والجدول (١١) يوضح ممارسة وعدم ممارسة المصارف عينة البحث لسياسة تدوير المدققين الالزامي:

جدول (٢) التدوير في المصارف

الشركات	ممارسة للتدوير	غير ممارسة للتدوير
مصرف اشور	١	
مصرف بابل		٠
مصرف بغداد		٠
مصرف الاتحاد		٠
مصرف الاستثمار	١	
المصرف المتحد	١	
مصرف سومر		٠
المصرف الاهلي العراقي	١	
مصرف الائتمان	١	
المصرف التجاري		٠
مصرف الشمال		٠
مصرف الشرق الاوسط		٠

ويتبين من الجدول اعلاه عدم إلتزام جميع المصارف بالتدوير الالزامي لمدقيها بعد خمس سنوات من تعيينه، حيث نلاحظ خمسة (٥) مصارف تقوم بتدوير مدقيها من العينة البالغة (١٢) مصرف وبما نسبته ٤٢% ، اي ان ٥٨% من المصارف لاتقوم بتدوير مدقيها بعد خمسة سنوات من تعيينه مدققا لحساباتها، ويعود السبب اما الى وجود سند قانوني ممنوح الى البنك المركزي العراقي، يجيز له منح إستثناءات في تنفيذ هذا التشريع، وهذا ما حصل فعلا في مصرفين من عينة المصارف المستخدمة بياناتها في عينة البحث، او لايوجد تطبيق فعلي للمادة (٤٦) من التشريع لعام ٢٠٠٤.

٣- شركات غير ملزمة بتدوير المدققين ، وتتمثل بالقطاعات الاخرى، وقد تم اختيار عينة من الشركات تمثلت بـ(٨) شركة والجدول (١٢) يوضح ممارسة وعدم ممارسة الشركات عينة البحث لسياسة تدوير المدققين:

جدول (٣) التدوير في الشركات من القطاعات الاخرى

الشركات	ممارسة للتدوير	غير ممارسة للتدوير
شركة الوزراء	٠	٠
شركة الوثام	٠	٠
شركة النخبة	٠	٠
شركة العباب الكرخ السياحية	٠	٠
شركة الاهلية	٠	٠
شركة الخليج	٠	٠
شركة دار السلام	٠	٠
شركة الامين	٠	٠

ونلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع الشركات عينة البحث لا تقوم بتدوير مدقيها بعد مدة معينة (والتي تم تحديدها بخمس سنوات)، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود قوانين او تعليمات تلزم هذه الشركات على تدوير مدقيها بعد مدة معينة من تاريخ تعيينه مدقق لحسابات هذه الشركات، وبهذا فانه ادارة هذه الشركات تمتلك مطلق الحرية في تغيير مدقق الحسابات متى ما ارادت تغييره اذا ما تعارض مع مصالحها الشخصية او ان تستمر مع نفس المدقق الذي يتوافق مع مصالحها واهدافها الحالية والمستقبلية، وعلى الرغم من انه يتم تعيين مدققي الحسابات الخارجيين بناءً على قرار من قبل مجلس ادارة الشركة إلا انه مجلس ادارة هذه الشركات يقوم باختيار المدقق بناءً على اقتراح من قبل ادارة الشركة وبالتالي فان احتمالية ان تتأثر استقلالية وحياد المدقق بشكل كبير نتيجة الضغط الذي يسلط عليه من قبل ادارة الشركة اذا ما تأثرت مصالحها.

٤-٣ ثالثاً: قياس جودة التدقيق في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

تعد جودة التدقيق العامل الرئيسي الذي يحدد البقاء طويل الاجل لمكتب التدقيق في السوق، وتقديم المكتب خدمات ذات جودة عالية يجعله محل ثقة الزبائن، وسيتم قياس جودة التدقيق من خلال استخدام ادارة الارباح، باعتبار ان ظاهرة ادارة الارباح تعني احداث تحريفات متعمدة في قيم الارباح بهدف اظهار حقيقة مغايرة للواقع، وان عدم اكتشاف المدقق الخارجي لهذه التحريفات يشير الى انخفاض جودة عملية التدقيق والعكس صحيح، وكلما كانت جودة عملية التدقيق ضعيفة فان الارباح المعلن عنها في القوائم المالية قد تكون غير صحيحة، وقد تم اختيار نفس العينة اعلاه

لقياس إدارة الأرباح في القوائم المالية السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، وتتكون الأرباح من عنصرين هما المستحقات والتدفقات النقدية، ويركز البحث على عنصر المستحقات من الأرباح للأسباب التالية:

١- ان عنصر المستحقات يخضع للمزيد من عدم اليقين أكثر من التدفقات النقدية، إذ ان المستحقات هي نتاج الاحكام والتقديرات الشخصية في حين يتحقق التدفق النقدي من الدخل.

