



دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	منصور، أشرف محمد إبراهيم
المجلد/العدد:	مج21, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	أبريل
الصفحات:	155 - 91
رقم MD:	810912
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	مصر، مراجعو الحسابات، المراجعة الخارجية، المحاسبة المالية، شركات المساهمة
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/810912

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة.
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين
فى بيئة الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)**

الدكتور

أشرف محمد إبراهيم منصور

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان



رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين
في بيئة الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)
**Critical analytical vision for external auditors
rotation in the Egyptian business environment
(A Field Study)**

د. أشرف محمد إبراهيم منصور

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحليل سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، من خلال استطلاع آراء عينة من ذوي العلاقة بمهنة المراجعة، وتحديدًا الإدارة العليا والأكاديميين والمراجعين الخارجيين. وقد تم التوصل إلى عدة نتائج منها، أن كل من الإدارة العليا في شركات المساهمة ومكاتب المراجعة الكبيرة تعارض تطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، إلا أنهما يؤيدان التدوير الإلزامي لشريك المراجعة أو التدوير الاختياري لمكتب المراجعة؛ تفضل الأطراف المعنية بمهنة المراجعة تطبيق التدوير المؤقت للمراجع الخارجي؛ تفضل هذه الأطراف أن يكون التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين في بعض القطاعات الاقتصادية؛ إلا أنه لا يوجد اتفاق بينها بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل، كذلك لا يوجد اتفاق بينها بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة، في حين يتفقون على أن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط، يجب ألا تقل عن ثلاث سنوات؛ كما يتفقون على أن أهم الأسباب التي تبرر تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، تقديم رؤية جديدة للمراجعة، وأن أهم الأسباب التي تبرر عدم تطبيقها، فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن المنشأة محل المراجعة؛ وتتفق تلك الأطراف على وجود عدة مقترحات يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل، مثل تطبيق التدوير الاختياري للمراجعين الخارجيين كبديل للتدوير الإلزامي، وتطبيق تدوير شريك المراجعة فقط كبديل لتدوير مكتب المراجعة بالكامل، وتفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية؛ لم تتخذ المنظمات المهنية المحاسبية موقفاً واضحاً تجاه التدوير الإلزامي لمكاتب المراجعة، بل أن

موقفها أقرب للرفض منه للقبول. وقد أثبت التحليل الإحصائي الاستدلالي لبيانات البحث وجود شبه اتفاق بين فئات عينة الدراسة في رؤيتهم للعناصر المطروحة عليهم.
الكلمات الرئيسية: تدوير المراجع الخارجي، التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، التدوير الإلزامي لشريك المراجعة، التدوير الاختياري لمكتب المراجعة، التدوير الاختياري لشريك المراجعة، فترة التوقف الإلزامية.

Abstract:

This research aims to analyze policy of external auditors Rotation in the Egyptian business environment, through survey of the opinions of a sample related to audit profession, specifically senior management, academics and external auditors. It has been reached several results, including that the senior management in corporations and the big audit firms oppose the application Mandatory Audit firm Rotation, but they support Voluntary Audit Partner Rotation and Voluntary Audit Firm Rotation; interested parties profession audit prefer temporary Rotation application; these parties prefer to have mandatory Rotation external auditors in some sectors of the economy; however, there is no agreement among them on the appropriate long should audit clients after changing the entire audit firm, as well as there is no agreement among them on the appropriate time that external auditors may then re-contracting with the same audit client, while agree that the appropriate time that the audit clients must then change the only audit partner, must not be less than three years; and there is an agreement between them that the most important reasons that justify the application policy External Auditor Rotation, provide a vision and a new look for audit, and that the most important reasons that justify the lack of application, the knowledge accumulated by the external auditor about the entity under audit; those parties agree that there are several proposals of the application of the mandatory Rotation of firm fully audited, such as the optional Rotation external auditors application as an alternative to mandatory Rotation, and the application of Rotation all the audit partner as an alternative to rotate the entire audit Firm, and activating the role of audit committees in overseeing the external audit work; The accounting professional organizations did not take a clear stance toward mandatory Rotation of the audit firms.

Key words: External Auditor Rotation, Mandatory Audit firm Rotation, Mandatory Audit Partner Rotation, Voluntary Audit Partner Rotation, Voluntary Audit Firm Rotation, Cooling-off period.

١. الإطار العام للبحث:

١/ مقدمة:

قد تحتل بعض القضايا العلمية والمهنية ذات الصلة بمجال معين اهتمام الباحثين لفترة معينة ثم تحل محلها قضايا أخرى، إلا أن هناك بعض القضايا التي يستمر الاهتمام

بها لفترات طويلة متصلة أو منفصلة— وينطبق ذلك على قضية من أهم القضايا في المراجعة كعلم وكمهنة وهي استقلال المراجع الخارجي، باعتباره أساس الثقة في رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية، بل وفي المراجعة ككل. وهناك بعض السياسات ذات العلاقة التي قد تقل أو تزيد أهميتها حسب ظروف بيئة الأعمال، مثل تدوير المراجعين Auditors Rotation، حيث تقل أهمية هذه السياسة عندما لا توجد حالات فشل مؤثرة في المنشآت محل المراجعة، أما عندما تتعرض هذه المنشآت لمشاكل وأزمات مالية قد تؤدي بها إلى الإفلاس دون أن يشير المراجع إلى ذلك، يظهر من يتساءل أين كان المراجع الخارجي، وقد يصل الأمر إلى القول أن المراجع كان يدرك ذلك، إلا أنه لم يتخذ الإجراء المناسب نظراً لارتباطه بإدارة المنشأة بعلاقات وطيدة - قد تصل إلى درجة الألفة Familiarity - ناتجة من طول فترة التعاقد بينه وبين المنشأة محل المراجعة، ومن هنا يظهر من ينادي بضرورة وضع حد أقصى لمدة تعاقد المراجع مع منشأة معينة يلزم بعدها تغييره بمراجع آخر، وقد أطلق على ذلك مصطلح تدوير المراجع الخارجي.

لقد لقي تدوير المراجعين الخارجيين اهتماماً متزايداً من صناعات السياسة -Policy Markers في السنوات الأخيرة، كوسيلة ممكنة لتعزيز استقلال المراجع وزيادة موضوعيته ونزعة الشك المهني لديه (Ernst & Young, 2013). ففي أعقاب الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨، طلب المنظمون والمساهمون إعادة النظر في قضية استقلال المراجع من خلال مطالبة المنشآت محل المراجعة بتغيير مكتب المراجعة بشكل دوري (Velte, & Stiglbauer, 2012). وعلى الرغم من أن تدوير المراجعين الخارجيين من الاتجاهات التي ما زالت تثير الجدل في الأوساط العلمية والمهنية^(*)، فإن وضع حد أقصى لمدة تعاقد منشأة معينة مع مكتب مراجعة audit firm's tenure ليس فكرة جديدة (Chi, 2007; Huang, 2005; Stanley, & DeZoort, 2007)، فقد تمت مناقشة هذا الاتجاه منذ عام ١٩٧٠ (Hitchcock, 2011)، مثل مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (PCAOB, 2011b, 2011c). ففي عام ١٩٧٧ - على سبيل المثال - أوصى تقرير Metcalf Report

(*) يقصد بالأطراف الأساسية لعملية المراجعة الخارجية ما يلي:

- المساهمون باعتبارهم أصحاب رؤوس الأموال وأصحاب الحق في اختيار الإدارة والمراجع الخارجي.
- الإدارة باعتبارها المسؤولة عن إدارة أموال المساهمين وغيرهم.
- المراجعون الخارجيين باعتبارهم المسؤولين عن تقييم كفاءة وفعالية الإدارة في توظيف أموال المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة Stakeholders، من خلال مراجعة القوائم المالية في الشركة، والتي تم إعدادها تحت مسؤولية الإدارة.
- المنظمات المحاسبية المهنية، باعتبارها المسؤولة عن وضع المعايير والقواعد والتوصيات التي تنظم مزاوله مهنة مراجعة القوائم المالية.

بضرورة تدوير المراجع لمواجهة مشكلات الاستقلال التي نشأت بسبب وجود علاقات طويلة بين الشركات المساهمة Corporations ومكاتب المراجعة المتعاقدة معها (Roush, et al., 2011). كما اعتبرت لجنة كوهين التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA's Cohen Commission أن تدوير المراجع يساعد في حماية استقلالته وتقديم رؤية جديدة للمراجعة، إلا أن اللجنة في تقريرها النهائي رفضت هذا الاتجاه، بسبب ارتفاع التكاليف المترتبة عليه (AICPA, 1992). وفي عام ٢٠٠٢ ظهرت قضية تدوير المراجع مرة أخرى، وأصبحت محل نقاش قبل صدور قانون ساربنز أوكسلي Sarbanes Oxley Act في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كلف الكونجرس الأمريكي، مكتب المساءلة الحكومية الأمريكي The U.S. Government Accountability office (GAO) لمناقشة القضايا التي تدور حول تدوير المراجع، وفي عام ٢٠٠٣ أصدر GAO تقرير نهائي برفضه تدوير المراجع، ولكن التقرير أشار إلى أن تقييم فعالية الإصلاحات التي جاء بها قانون أوكسلي - من قبل كلاً من مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة PCAOB وهيئة الإشراف على سوق الأوراق المالية الأمريكية U.S. Securities & Exchange Commission (SEC) - يحتاج إلى عدة سنوات (Roush, et al., 2011). وفي هذا السياق أشار James R. Doty الرئيس السابق لـ PCAOB إلى أن المخاطر المرتبطة بمهنة المراجعة في الوقت الراهن تدعم الحاجة إلى ضرورة إعادة النظر في تدوير المراجعين الخارجيين (Roush, et al., 2011)، كما أكد على أن السبب الرئيسي للمطالبة بتدوير المراجع الخارجي هو حل المشكلات الخاصة بثلاث قضايا أساسية هي: الاستقلال Independence؛ ونزعة الشك Skepticism؛ والموضوعية Objectivity. فبعد ثماني سنوات من عمليات التقصي لمكاتب مراجعة صغيرة وكبيرة أمريكية وغير أمريكية، وجد القائمون بعمليات التقصي Inspectors العديد من أوجه القصور في المراجعة، حيث فشل المراجعون في العديد من الشركات في ممارسة الشك المهني المطلوب^(٢)، وقبلوا أدلة مراجعة أقل من مقنعة Persuasive Evidence، ومن ثم فشلت مكاتب المراجعة في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريف جوهرى (Roush, et al., 2011)، وقد يكون تدوير المراجعين الخارجيين الآلية التي يمكن من خلالها معالجة تلك المشاكل.

وبناءً على ذلك نجد أن هناك قضيتان أساسيتان في الجدول الدائر بخصوص تدوير المراجعين الخارجيين (Firth, Rui, & Wu, 2012)، الأولى: تأثير طول مدة المراجعة long audit tenure على استقلال المراجع، حيث أن طول هذه المدة يمكن أن يُفسد

^(٢) عرف بيان مفهوم PCAOB فشل المراجعة بأنه الفشل في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريف جوهرى. ولا يعني هذا أن القوائم المالية في الواقع محرفة بشكل جوهرى (Roush, et al., 2011).

الاستقلال المراجع (Carey, & Simnett, 2006; Myers, Myers & Omer, 2003)؛ الثانية: تأثير تدوير المراجع الحالي بعد مدة معينة بمراجع آخر على تقديم رؤية جديدة لعملية المراجعة (Chi, Huang, Liao, & Xie, 2009; Casterella, and Johnston, 2013; Hamilton, et al., 2005). وسوف يتم مناقشة ذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية.

٢/١ مشكلة البحث:

يُمثل تعاقد مراجع خارجي معين مع منشأة معينة، انتخاب لهذا المراجع من قبل الجمعية العامة للمساهمين، حيث يتم عادة عرض أكثر من اسم عليها، ومن بين هذه الأسماء يتم اختيار مراجع معين. وإذا كان الأمر كذلك، فإن أية انتخابات لها مدة معينة، يتم بعدها إعادة انتخاب شخص آخر. ويمكن سحب هذا الأمر على عملية تعاقد المراجع الخارجي مع منشأة معينة، حيث يكون هذا التعاقد لمدة معينة، يتم بعدها تغييره بأخر (Hoyle, 1978). فالأصل في مراجعة شركة مساهمة معينة هو مراجعتها لمدة عام واحد قابل للتجديد بموافقة طرفي التعاقد (عميل المراجعة والمراجع الخارجي)، مما يعني أن الحد الأدنى لمدة المراجعة تمثل عام، أما بخصوص الحد الأقصى، فلم تتفق الدول والمنظمات المهنية المعنية بالمراجعة على وضع حد أقصى لمدة المراجعة، يلزم بعدها تغيير المراجع. وقد كان ذلك دافعا لإجراء هذا البحث.

كما أن التناقض الواضح بين بعض الدراسات التي تناولت تدوير المراجع الخارجي يمثل دافع آخر لإجراء هذا البحث. فمن هذه الدراسات ما أكد على وجود تأثير إيجابي للتدوير على كل من استقلال المراجعة وجودة عملية المراجعة، ومنها ما أكد على وجود تأثير سلبي، ومنها ما لم يتوصل إلى نتيجة واضحة ومحددة في هذا الصدد. وتسعى هذه الدراسة إلى المساهمة في هذا الأمر، من خلال تقديم رؤية تحليلية انتقادية لهذا الاتجاه.

ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ١- ما المقصود بتدوير المراجع الخارجي، وما أهم أنواعه؟
- ٢- ما هي أهم أسباب المطالبة بتطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية؟
- ٣- ما هي أهم أسباب عدم تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية؟
- ٤- ما هو موقف الدول والمنظمات والمكاتب المهنية من تدوير المراجعين الخارجيين؟
- ٥- هل يُعد تدوير شريك المراجعة فقط بديلاً جيداً لتدوير مكتب المراجعة بالكامل.

٣/١ أهداف البحث:

- ١- بيان مفهوم تدوير المراجع الخارجي وأنواعه.

- ٢- تحديد أهم أسباب المطالبة بتطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.
 - ٣- تحديد أهم أسباب عدم تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.
 - ٤- تحديد موقف الدول والمنظمات والمكاتب المهنية من تدوير المراجعين الخارجيين.
 - ٥- موقف المنظمات والمكاتب المهنية من تدوير المراجعين الخارجيين.
 - ٦- بيان نوع تدوير المراجعين الخارجيين الذي يلزم تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية.
- ٤/١ أهمية البحث العلمية والعملية:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في التحليل الانتقادي لسياسة تدوير المراجعين الخارجيين، والتي اختلف فيه الرأي بين مؤيد ومعارض، ومن ثم يحتاج الأمر إلى ضرورة تحليل هذا الاتجاه من الناحية العلمية النظرية الفلسفية. أما الأهمية العملية فتتمثل في معرفة آراء كل من الإدارة العليا في بعض شركات المساهمة المصرية وبعض المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وبعض أساتذة المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات المصرية بخصوص هذا الاتجاه، تمهيدا لتقديم بعض التوصيات التي تفيد شركات المساهمة المصرية عند تبني نوع معين من أنواع تدوير المراجعين الخارجيين (وذلك أسوة بما فعله البنك المركزي المصري، والذي تبني تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين)، وكذلك تفيد المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم مزاوله المهنة في إعداد المعايير والتوصيات وغيرها من الإصدارات الخاصة بالمراجعة المرتبطة بموضوع البحث.