٢- المستحقات مقبولة بشكل عام كأداة لوصف وتمييز لإدارة الأرباح، ومن المتوقع ان يقلل التدقيق عالي الجودة من سياسات إدارة الأرباح.

وستم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس ممارسة إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات، وذلك من خلال فصل المستحقات غير الاختيارية (NDA) عن اجمالي المستحقات (TA) لأيجاد المستحقات الاختيارية، وتم احتسابها وفقاً للخطوات التالية:

أ- قياس المستحقات الاجمالية والتي تم قياسها باستخدام طريقة الميزانية وفق المعادلة التالية:

$$TACCi, t = \frac{(\Delta CAi, t - \Delta CASH i, t + \Delta STDEBT i, t - DEPN i, t)}{At - 1}$$

إذ ان:

$$TACCi, t = \text{المستحقات الكلية للشركة } i \text{ خلال الفترة } t.$$

$$\Delta CA i, t = \text{التغير الأصول المتداولة للشركة } i \text{ خلال الفترة } t.$$

$$\Delta CASH i, t = \text{التغير في النقدية ومايعادل النقدية للشركة } i \text{ خلال الفترة } (t).$$

$$\Delta STDEBT i, t = \text{التغير في أقساط الديون طويلة الاجل المستحقة والديون قصيرة الاجل الأخرى للشركة } i \text{ خلال الفترة } t.$$

$$DEPN i, t = \text{مصرف الاستهلاك والإطفاء للشركة } i \text{ خلال الفترة } t.$$

ب- قياس المستحقات غير الاختيارية لكل شركة من شركات العينة على حدة وخلال كل سنة من سنوات الدراسة، وفقاً للمعادلة التالية لنموذج جونز المعدل:

$$NDA_t = a_1 \left(\frac{1}{At-1} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV - \Delta REC}{At-1} \right) + a_3 \left(\frac{PPE}{At-1} \right) + et$$

إذ ان

$$\Delta REC : \text{التغير في الذمم المدينة بين السنة الحالية والسنة السابقة}$$

ولكي يتم احتساب المستحقات الاختيارية للشركة i خلال الفترة t لابد من احتساب a_1, a_2, a_3 والتي تمثل مقاييس خاصة بكل شركة، ويتم استخدام معادلة (Cross-sectional regression) لكل شركة وفي كل سنة:

$$\frac{Ai, t}{Ai, t - 1} = a_1 \left(\frac{1}{Ai, t - 1} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV i, t}{Ai, t - 1} \right) + a_3 \left(\frac{PPE i, t}{Ai, t - 1} \right) + E i, t$$

إذ ان

$$\Delta REV i, t = \text{التغير في إيرادات الشركة } i \text{ في الفترة } t.$$

$$PPE i, t = \text{العقارات والممتلكات والالات للشركة } i \text{ في الفترة } t.$$

$$Ai, t - 1 = \text{إجمالي اصول الشركة } i \text{ للسنة } t-1.$$

$$E i, t = \text{الخطأ العشوائي.}$$

ت- يتم احتساب المستحقات الاختيارية (DACC) لكل شركة بالفرق بين المستحقات الاجمالية والمستحقات غير الاختيارية وفقاً للمعادلة التالية:

$$DACC_{i,t} = TAC_{i,t} - NDACC_{i,t}$$

ويتم احتساب المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية للسنوات من (٢٠٠٨-٢٠١٤)، فإذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية لسنة البحث أكبر من المتوسط الحسابي فإن الشركة تقوم بممارسة إدارة الأرباح، أما إذا كان قيمة المستحقات الاختيارية أقل من قيمة المتوسط الحسابي فإن الشركة لا تقوم بممارسة إدارة الأرباح، وتم اعطاء الرقم (١) للشركات الممارسة لإدارة الأرباح والرقم (٠) للشركات التي تصنف على انها غير ممارسة لإدارة الأرباح. ويلاحظ من الجدول ادناه ان هنالك تباين من حيث ممارسة الشركات لإدارة الأرباح خلال سنوات البحث، إذ يلاحظ ان اعلى نسبة ممارسة لإدارة الأرباح بلغت ٦٥% في عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣، وفي المقابل كانت اقل نسبة ممارسة لإدارة الأرباح ٣٥% .