٥/١ فرضيات البحث:

- ١- تفضل فئات عينة الدراسة أن يكون تدوير المراجعين الخارجيين على مستوى شريك المراجعة فقط سواء بشكل اختياري أو الزامي، وليس على مستوى مكتب المراجعة بالكامل.
- ٢- تفضل فئات عينة الدراسة تطبيق التدوير المؤقت وليس الدائم، سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط.
- ٣- تفضل فئات عينة الدراسة في حالة الإلزام بتدوير المراجعين الخارجيين، أن يكون هذا التدوير الإلزامي في بعض القطاعات الاقتصادية، وليس جميعها.
- ٤- لا يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل.
- ٥- يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط، يجب ألا تقل عن ثلاث سنوات.
- ٦- لا يوجد اتفاق بين فئات العينة بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة.

- ٧- يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود العديد من الأسباب التي تبرر تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.
- ٨- يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود العديد من الأسباب التي تبرر عدم تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.
- ٩- يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود مجموعة من المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل.

٦/١. منهج البحث وأدواته:

وفقاً لما طرحه البحث من تساؤلات لتحقيق أهدافه، فإن الأسلوب الأمثل لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضياته، والاجابة على تساؤلاته هو المنهج المسحي التحليلي. ويعتمد المنهج المسحي التحليلي بشكل أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث للوصول إلى إجابات على تساؤلات البحث (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/٢٠٠٤ م). وبعد بناء الإطار النظري للبحث وعرض الأدبيات ذات العلاقة به، قام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات البحث واختبار فرضياته، من عينة من بعض الفئات المرتبطة مباشرةً بالمراجعة الخارجية للقوائم المالية في شركات المساهمة المصرية وهم الإدارة العليا في شركات المساهمة السعودية والأكاديميون والمراجعون الخارجيون.

٧/١. خطة البحث:

- ١- الإطار العام للبحث.
- ٢- الإطار النظري للبحث.
- ٣- الدراسة الميدانية.
- ٤- نتائج وتوصيات البحث.
- ٥- المراجع المستخدمة.

٢. الإطار النظري للبحث.

١/٢. تعريف تدوير المراجعين الخارجيين وأنواعه:

يشير تدوير المراجع الخارجي إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع الخارجي مراجعاً لشركة معينة، تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتغييره بمراجع آخر (جربوع، ٢٠٠٨) و/أو يجب عليه إنهاء تعاقد مع الشركة^(*). وتوجد عدة أنواع لتدوير المراجعين الخارجيين، هي: أولاً: من حيث الإلزام بالتدوير: يوجد نوعان

(*) تمثل هذه المدة الحد الأقصى (وليس الأدنى) لمدة تعاقد مراجع معين مع شركة معينة، حيث يمكن للشركة أن تنتهي تعاقد مع المراجع الخارجي قبل انتهاء هذه المدة، ولكن يجب ألا تتجاوز مدة التعاقد بين المراجع والشركة هذه المدة.

هما: التدوير الإلزامي وهو الذي تلزم به القوانين واللوائح ذات العلاقة، المنشآت محل المراجعة (عملاء المراجعة) بتغيير المراجع بعد مدة معينة، تتعاقد بعدها مع مراجع آخر. أما النوع الثاني فهو التدوير الاختياري، وهو الذي يتم بشكل اختياري من قبل عميل المراجعة نفسه (Chung, 2004). ثانياً: من حيث مدة التدوير: يوجد نوعان هما: التدوير المؤقت والذي يتم بموجبه قيام عميل المراجعة بتدوير المراجع الخارجي بعد مدة زمنية معينة من تغييره، ويمكنه بعد مرور مدة معينة يُطلق عليها الفترة الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد مع عميل المراجعة السابق. وتتبع معظم الدول التي تثبت تدوير المراجع الخارجي هذا الشكل. أما النوع الثاني فهو التغيير الدائم: هو تدوير المراجع بعد فترة معينة، ولا يتم إعادة التعاقد معه مرة أخرى. ويعتقد الباحث أن هذا الشكل غير موجود في أية دولة. ثالثاً: من حيث نطاق التدوير: يوجد نوعان هما تدوير مكتب المراجعة ككل، أي تغيير مكتب المراجعة بالكامل وعدم الإقتصار على تغيير شريك المراجعة. حيث يتم استبدال مكتب المراجعة تماماً، ويمثل هذا الشكل التدوير الكلي أو الخارجي. أما النوع الثاني فهو تدوير شريك المراجعة فقط، بوضع حد أقصى لعدد السنوات التي يراجع فيها الشريك الرئيسي للمراجعة Key Audit Partner القوائم المالية لشركة معينة، يتم تغييره بعدها (Ernst & Young, 2013). ويمثل هذا الشكل التدوير الجزئي أو الداخلي (Velte, & Stiglbauer, 2012).

٢/٢. أسباب المطالبة بتطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية:

(١) تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة: قد يؤدي استمرار مكتب مراجعة معين في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة لمدة طويلة، إلى مخاطر جمود الفكر المهني للمراجع والحد من نزعة الشك المهني التي يجب أن تكون لدى المراجع خلال ممارسته للمراجعة (Ernst & Young, 2013)، وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في عمليات المراجعة السابقة (جربوع، ٢٠٠٨). لذا يعد تدوير المراجع فرصة لتقديم رؤى ووجهات نظر جديدة مما يحسن من جودة عملية المراجعة (General Accounting firm, 2003; Firth, Rui, & Wn, 2012).

(٢) الحد من العلاقات الوطيدة (التي قد تصل إلى درجة الألفة) بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة: عادة ما يؤدي طول مدة التعاقد إلى وجود علاقات وطيدة قد تصل إلى الألفة بين المراجع وإدارة عميل المراجعة Client-Auditor Familiarity (Hoyle, 1978). وقد يؤدي ذلك إلى حرص المراجع على تحقيق مصلحة الإدارة على حساب غيرهم من أصحاب المصالح Stakeholders، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على استقلال المراجع، ويعد ذلك أحد أسباب مطالبة العديد من المشرعين Legislators والمنظمين Regulators والمنظمات المهنية Professional Organizations لتدوير مراجع (General Accounting

(Firm, 2003; Firth, Rui, & Wn, 2012) كوسيلة لمنع تطور العلاقات الوثيقة بشكل مفرط بين المراجع والإدارة (Gul, Jaggi, & Krishnan, 2007). لقد توافرت أدلة لدى PCAOB على أن المراجعين يسوقون أنفسهم للعملاء المحتملين كشركاء في دعم ومساندة هؤلاء العملاء على تحقيق أهدافهم (PCAOB, 2011b). ففي الأجل القصير، قد يسعى المراجع لإرضاء العميل لتعزيز وجود علاقة دائمة معه، وفي الأجل الطويل، قد يقدم المراجع تنازلات للمحافظة على العلاقة مع عملاء المراجعة وتجنب فقدهم (Roush, et al., 2011).