ويتبين من اعلاه ان اغلب الشركات تلجئ لممارسة ادارة الأرباح ولكن بنسب متفاوتة، فكلما كانت جودة عملية التدقيق ضعيفة فان الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية قد تكون غير صحيحة، اي ان الشركات قد تمارس ادارة الأرباح من خلال زيادة الأرباح التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية او تخفيضها وذلك لمقابلة اهداف الادارة المستقبلية ومن دون ان يتم كشفها والابلاغ عنها في التقرير .

والجدول ادناه يبين عدد مرات ممارسة وعدم ممارسة إدارة الأرباح وتصنيفها من حيث تدوير المدققين للمدة ٢٠١٤-٢٠٠٨

جدول (٤)

يبين عدد مرات ممارسة وعدم ممارسة إدارة الأرباح وتصنيفها من حيث تدوير المدققين للمدة ٢٠١٤-٢٠٠٨

ت	الشركة	ممارسة ادارة الأرباح		غير ممارسة لادارة الأرباح		التصنيف (ممارس للتدوير او للتدوير غير ممارس)	الاجمالي	
		النسبة	عدد السنوات	النسبة	عدد السنوات		النسبة	عدد السنوات
١	مصرف اشور	١٤%	١	٨٦%	٦	١	٧	١٠٠%
٢	مصرف بابل	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
٣	مصرف بغداد	٢٩%	٥	٧١%	٢	٠	٧	١٠٠%
٤	مصرف الاتحاد	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
٥	مصرف الاستثمار	٤٣%	٣	٥٧%	٤	١	٧	١٠٠%
٦	مصرف المتحد	٧١%	٢	٢٩%	٥	١	٧	١٠٠%
٧	مصرف سومر	٥٧%	٤	٤٣%	٣	٠	٧	١٠٠%
٨	المصرف الاهلي العراقي	١٤%	١	٨٦%	٦	١	٧	١٠٠%
٩	مصرف الائتمان	١٤%	١	٨٦%	٦	١	٧	١٠٠%
١٠	المصرف التجاري العراقي	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
١١	مصرف الشمال	٥٧%	٤	٤٣%	٣	٠	٧	١٠٠%
١٢	مصرف الشرق الاوسط	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
١٣	شركة الوزراء	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
١٤	شركة الوثام	٧١%	٥	٢٩%	٢	٠	٧	١٠٠%
١٥	شركة النخبة	١٠٠%	٧	٠%	٠	٠	٧	١٠٠%
١٦	شركة العباب الكرخ	٥٧%	٤	٤٣%	٣	٠	٧	١٠٠%
١٧	شركة الاهلية	٨٦%	٦	١٤%	١	٠	٧	١٠٠%

١٠٠٪	٧	٠	٢٩٪	٢	٧١٪	٥	شركة الخليج	١٨
١٠٠٪	٧	٠	٤٣٪	٣	٥٧٪	٤	شركة دار السلام	١٩
١٠٠٪	٧	٠	٢٩٪	٢	٧١٪	٥	شركة الامين	٢٠

ومن اعلاه نستنتج الآتي:

١- الشركات غير الملزمة بقانون لتدوير مراقبي الحسابات:

ويبين الجدول قيام جميع شركات عينة البحث المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية بإدارة الارباح ولكن بنسب متفاوتة خلال المدة ٢٠٠٨-٢٠١٤، حيث بلغت اكبر عدد سنوات لممارسة ادارة الارباح ٧ سنوات وبنسبة ١٠٠% من سنوات البحث، وبلغت اقل نسبة ممارسة لإدارة الارباح ٢ سنة وبنسبة ٢٩%.