(٣) **تدعيم استقلال المراجع الخارجي:** أثبتت التحقيقات بشأن انهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون للمحاسبة Arthur Andersen /Enron (وغيرهما) وجود تواطؤ بين إدارة إنرون ومكتب آرثر أندرسون، الذي استمر المراجع الخارجي لهذه الشركة ما يزيد عن خمسة عشر سنة. وقد أثار ذلك المخاوف على المستوى الدولي بشأن استقلال المراجع، مما استلزم ضرورة اتخاذ إجراءات تنظيمية لذلك (PCAOB, 2011b). ومن أهم الآليات التي تم اقتراحها للتدوير الإلزامي للمراجع - سواء على مستوى شريك المراجعة فقط أو على مستوى مكتب المراجعة بالكامل - كآلية لتخفيض العلاقات الوطيدة بين المراجع والعميل، ومن ثم تعزيز استقلال المراجع (Firth, Rui, & Wn, 2012). ويرى (Wang, & Tuttle, 2009; Kaplan, & Mauldin, 2008) أنه في حالة عدم وجود تدوير إلزامي للمراجع فقد يوجد حافز مالي لديه للتخلي عن استقلاليته، خاصة إذا كان احتمال الاستعانة به من قبل الشركات المدرجة في سوق المال منخفضاً، حيث في ظل طول المدة عن حد معين قد يصبح المراجع أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية، ويزيد من احتمالات التوافق مع العميل (Chi, Yu, and Chiu, 2004). فقد وجدت أدلة على إذعان المراجعين لطلبات العملاء عندما يتعاقدون لمدة طويلة (PCAOB, 2011c). وفي تأكيد على التأثير الإيجابي للتدوير الإلزامي للمراجع أكدت إحدى الدراسات الصينية على أن مكاتب المراجعة في ظل التدوير الإلزامي لشريك المراجعة ترتبط باحتمال أعلى بكثير لإصدار رأي مراجعة معدل (MAO) Modified Auditor Opinion مقارنةً بمكاتب المراجعة التي لا يوجد فيها تغيير لشريك المراجعة (Firth, Rui, & Wn, 2012). إن إدراك المراجع لتغييره بمراجع آخر بعد مدة معينة، يجعله يوازن بين اعتبارين الأول إرضاء عميله ولو كان ذلك على حساب استقلاليته، الثاني المحافظة على استقلاليته، ولو كان ذلك على حساب إرضاء عميله (Wang, & Tuttle, 2009)، ويعد الحجم الكبير لمكتب المراجعة الحصن الذي يحمي المراجع من السلوك الانتهازي للعميل، لأن المراجع الذي لديه عدد كبير من العملاء لن يتمشى مع عميل معين على حساب استقلاليته، الأمر الذي

قد يفقده بقية العملاء (أبو الخير، ٢٠٠٦). إن تدوير المراجع يقلل من فرص إقامة مصالح مشتركة بينه وبين إدارة عميل المراجعة، قد تلحق أضراراً بغيرهما من أصحاب المصالح في الشركة (Al-Thuneibat, Al Issa, and Baker, 2011). فالتدوير يؤدي إلى عدم اعتماد المراجع على عميل واحد كمصدر وحيد للدخل، ومن ثم يُحد التدوير من التبعية الاقتصادية Economic Dependence للمراجع على عميل معين، فالضغوط التجارية للحفاظ على علاقة اقتصادية طويلة الأجل مع شركة معينة، قد تقوض من التزام مكتب المراجعة بالاستقلال (Ernst & Young, 2013).

(٤) تعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني: يؤدي تدوير المراجعين إلى قيام المراجع اللاحق بفحص عمل المراجع السابق ومن ثم تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير Peer Review، مما قد يدفع المراجع السابق إلى تحسين جودة المراجعة حتى لا يكتشف المراجع اللاحق تقصيره وإهماله أو تواطؤه (Manry, Mock, & Turner, 2008; Kim, Lee, & Lee, 2015). فتدوير المراجع يعد أحد آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، خصوصاً في الدول التي تفتقر إلى وجود بيئة قانونية جيدة وأجهزة رقابية فعالة تراقب جودة أداء المراجعين (Hoyle, 1978). وتؤكد العديد من البحوث على أن المراجعة ستكون أكثر جودة في ظل تطبيق التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي، من منطلق خوف هذا المراجع من احتمالات اكتشاف إخفاقاته وسوء أدائه لعملية المراجعة من قبل المراجع الجديد (Velte, & Stiglbauer, 2012).

(٥) تحسين جودة المراجعة: غالباً ما يتم النظر إلى تدوير المراجع بنوعيه الداخلي (تدوير شريك المراجعة)، والخارجي (تدوير مكتب المراجعة) كوسيلة لتعزيز جودة المراجعة، نتيجة التأثير الإيجابي للتدوير على وجود رؤية ونظرة جديدة للمراجعة وعلى استقلال المراجع (Kwon, Lim, and Simnett, 2014; Velte, & Stiglbauer, 2012). وهناك بعض المؤشرات على ذلك، يمكن بيان أهمها، زيادة احتمالية أن تصدر مكاتب المراجعة - في ظل التدوير الإلزامي لشريك المراجعة (Mandatory Audit Partner Rotation) - رأي مراجعة معدل Modified Audit opinion (MAO) بشكلٍ جوهري مقارنةً بالمكاتب التي لا يوجد بها تغيير للشريك؛ وجود تأثير إيجابي للتدوير الإلزامي لشريك المراجعة على جودة المراجعة للمكاتب الواقعة في المناطق ذات المؤسسات القانونية الضعيفة (Firth, Rui, & Wu, 2012). وعلى وجه التحديد، عادةً ما يرتبط التعاقد قصير الأجل short tenure بإيجابية مع حالات الفشل في عملية إعداد تقرير المراجعة

(Geiger&Raghunandan, 2002; Jeff, Khurana, and Raman, 2015) وإعداد تقرير مالي مغشوش (Carcello, & Fraudulent Financial Reporting (Johnson, Nagy, 2004; Nagy, 2005) ويرتبط بجودة أرباح أقل (Khurana, & Reynolds, 2002; Roush, et al., 2011) مما يحسن من جودة المراجعة (Davis, et al., 2009). ومن وجهة نظر المساهمين سيتم تعويض أي تكلفة إضافية يتحملها عميل المراجعة، نتيجة تدوير المراجع، من خلال الحصول على خدمة مراجعة مرتفعة الجودة (Jenkins, & Velury, 2008).

(٦) تخفيض مخاطر المراجعة: يساعد تطبيق التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين في الحد من احتمالات فشل عملية المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة ومن ثم تقليل مخاطر المراجعة (Roush, et al., 2011).

(٧) الحد من احتمالات تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة: تتمثل أطراف الوكالة في شركات المساهمة في ثلاثة أطراف أساسية، الطرف الأول هو المساهمين ويمثلون الطرف الأصيل، باعتبارهم أصحاب رأس المال وأصحاب الحق الأصيل في اختيار أعضاء مجلس الإدارة واختيار المراجع الخارجي، أما الطرف الثاني فهو الإدارة باعتبارها الطرف الموكل من قبل المساهمين في إدارة الشركة، وما يتضمنه ذلك من مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، أما الطرف الثالث فهو المراجع الخارجي باعتباره الطرف الموكل من قبل المساهمين في مراجعة القوائم المالية للشركة. وقد أدى تعدد هذه الأطراف في شركات المساهمة إلى وجود تعارض في المصالح، لذا يرى مؤيدو التدوير أنه يمثل أحد أدوات الحد من الصراعات التقليدية الناتجة عن الوكالة والتي تمثل السمة الرئيسية في إدارة الشركات المساهمة الضخمة (PCAOB, 2011b, 2011c).

(٨) الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة: تهيمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big Four Audit Firms على سوق مراجعة الشركات المدرجة في العديد من دول العالم خاصة أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية. ويرجع ذلك إلى أن لهذه المكاتب إمكانيات وخبرة أعلى من غيرها، وهذا الشكل من الاحتكار لسوق المراجعة العالمي يجعل من دخول السوق عملية صعبة جداً لمكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم (Velte, & Stiglbauer, 2012). ويساعد التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة على معالجة المخاوف بشأن تركيز سوق المراجعة Audit Market Concentration في عدد قليل من مكاتب المراجعة (Daugherty, Dickins, and Higgs, 2011) ، من خلال خلق فرص أعمال إضافية لمكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، ومن ثم تحسين المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومن ثم يسعى كل مكتب إلى تحسين

جودة خدمات المراجعة التي يقدمها من أجل جذب انتباه عملاء المراجعة والقدرة على المنافسة (Hoyle, 1978).