ويتبين نتيجة التحليل الاحصائي قيام الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية وغير الخاضعة لقوانين او اجراءات تلزمهم بتدوير مدققها بعد مدة من الزمن بممارسة ادارة الارباح بنسب كبيرة خلال مدة البحث دون ان يتمكن المدققين من اكتشافها الامر الذي يشير الى ضعف جودة التدقيق حيث ظهرت نتائج تقرير مدققي الحسابات نظيفة.

ويرى الباحث ان السبب يعود لعدم وجود قوانين لتدوير المدققين إلزاميا بعد فترة من الزمن، فضلا عن عدم إلزام الشركات العاملة في السوق العراقية بعدم تغيير مدققها اختياريًا إلا عند تقديم هذه الشركات لإسباب كافية تدفع بالشركات لتغيير مدققي الحسابات، الامر الذي يدفع بالمدققين ان يكونوا اكثر قلقا من احتمالية قيام الشركات بتغييرهم اذا ما تأثرت مصالحها وبالتالي خسارة الزبون.

٢- الشركات (المصارف) الملزمة بقانون لتدوير مراقبي الحسابات:

أظهرت نتائج التحليل الاحصائي ان الشركات الملزمة بتدوير مدققها كل خمس سنوات هي اقل ممارسة لإدارة الارباح من باقي الشركات، وعلى الرغم من ان التشريع لسنة ٢٠٠٤ يوجب تدوير المصارف لمدققهم كل خمسة سنوات، إلا انه هناك ٥ مصارف من اصل ١٢ مصرف من ضمن العينة يقومون بتدوير مدققهم كل خمس سنوات اما بقية المصارف فهم اما يقومون بالاستمرار على نفس المدقق او يقومون بتغييره متى ما اردوا وهذا يعود إلى عدم وجود تطبيق فعلي للقانون من قبل جميع المصارف العراقية، ويبين الجدول (١٦) ان المصارف التي تدور مدققها هي اقل ممارسة لإدارة الارباح مقارنة بالمصارف التي لا تدور مدققها كل خمس سنوات، ويبين الجدول ادناه نسبة ممارسة ادارة الارباح للمصارف التي تدور مدققها مقارنة بالمصارف التي لا تدور مدققها وكالاتي:

جدول (٥)

نسب ممارسة ادارة الارباح للمصارف التي تدور مدققها مقارنة بالمصارف التي لا تدور مدققها

المصارف التي تدور مدققها		المصارف التي لا تدور مدققها		الاجمالي	
العدد	نسبة ممارسة ادارة الارباح	العدد	نسبة ممارسة ادارة الارباح	العدد	نسبة ممارسة ادارة الارباح
٥	١٩,٥%	٧	٨٠,٥%	١٢	١٠٠%

ويبين الجدول ان نسبة ممارسة ادارة الارباح بالنسبة للمصارف التي تدور مدققها وعددها (٥) من اصل (١٢) مصرف عينة البحث قد بلغت ١٩,٥%، اما نسبة ممارسة ادارة الارباح بالنسبة للمصارف التي لا تدور مدققها فقد بلغت ٨٠,٥%، وهذا يشير إلى وجود تأثير ملحوظ للتدوير الالزامي للمدققين على جودة التدقيق المقاسة بإدارة الارباح.

٤-٤: اختبار فرضية البحث

تهدف هذه الفقرة الى اختبار فرضية البحث والتي تنص على ان: " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تدوير المدقق الخارجي وجودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية".

١- من خلال استخدام الاسلوب الاحصائي التوزيع ذو الحدين (Binomial distribution) لاجل قياس تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق، اذ تدرس الفرضية العلاقة بين تدوير المدققين وجودة التدقيق مقياساً بإدارة الارباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، وتحققاً لذلك فقد تم التعبير عن إدارة الارباح بالمتغيرات الوهمية (Dummy Variable) بحيث يعطى الرقم (١) إذا كانت الشركة ممارسة لإدارة الارباح وإذا لم تمارس إدارة الارباح تعطى الرقم (٠)، وبما ان بيانات هذه الفرضية ثنائية التوزيع (Dichotomous distribution) متغيرات وهمية (١،٠) لكل من المتغير المستقل (تدوير المدقق) والمتغير التابع (جودة عملية التدقيق) مقياساً بإدارة الارباح، وهو ما يعرف ايضا بالتوزيع ذو الحدين (Binomial distribution) لهذا تم استخدام اختبار مربع كاي لاختبار العلاقة بين متغيرين من النوع الوصفي احدهما ثنائي والاخر متغير يمثل عدد السنوات، وقد بينت النتائج الاحصائية لاختبار مربع كاي وجود تأثير معنوي لتدوير المدقق الالزامي على إدارة الارباح، وكالاتي:

جدول (٦) اختبار مربع كاي (Chi-Square)

عدد مفردات العينة	قيمة مربع كاي المحسوبة	دالة الإمكان	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية
١٤٠	٢٢,٥٣٠	-١,٠٠٠	٦	١٢,٥٩

من الجدول اعلاه يتبين ان قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (٢٢,٥٣٠) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٦) والبالغة (١٢,٥٩) وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقل (التدوير الإلزامي للمدققين) على المتغير التابع (جودة التدقيق) مقياساً بإدارة الارباح، وكانت لنتائج التحليل الاحصائي لاختبار (Z) والتي بلغت قيمتها المحسوبة (-١,٠٩٩) وقيمتها الجدولية (٠,٣٣٣) في الجدول () نجد تأثير سالباً للتدوير الالزامي للمدقق على ممارسة إدارة الارباح، وكالاتي:

جدول (٧) نتائج اختبار Z

إدارة الارباح	Z	Std.Err.	Diff.	Prob. Z
التدوير الإلزامي للمدقق	-١,٠٩٩-	.٥١٦	٠	.٣٣٣

وهذا ما يثبت فرضية البحث التي تنص على انه "يوجد تأثير معنوي لتدوير المدقق على جودة التدقيق" والمقاسة بإدارة الارباح، حيث يتبين من خلال نتائج التحليل الاحصائي والمتمثلة باختباري (Chi-square) واختبار (Z) وجود علاقة سلبية بين ممارسة شركات العينة للتدوير الالزامي وبين إدارتها للارباح، وهذا يعني ان قيام الشركات بتدوير مدققها يؤثر بشكل سلبي على ممارستها لإدارة الارباح، في حين ان عدم قيام الشركات بتدوير مدققها يزيد من نسبة ممارسة هذه لإدارة الارباح.

ثانياً: من خلال الاختبار التائي لعينة واحدة، فاذا ظهر الاختبار معنوي يقارن الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي فاذا كان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي هذا يعني تطبيق ذلك المحور واذا كان اصغر يعني عدم تطبيقه، وظهرت نتائج الاختبار في الجدول ادناه

جدول (٨) يبين الاختبار التائي لعينة واحدة مع الوسط الفرضي

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	الدلالة

٣,٧٨	٠,٤٣	١٤,٥٢	٦١	٢,٠٠	دال
------	------	-------	----	------	-----

بلغت القيمة التائية المحسوبة (١٤,٥٢) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٦١) وبالبالغة (٢,٠٠) وهذا يعني بان هناك فروقات ذات دلالة معنوية لمحور العلاقة بين تدوير المدقق وجودة التدقيق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (٣,٧٨) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (٣) وهذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الحسابي وهذا يعني اثبات الفرضية اي ان (يوجد تاثير معنوي لتدوير مدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

٥- الاستنتاجات والتوصيات

١-٥ الاستنتاجات

يهدف هذا المحور إلى عرض خلاصة الدراسة النظرية وما تناوله الباحثون، فضلاً عن الاستنتاجات التي توصل إليها البحث في الجانب التطبيقي وكالاتي:

١- ان طول مدة ارتباط المدقق بالزبون تجعله يصاب بالتراخي والملل نتيجة تكرار عملية التدقيق مما يؤدي إلى فقدان المدقق نزعة الشك المهني اللازم لاكتشاف الاخطاء والتحريرات الجوهرية مما ينعكس بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق.

٢- لم تتطرق القوانين والتشريعات العراقية إلى تحديد مدة ارتباط المدقق مع الزبون، عدا القانون رقم (٥٦) الصادر من سلطة الائتلاف-لسنة ٢٠٠٤ الفقرة الثانية من المادة (٤٨) والذي يوجب على البنك المركزي العراقي تدوير مدققها الخارجي كل خمسة سنوات، وقانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤ الفقرة الرابعة من المادة (٤٦) والتي توجب بعدم تعيين أي مصرف نفس المدقق باستمرار لمدة لا تتجاوز (٥) سنوات إلا بإستثناء ممنوح من البنك المركزي العراقي.