(٩) الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة: إن إدراك المراجع الحالي بقيام عميل المراجعة بتغييره بأخر بعد مدة معينة، يجعله يعزز من نزعة الشك المهني لديه، مما يجعله أكثر حرص على بذل العناية المهنية الواجبة، خاصة إذا اكتشف المراجع اللاحق إخفاقات المراجع السابق في أداء عمله (أبو الخير، ٢٠٠٦).

(١٠) وجود مبرر للمطالبة بزيادة أتعاب المراجعة: قد يقبل المراجع تخفيض أتعاب المراجعة في ظل عدم تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، أما في ظل تطبيق هذه السياسة فعادةً ما يتم إعادة النظر في قيمة أتعاب المراجعة وتحديدتها في ضوء تكاليف المراجعة. فقد يتحمل المراجع تكاليف مرتفعة عند بدأ المراجعة لتفهم نشاط عميل المراجعة ونظم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر المرتبطة به. وعادة يتحمل المراجع هذه التكاليف في السنة الأولى فقط، لذا يمكن اعتبارها أصل من أصول المراجعة، يستفيد به المراجع في السنوات التي يراجع فيها نفس الشركة (أبو الخير، ٢٠٠٦)، ومن ثم يكون من المنطقي المطالبة بزيادة الأتعاب (Kwon, Lim, and Simnett, 2014).

٣/٢. أسباب المطالبة بعدم تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية:

لقي التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين - خاصةً تدوير مكاتب المراجعة - معارضة من قبل أطراف متعددة، على رأسها مكاتب المراجعة الكبيرة وبشكل خاص الأربعة الكبار. حيث ترى هذه المكاتب أن الفائدة الوحيدة للتدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين هو وجود نظرة ورؤية جديدة عند مراجعة القوائم المالية، وفي مقابل ذلك يرون أن هذا الاتجاه يواجه العديد من المشاكل التي قد تفوق الفوائد المنتظرة منه (Hitchcock, 2011; Price Waterhouse, 2012)، من أهمها ما يلي:

(١) فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة: أكدت العديد من الدراسات على أن من أهم مزايا طول مدة تعاقد مكتب المراجعة *audit firm tenure* هو فهمه لأعمال الشركة وعملياتها وأنظمتها، وبشكل خاص النظام المحاسبي ونظام الرقابة والمخاطر المرتبطة بنشاطها (Price Waterhouse, 2012) (Ernst & Young, 2013). لذا من أهم مشاكل التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، فقد المعرفة التي كونها المكتب عن عميل المراجعة مما يهدد جودة المراجعة (Hitchcock, 2011)، كما أنه يؤثر سلباً على منحنى تعلم المراجع (Roush, et al., 2011). ففي ظل منحني التعلم *Learning Curve*، فإن عمليات المراجعة يمكن أن تكون أقل كفاءة في بداية الارتباط، بسبب

نقص المعرفة والفهم بعميل المراجعة (Lu, and Sivaramakrishnan, 2009) . فقد يمثل تعاقد المراجع لمدة قصيرة إشكالية لمكاتب المراجعة التي تحاول بناء قاعدة معلومات عن عملائهم، ومن المحتمل أن يكون التدوير وسيلة سلبية تجاه هذه المحاولات (PCAOB, 2011b, 201c). وقد يكون لذلك آثار سلبية يمكن أن تتفاقم من خلال التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة (Cameran, et al., 2015a). إن تدوير المراجع يخلق مشاكل مراجعة للسنة الأولى، حيث يكون المراجع أقل دراية بالشركة، وبالتالي فإن احتمال فشل عملية المراجعة يكون مرتفع في السنوات الأولى للمراجعة. فجودة المراجعة يمكن أن تتأثر إذا تم تغيير المكتب أو إذا تم استبعاد العضو الرئيسي لفريق الارتباط والذي اكتسب خبرة خاصة بالعميل (Daugherty et al., 2012). فالشركاء يأخذون في المتوسط من سنتين إلى ثلاث سنوات حتى يصبحوا فاعلين في أداء ارتباط المراجعة الجديد (Cameran, et al., 2015a; Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002).

(٢) عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لاستقلال المراجع: يعارض البعض تدوير المراجعين الخارجيين، من منطلق أنه قد لا يكون وسيلة فعالة للمحافظة على استقلال المراجع (Ernst & Young, 2013)، بل أن البعض الآخر يرى وجود تأثير سلبي على الاستقلال الذهني (Chi et al., 2004). فقد يتخلى المراجع عن استقلاليته في نهاية مدة المراجعة قبل التدوير، بسبب إدراكه بأن المساهمين لن يعيدوا اختياره مرة أخرى (Firth, Rui, & Wn, 2012). كما أن الشركاء يرون أن تسارع التدوير أو تمديد فترة التوقف الإلزامية Cooling-off period التي يتطلبها SOX وقواعد SEC لا يحسن الاستقلال الذهني، إلا أنه يعزز الاستقلال الظاهري (Daugherty et al., 2012). لقد تضمنت الردود على الورقة الخضراء للمفوضية الأوروبية وبيان مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة PCAOB عدة بدائل أخرى لمواجهة القلق بشأن استقلال المراجع أهمها: المزيد من التواصل بين المراجعين والمستثمرين ولجان المراجعة؛ والمزيد من الشفافية بشأن جودة المراجعة من قبل المنظمين والأجهزة المشرفة على المراجعة؛ والمزيد من التدريب لأعضاء مهنة المراجعة على ممارسة نزعة الشك المهني. فهذه البدائل تعد بديلاً عن تدوير المراجعين الخارجيين. وقد طبقت في السنوات الأخيرة وعززت من فعالية استقلال المراجع دون الإضرار بجودة المراجعة (Cameran, et al., 2015a). ويعتقد الباحث أن ما يذكره البعض من أنه لا توجد أدلة قاطعة بخصوص تأثير التدوير الإلزامي على استقلال المراجع، يرجع إلى عدم تفهمه لطبيعة استقلال المراجع. فإذا كانت لا توجد أدلة قاطعة على تأثير التدوير على الاستقلال الذهني للمراجع، من منطلق أنه مرتبط بضمير المراجع نفسه

ويصعب معرفة وقياس هذا الاستقلال، فإنه من المؤكد أن تطبيق سياسة التدوير ستكون من أهم مقومات تحقيق الاستقلال الظاهري.