٣- اظهرت النتائج التطبيقية وجود تأثير لتدوير المدقق على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وكالاتي:

أ- ان جميع الشركات العاملة في مختلف القطاعات بإستثناء قطاع المصارف، لا تقوم بتدوير مدققها بعد مدة معينة ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود قوانين او تعليمات تلزم هذه الشركات على تدوير مدققها بعد مدة معينة من تاريخ تعيينه مدقق لحسابات هذه الشركات.

ب- عدم إلزام جميع المصارف العراقية بالتدوير الإلزامي لمدققها بعد خمس سنوات من تعيينه، ويعود السبب اما إلى وجود إستثناء ممنوح من قبل البنك المركزي العراقي أو لا يوجد تطبيق فعلي للمادة (٤٦) من قانون المصارف لعام ٢٠٠٤.

ت- الشركات الملزمة بتدوير مدققها كل خمس سنوات هي اقل ممارسة لإدارة الارباح من باقي الشركات.

٥-٢ التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات اهمها ما يأتي :

١- اقتراح التدوير الإلزامي للمدقق على انه الطريقة الأمثل لتحسين وتعزيز جودة التدقيق، وغالبا ما يتم كسب الاهتمام بالتدوير الإلزامي للمدققين عندما تتلاشى الثقة العامة في وظيفة التدقيق نتيجة احداث معينة كفضائح الشركات او فشل التدقيق.

٢- ضرورة إلزام جميع المصارف العراقية بتدوير مدققيها كل خمس سنوات، لضمان الحفاظ على استقلالية وموضوعية وحياد مدققي الحسابات.

٣- ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بتحديد مدة ارتباط المدقق بالزبون فمثلاً ألا تزيد مدة الارتباط عن خمس سنوات كحد أقصى وذلك من أجل تحسين جودة التدقيق من خلال المحافظة على استقلالية مدققي الحسابات وضمان عدم تعرضهم لضغوطات اقتصادية.

٤- ضرورة نشر الوعي بين مدققي الحسابات بمفهوم ادارة الارباح والوسائل التي من الممكن ان تستخدمها الشركات لإدارة أرباحها لضمان تحسين جودة التدقيق.

المصادر

المصادر العربية

أولاً : الوثائق والتقارير الرسمية

- ١- البنك المركزي العراقي (٢٠٠٤) قانون المصارف رقم (٩٤)، بغداد، جريدة الوقائع العراقية.
- ٢- سلطة الائتلاف المؤقتة (٢٠٠٤) قانون البنك المركزي، الأمر رقم ٥٦، بغداد، د.ن.
- ٣- التقارير المالية السنوية لعينة البحث من الشركات المساهمة والمدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، نشرة سوق العراق للاوراق المالية ٢٠٠٨-٢٠١٤.

ثانياً: الدراسات والرسائل والاطاريح الجامعية:

- ١- أبو رياش، احلام احمد عليان (٢٠١٣) أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة والتمويل"، كلية التجارة- الجامعة الإسلامية- غزة.
- ٢- الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم (٢٠٠٨) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية- ميدانية" رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير محاسبة، كلية التجارة- جامعة أسيوط.
- ٣- الجابر، علي محسن فاضل (٢٠١٣) تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠، بحث مقدمة للحصول على شهادة "المحاسبة القانونية"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- ٤- حمزة، بوسنة (٢٠١٢) دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبية معمقة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية- جامعة فرحات عباس- سطيف.
- ٥- الخزندار، آية جار الله نعمان (٢٠٠٨) مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة والتمويل"، كلية التجارة- الجامعة الإسلامية- غزة.
- ٦- عودة، علاء الدين صالح محمود (٢٠١١) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة"، كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط.
- ٧- الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو (٢٠١٥) جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في علوم المحاسبة"، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد.

- ٨- محمود، عبدالله ممتاز (٢٠١٥) العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة والتمويل"، كلية التجارة- الجامعة الإسلامية- غزة.
- ٩- منصور، نسرين محمد (٢٠١٣) مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة والتمويل"، كلية التجارة- الجامعة الإسلامية- غزة.
- ١٠- ونوس، هشام سليمان (٢٠٠٩) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في مراجعة الحسابات"، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

رابعاً / البحوث المنشورة في الدوريات:

- ١- أبو الخير، مدثر طه (٢٠٠٦) "التغيير الاجباري للمراجعين وأثره على التكاليف وجودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية في البيئة السعودية" المجلة المصرية للدراسات التجارية.
- ٢- إسماعيل، طارق حسنين وقطب، أحمد سباعي (٢٠٠٣) "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٠.
- ٣- جريوع، د.يوسف محمود (٢٠٠٨) "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله" مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الاول، ٧٥٧-٧٩٤.
- ٤- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل (١٩٩٧) "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية- دراسة ميدانية ونظرية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر.
- ٥- عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف (٢٠١٦) "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة" مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ١.
- ٦- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨) "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٤٥، العدد ٢.
- ٧- غنيم، محمود رجب يس (٢٠١٢) "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية" مجلة الدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢، العدد ١.
- ٨- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١٠) "التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد السابع والسبعون، كلية التجارة- جامعة القاهرة.
- ٩- مشتهي، د. صبري ماهر (٢٠١٤) "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٢، العدد ٢، ٢٣١-٢٦١.

المصادر الأجنبية

(Thesis)



١- Li, Dan (٢٠٠٧) Auditor tenure and Accounting Conservatism, Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of Philosophy in the School of Management", Georgia institute of technology.

(Publications)

١- Oxley, Sarbanes (٢٠٠٢) to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosure made pursuant to the securities laws, and for other purposes, Public Law ١٠٧-٢٠٤

(Periodicals)

١- Al-Khaddash, Husam, Al Nawas, Rana and Ramadan, Abdulhadi (٢٠١٣) "Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks" International Journal of Business and Social Science, Vol. ٤. No.١١.

٢- Almomani, Dr. Mohammad Abdallah (٢٠١٥) The Impact of Audit Quality Features on Enhancing Earnings Quality: The Evidence of Listed Manufacturing Firms at Amman Stock Exchange, Jadara University, Asian Journal of Finance and Accounting, Vol. ٧, No. ٢.

٣- Anis, Ahmed (٢٠١٤) Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt, Accounting & Taxation, Vol.٦, No.١.

٤- Arioglu, Emrah and Tuan, Koray (٢٠١٥) "Auditor rotation at borsa Istanbul firms: An Event study" Cukurova University.

٥- Basel Committee on Banking Supervision (٢٠١٣) External audits of Banks, Consultative Document, Banks for international settlements.

٦- Cameran, Mara, Prencipe, Annalisa and Trombetta, Marco (٢٠٠٨) Earnings Management, Audit tenure and auditor changes: does Mandatory auditor rotation Improve audit quality.

٧- Daniels, Bobbie W. and Booker, Quinton (٢٠٠٩) Loan Officers' Reactions to Audit Rotation, Journal of Behavioral Studies in Business, Vol. ١, PP.١.

٨- DeAngelo, Linda Elizabeth (١٩٨١) Auditor size and audit quality, Journal of accounting and economics Vol.٣, No. ٢, PP ١٨٣-١٩٧.



- ٩- Hamdan, Allam Mohammed Mousa, Kukrija, Gagan, Awwad, Bahaa Sobhi Abdelatif and Dergham, Maher Mousa (٢٠١٢) “The auditing quality and accounting conservatism” International Management Review, Vol.٨, No.٢.
- ١٠- Harris, Kathleen and Whisenant, Scott (٢٠١٢) Mandatory Audit Rotation: An International Investigation, the University of Houston.
- ١١- James, Oyadonghan Kereotu and Ibanichuka, Emmanuel Amaps Loveday (٢٠١٤) “Audit rotation; Creative accounting, audit independence and objectivity” Reasarch journal of finance and accounting, Vol. ٥, No.١.
- ١٢- Knauer, Corinna Ewelt, Gold Anna and Pott, Christian (٢٠١٢) What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation, ICAS.
- ١٣- Mohamed, Diana Mostafa (٢٠١٠) the Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt, The German University of Cairo.
- ١٤- Nagy, Albert L. (٢٠٠٥) “Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Anderson” Accounting Horizons, Vol.١٩, No.٢.
- ١٥- Said, Kousay and Khasharmeh, Hussein (٢٠١٤) “Auditors' perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditor independence- Evidence from Bahrain” Journal of Accounting and Taxation, Vol.٦, No.١, PP.١-١٨.