(٣) عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة: لم تقدم معظم البحوث الأكاديمية بشكل عام أدلة على أن طول مدة التعاقد (أي عدم تبني سياسة تدوير مكتب المراجعة) يضر بجودة المراجعة (انظر على سبيل المثال: (Price Cameran, et al.,)؛ Waterhouse, 2012; Kwon, lim, & Simnett, 2010) (Myers, Myers & Omer, 2003; Johnson, Khurana,) (Price Cameran, et al.,)؛ Waterhouse, 2012; Kwon, lim, & Simnett, 2010) Ernst & Young, 2013 Carcello & (Nagy, 2004; Firth, Rui, & Wn, 2012; Daugherty, Dickins, and Higgs, 2010) بل أن بعض الدراسات أظهرت أن التدوير قد يؤثر بشكل سلبي على هذه الجودة نظراً لفقد المعرفة الخاصة بالعميل، خصوصاً عندما يتم التدوير بعد فترات قصيرة (Cameran, Prencipe, & Trombetta, 2015b). وتشير الأدلة التجريبية إلى أن جودة المراجعة تكون أقل في السنوات الأولى للمراجع الجديد (Hitchcock, 2011; Roush, et al., 2011)، لذا فمن المتوقع وجود استجابات سلبية لسوق المال بناءً على التدوير الإلزامي للمراجع (Velte, & Stiglbauer, 2012). فعلى سبيل المثال لم يجد عملاء مكتب آرثر اندرسون السابق الذين تم إجبارهم على تدوير المراجعين دليل على تحسين جودة المراجعة (Blouin, Grein, & Roundtree, 2007)، بل على العكس من ذلك فقد تزايدت احتمالات خطر ارتفاع التقرير المغشوش خلال فترات التحول، مما قد يترتب عليه انخفاض جودة مراجعة وانخفاض الثقة في جودة التقرير المالي (Litt, et al., 2014). فقد تتضاءل فعالية شركاء المراجعة الذين سيتم تغييرهم إلى حد ما في السنة الأخيرة لارتباط المراجعة. وقد يشير ذلك إلى أن شركاء المراجعة يكونوا فعالين فقط خلال السنة الثالثة والرابعة من السنوات الخمسة للتعاقد مع الارتباط. وقد يتضاءل هذا التأثير عندما يتم تمديد فترة التوقف الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد Cooling-off period قبل أن يعود شريك المراجعة لنفس العميل، حيث قد تحدث تغييرات مؤسسية كبيرة مثال ذلك تغيير أعضاء لجنة المراجعة والإدارة العليا وتقنيات إدارة المخاطر والمعلومات الجديدة. ويبرر معارضو التدوير الإلزامي معارضتهم بالقول أن وجود قواعد لتدوير مكاتب المراجعة في إيطاليا منذ عام ١٩٧٤ لم تمنع فضيحة الغش المالي التي حدثت في شركة بارامات Financial Fraud Scandal at Parmalt (Velte, & Stiglbauer, 2012).

(٤) ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها المراجع الخارجي: بافتراض قدرة مكاتب المراجعة على التحول من مراجعة شركة معينة لشركة أخرى بشكل فعال، فإن ذلك لن يكون بدون تكاليف على المراجع والشركة (Ernst & Young, 2013). لذا يعارض المراجعين الخارجيين أنفسهم التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، من منطلق أن ذلك قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، بشكل يفوق الفوائد المتوقع الحصول عليها (جربوع، ٢٠٠٨)، حيث يتحمل تكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الرقابة الداخلية لعميل المراجعة الجديد (Jenkins, & Velury, 2008)، من أجل المحافظة على نفس المستوى من جودة المراجعة المقدمة من المراجع السابق (Hitchcock, 2011)، فالتدوير الإلزامي لمكتب المراجعة يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على مهنة المراجعة من خلال زيادة التحديات والتكاليف الخاصة بتوظيف واستقطاب الموظفين المؤهلين في مجال المراجعة مع كل عملية تدوير تحدث.

(٥) ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها عملاء المراجعة: يترتب على التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة كل فترة تحمل عميل المراجعة لتكاليف بدأ ارتباط مراجعة جديد نتيجة الوقت المستغرق من قبل لجنة المراجعة والفريق الإداري في البحث عن مكتب مراجعة آخر للتعاقد معه، مثل تكاليف الإعلان وفحص العروض المتاحة، وتكاليف التعاقد مع المراجع الجديد، وتكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارته للمراجع الجديد في هذا المجال (Price Waterhouse, 2012) ، ولتجنب تحمل هذه التكاليف يفضل بعض المساهمون عدم تدوير المراجع (أبو الخير، ٢٠٠٦). كما أن تدوير المراجع قد يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، والتي تؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، بسبب التكاليف الإضافية للمراجعة التي تتم لأول مرة Initial audit (Velte, & Stiglbauer, 2012). كما أن تكاليف التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة يمكن أيضاً أن يتسبب أيضاً في اضطراب أكبر في ظروف السوق توقيت تدوير المكتب يمكن أن يتسبب أيضاً في اضطراب أكبر في ظروف السوق المتقلبة (Ernst & Young, 2013).

(٦) الحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي: أكدت العديد من الدراسات على أهمية تبني مكاتب المراجعة للتخصص الصناعي، من أجل تحسين جودة المراجعة (منصور، ٢٠٠٧). إلا أنه يوجد تعارض بين تبني هذا الاتجاه وتطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين. فالتدوير يجعل المراجع يُحجم عن تطبيق التخصص، من منطلق أنه في ظل تطبيق التدوير يكون من الصعب الاكتفاء بمراجعة نشاط واحد فقط (Daugherty et al., 2012). فقد يكون التدوير عاملاً مثبطاً لمكاتب المراجعة لتجميع خبرة في قطاع أو صناعة

معينة (Hitchcock, 2011). كما أن التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة يجعل من الصعب على بعض عملاء المراجعة أن تجد مراجعين متخصصين في مراجعة صناعتها، مما قد يضر بجودة المراجعة (Ernst & Young, 2013). حيث يحصل المراجعون حالياً على معرفة متعمقة لصناعات معينة خلال مسار عملية المراجعة، ويستثمرون موارد كثيرة للحصول على هذه الخبرة الصناعية والمحافظة عليها، ونظراً لأن جميع مكاتب المراجعة ليس لديها نفس الخبرة الصناعية خاصة في الصناعات التي تتميز ببيئات محاسبية وتنظيمية معقدة، فإن عدد المكاتب التي لديها مهارات وخبرات مماثلة لتلك التي لدى مكتب المراجعة الحالي، يمكن أن تكون محدودة للغاية. فقد يجعل التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة المكتب الأفضل غير متاح ومن ثم قد تختار لجان المراجعة مكتب ليس لديه أعلى مستوى من الخبرة الصناعية أو الموارد في موقع معين (Price Waterhouse, 2012). فقد يكون من الصعب على الشركات في صناعات متخصصة أو الموجودة في مواقع نائية للعثور على مكاتب مراجعة ناجحة، والتي لديها الخبرة اللازمة (Hitchcock, 2011).

(٧) **إثقال كاهل الإدارة ولجان المراجعة بالبحث الدوري المتكرر عن مكتب مراجعة جديد:** في العديد من دول العالم، يتم إلزام أو مطالبة الشركات بتكوين لجان مراجعة للإشراف على العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة عميل المراجعة من أجل حماية استقلال المراجع، فلجان المراجعة المستقلة هي الأفضل لتقييم مكاتب المراجعة والتوصية باختيار المكتب الذي تعتقد أنه الأنسب لتلبية احتياجات الشركة من المراجعة، ويتم ذلك في ضوء الصناعة التي تنتمي إليها وموقعها الجغرافي. ومن ثم تعد لجان المراجعة قادرة على إقرار ما إذا كان من المناسب تغيير مكتب المراجعة أم لا. ويحد التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة من الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تنظيم العلاقة بين مكتب المراجعة والشركة العامة - Audit firm - Public Company Relationship، الأمر الذي لن يكون في صالح المستثمرين (Price Waterhouse, 2012). إن تكرار تغيير مكتب المراجعة سوف يؤدي إلى تشتت وإرباك الإدارة ولجان المراجعة عن التركيز عن مسؤولياتهما الأساسية خاصة فيما يتعلق بتقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين. بل إن التدوير قد يؤثر بشكل سلبي على المساهمين (Fontaine, Letaifa, & Herda, 2013)، حيث يقوض من هيكل حوكمة الشركات Corporate governance structure للشركات التي يستثمرون فيها (Ernst & Young, 2013; Jennings, Pany, & Reckers, 2006). فإذا كانت القوانين واللوائح في مختلف دول العالم تنص على أن التعاقد مع مكتب المراجعة يقع على عاتق المساهمين، فإن هذا لا يعني عدم وجود دور للإدارة ولجان

المراجعة في هذا الأمر. فالواقع يثبت أن الإدارة ولجان المراجعة هم صناع القرار (Hitchcock, 2011)، وأن المساهمين ما هم إلا متخذين لهذا القرار، وفي ضوء ذلك فإن التدوير الإلزامي للمراجعين يؤدي إلى تحمل الإدارة ولجان المراجعة مزيداً من الوقت في عملية البحث عن مكاتب مراجعة جديدة، وفي تنقيف المراجعين الجدد وتعليمهم بطبيعة عمليات الشركة وأنظمتها والممارسات التجارية بها وعمليات التقرير المالي بها (Gul, Fung, & Jaggi, 2009).

(١١) التأثير السلبي على جودة الحياة المعيشية والأسرية للمراجعين الخارجيين: قد يزيد تدوير المراجعين من احتمالية أن يطلب منهم الانتقال خلال حياتهم المهنية مما يؤثر بالسلب على جودة حياتهم الشخصية (مثل تغيير مساكنهم ومدارس أولادهم وعمل زوجاتهم) (Daugherty et al., 2012). ويتزايد هذا الأمر في المناطق الجغرافية النائية وفي مكاتب المراجعة الصغيرة. مع وجود أربعة تفاعلات أولية محتملة هي إعادة التوطين، و/أو إعادة التدريب، و/أو الاستقالة و/أو طلب أجازة، ولهذه التفاعلات تأثير سلبي على جودة المراجعة (Cameran, Prencepe, and Trombetta, 2015b). ومن ناحية أخرى فإن التدوير الإلزامي فرصة للضغط على المراجعين من أجل تقليل أتعاب المراجعة التي يحصلون عليها إلى ما دون المستويات المعقولة (Hitchcock, 2011). وجدير الذكر أنه يوجد قلق متزايد بشأن قدرة المهنة على جذب شركاء أكفاء، خاصة في ظل تدوير دوري أكثر تكراراً للشريك، (Kwon, Lim, and Simnett, 2014). ويمكن أن يقلل ذلك من جاذبية مهنة المراجعة على حساب جودة المراجعة المحتملة (Ernst & Young, 2013).

(٨) عدم مناسبة تطبيق سياسة تدوير مكتب المراجعة بالكامل في الشركات الدولية: يمثل التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالنسبة للشركات التي لديها عمليات في العديد من دول العالم (الشركات العالمية Global Companies)، عائقاً أمام تعاقدها مع مكتب مراجعة معين، خاصة في ظل وجود طرق مختلفة وغير متناسقة للتدوير في هذه الدول، ومن ثم قد يؤدي هذا الاتجاه إلى زيادة التكاليف التي تتحملها وزيادة مخاطر المراجعة في هذه الشركات (Ernst & Young, 2013)، وهنا يكون أمام الشركة العالمية بديلين الأول أن تغير شريك المراجعة في كل عملية تدوير تتطلبها قوانين الدولة (من أجل المحافظة على الفائدة من استخدام شبكة واحدة للمراجعة Single Audit Network)، أو تستخدم مكاتب مراجعة مختلفة في تلك الدول التي تتطلب التدوير، ويعد ذلك أمراً غير مقبول لها.

(٩) عدم توافر أدلة كافية على تقليل تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين من ظاهرة تركيز سوق المراجعة: لا يوجد دليل بأن تدوير المراجعين الخارجيين سوف يساعد على تخفيض تركيز مكتب المراجعة Audit Firm Concentration. ففي

إيطاليا مثلاً، فعلى الرغم من تطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة لبعض الوقت، فإن سوق مراجعة الشركات المدرجة كان مركزاً بشكل كبير خلال هذه الفترة (Corbella, et al., 2015). فتركز سوق المراجعة يمكن مواجهته بشكل أفضل بأساليب ومقاييس أخرى لتوسيع قاعدة اختيار مكاتب المراجعة، منها إلغاء المتطلبات التي تلزم بأن تكون المراجعة بمعرفة الأربعة الكبار فقط في اتفاقيات القروض، وذلك لتشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة على دخول سوق مراجعة الشركات المدرجة (Ernst and Young, 2013).

٤/٢. موقف بعض الدول من تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين:

طبقت العديد من دول العالم أحد أنواع تدوير المراجعين الخارجيين، فمن هذه الدول ما أخذت بتدوير مكتب المراجعة، ومنها ما أخذت بتدوير شريك المراجعة سواء بشكل إلزامي أو اختياري. ويتفاوت هذا التطبيق من حيث النطاق، فعلى سبيل المثال في بعض الدول، قد يتم تطبيق التدوير في قطاع معين فقط من الاقتصاد مثل المؤسسات المالية أو منشآت المنافع العامة Public Interest Entities. في حين أن دول أخرى تطبق ذلك على جميع الشركات المدرجة Listed Companies (Ernst & Young, 2013). ويلاحظ أن قائمة الدول التي تتطلب نوعاً معيناً من أنواع التدوير في حالة تغيير مستمر. ويلاحظ أن سياسة التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، لم يتم إقرارها وتبنيها على نطاق واسع مقارنةً بتدوير شريك المراجعة، فحتى الآن يوجد عدد قليل من الدول تتبنى هذا الاتجاه، حيث تتطلب نحو ٣٠ دولة فقط نوعاً معيناً من تدوير مكتب المراجعة، حيث توجد دول اعتمدت التدوير الإلزامي للمكتب، وهذه الدول هي: البرازيل - الصين - نيوزيلاندا - تركيا - إيطاليا (Firth, Rui, & Wu, 2012; Cameran, Vincenzo, Merlotti, 2005). وهناك دول تدرس التدوير الإلزامي للمكتب، وهي: الاتحاد الأوروبي - الهند - الولايات المتحدة. وهناك دول اعتمدت هذا الاتجاه ثم تم رفضه وتوقفت عن تطبيقه، وأهمها كندا - التشيك - كوريا الجنوبية - سنغافورة - سلوفاكيا (Ernst & Young, 2013)، كما أن التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة لم يعد موجوداً في أسبانيا واليونان (Velte, & Stiglbauer, 2012). فعلى سبيل المثال، علقت السلطة النقدية في سنغافورة متطلباتها الخاص بتدوير مكتب المراجعة خلال الأزمة المالية الأخيرة للبنوك العامة في سنغافورة، وذلك لتجنب المزيد من الاضطرابات في السوق (Monetary Authority of Singapore, 2016). كما ألغت كوريا الجنوبية تطبيق تدوير مكتب المراجعة في الوقت الذي انتقلت فيه للمعايير الدولية للتقرير المالي (Ernst & Young, 2013). أما الولايات المتحدة الأمريكية فقد أصدر مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) American General Accounting office عام ١٩٩١ تقريراً بعنوان "الإصلاح الفوري المطلوب للمحاسبة والمراجعة"، تضمن عدة نقاط أساسية منها انتقاد

طول مدة العلاقة بين المراجع والعميل، حيث قد يخلق ذلك علاقة شخصية بينهما قد تؤثر على استقلاليته المراجع (GAO, 1991). وعلى الرغم من أن (GAO) اكتفى في هذا التقرير بتوجيه النقد لطول فترة التعاقد، دون أن يشير صراحةً بضرورة تطبيق التدوير الإلزامي، إلا أنه أشار إلى أهمية ذلك. وعندما صدر قانون ساربنز أوكسلي أكد على ضرورة إدخال بعض الإصلاحات ذات العلاقة بالمراجعة، من أهمها تدوير شريك المراجعة (Hitchcock, 2011). وبعد إصدار قانون ساربنز أوكسلي أخذت الولايات المتحدة بالتدوير الإلزامي لشريك المراجعة عام ٢٠٠٨، حيث أن القسم ٢٠٣ من هذا قانون ينص على أن الشريك لا يمكن أن ينفذ المراجعة لأكثر من خمس سنوات متتالية عند مراجعة شركة مدرجة Public Company بعد أن كانت سبع سنوات، بالإضافة إلى فترة توقف إلزامية لمدة سنتين لإمكانية إعادة التعاقد (Firth, Rui, & Wu, 2012). وقد دعا أوكسلي لمزيد من البحث بشأن التأثيرات المحتملة للتدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، وأشار إلى أنه من الوارد جداً اقتراح التدوير الإلزامي للمكتب مرة أخرى في المستقبل بمعرفة المنظمين الرئيسيين، مثل هيئة الإشراف على سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) (DeFond, Francis, 2005). وقد قدم أوكسلي أيضاً عدد من التغييرات بهدف زيادة استقلال المراجع وتعزيز جودة المراجعة، ويتضمن ذلك إنشاء PAOCA مع إعطائه السلطة في وضع معايير المراجعة والرقابة على مكاتب المحاسبة (Price Waterhouse, 2012).

أما في الاتحاد الأوروبي فمُنذ بداية القرن العشرين تقريباً كانت أوروبا أكثر تردد - يستثنى من ذلك إيطاليا، حيث تعد إيطاليا حالياً الدولة الوحيدة في الاتحاد الأوروبي EU التي لديها قواعد تدوير مكتب المراجعة منذ ١٩٧٤ (Velte, & Stiglbauer, 2012) - بشأن تدوير المراجع، إلا أن ما نراه الآن عكس ذلك تماماً (Chasan, 2015). حيث يوجد العديد من الشركات التي اتبعت التدوير الاختياري للمراجع، كما اعتمد البرلمان الأوروبي قواعد للتدوير الإلزامي للمراجع "European Parliament Approves Mandatory Auditor Rotation". وتتطلب تلك القواعد من الشركات الأوروبية المدرجة والبنوك والمؤسسات المالية التعاقد مع مراجع خارجي كل ١٠ سنوات، ويمكن تمديدتها إذا كانت الشركات تتعاقد مع مكتب آخر للقيام بالمراجعة المشتركة Joint-audit. وقد خفضت القوانين الجديدة المدة مرة أخرى عام ٢٠١١، ليتم تدوير المراجع كل ست سنوات. وفي ظل التشريع الجديد فإن القيود التي وضعتها أوروبا ستكون أكثر صرامة من القيود الأمريكية التي يقتضيها قانون ساربنز أوكسلي ٢٠٠٢ (Chasan, 2015).

وفي الصين وضع المنظمون مطلباً للتدوير الإلزامي لشريك المراجعة في أكتوبر ٢٠٠٣، وبجانب ذلك قد يتم تغيير مكتب المراجعة بالكامل، وذلك في حالات معينة منها وجود إلزام من قبل منظم معين في الصين لشركة معينة بالتحويل لمكتب مراجعة آخر

(Firth, Rui, & Wu, 2012). أما في كندا فقد تم اعتماد متطلبات تدوير الشريك بعد خمس سنوات تمثيلاً مع قانون SOX، ولكن عادت مرة أخرى إلى الأصل وهو سياسة ٧ سنوات. علاوةً على ذلك فإن بعض الدول مثل استراليا تطالب شركاء المراجعة بأن يوقعوا بشكلٍ شخصي على تقرير المراجعة، مما يُمكن من التعرف على حدوث التدوير. وقد تبنت استراليا تدوير مكتب المراجعة اعتباراً من أول يناير عام ٢٠٠٤، ولكن تم إلغاؤه قبل دخوله حيز التنفيذ (Daugherty et al., 2012).

ومن أهم الدول العربية التي تبنت تدوير المراجعين الخارجيين المملكة العربية السعودية، حيث قيدت اللوائح التنظيمية في المملكة مدة المراجعة بحيث لا تزيد عن ثلاث سنوات متصلة، للشركات المدرجة في السوق المالية التي تراجع من قبل مراجع خارجي واحد، وخمس سنوات متصلة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من مراجع خارجي (قرار وزير التجارة والصناعة السعودي رقم ٩٠٣، ١٤١٤ هـ). وقد أصدر وزير التجارة والصناعة السعودي عام ١٤٢٩ قرار ألزم فيه شركات المساهمة المدرجة بتغيير المراجع الخارجي بعد خمس سنوات من أعمال المراجعة، أي أن مدة التعاقد بين المراجع وعميل المراجعة زادت سنتين، حيث كانت هذه المدة ثلاث سنوات حتى سنة ١٤٢٩. ويحق للمراجع الخارجي إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة بعد انقضاء فترة سنتين. أي أن المملكة تبنت آلية التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين بشكلٍ واضح وصريح (قرار وزير التجارة والصناعة رقم ٢٦٦، ١٤٢٩ هـ). أما في جمهورية مصر العربية فقد طُبِقَ هذا الاتجاه في قطاع المؤسسات المالية فقط، ولم يطبق حتى الآن بشكلٍ إلزامي في القطاعات الأخرى.

٥/٢. موقف المنظمات المهنية المحاسبية من تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين:

لم تتفق المنظمات المهنية المحاسبية على رؤية واحدة تجاه تدوير المراجعين الخارجيين. فمنها من يعارض هذا الاتجاه، ومنها من يؤيده، ومنها من يؤيده بشكلٍ مشروط. فقد عارض المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التدوير الإلزامي، حيث أشار في تقريره الصادر عام ٢٠٠٤ إلى أن التدوير الإلزامي سوف يجعل عملية التقرير المالي صعبة (أبو الخير، ٢٠٠٦). أما المفوضية الأوروبية European Commission (EC) فقد اهتمت بالتدوير وجاء ذلك في مشروع التوجه Draft Directive المؤرخ في ١٧ فبراير ٢٠٠٤ (EC, 2004). وقد تتضمن هذا التوجه خياران هما التدوير الداخلي (تدوير شريك المراجعة) بعد خمسة سنوات والتدوير الخارجي (تدوير مكتب المراجعة) بعد سبعة سنوات. وأشارت المفوضية إلى ذلك في ورقة طرحتها (الورقة الخضراء Green Paper) للتشاور في أكتوبر ٢٠١٠ بعنوان "سياسة المراجعة: دروس من الأزمة (Hitchcock, 2011). ومن أجل زيادة استقلال

المراجع، أصدرت المفوضية في نوفمبر ٢٠١١ مقترح لتدوير مكتب المراجعة بالكامل بعد ست سنوات وفترة توقف إلزامية لإعادة التعاقد مدتها أربع سنوات (Price Waterhouse, 2012)، وألا يقتصر الأمر على شركاء المراجعة فقط (European Commission, 2010, p.11). وقد أظهرت معظم الردود على الورقة الخضراء للمفوضية، معارضة التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة (Ernst, and Young, 2013). وبناءً على توجيهات المفوضية فإن الشركاء في مكاتب المراجعة التزموا بالتدوير الداخلي في موعد لا يتجاوز سبعة سنوات. وقد هدفت المفوضية من ذلك إلى مواجهة انخفاض الثقة في أسواق رأس المال، من خلال تقليل فجوة التوقعات لزيادة استقلال المراجع ومنع مزيد من تركيز سوق المراجعة ومن ثم زيادة جودة المراجعة (Velte, 2012; Bamber, and Bamber, 2009).

وفي نفس السياق أصدر مجلس مراقبة المحاسبة في الشركات المدرجة (PCAOB) (*) في ١٦ أغسطس عام ٢٠١١ البيان رقم ٠٦-٢٠١١، بعنوان "استقلال المراجع وتدوير مكتب المراجعة" (PCAOB, 2011a) يسعى من خلاله إلى معرفة وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة في التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة (*). وتضمن البيان القواعد الموضوعية بمعرفة SEC والمعايير ذات العلاقة باستقلال المراجع التي وضعها PCAOB، مثال ذلك إشراف لجنة المراجعة على استقلال المراجع ومتطلبات تدوير شريك المراجعة التي وضعها كنتيجة لقانون أوكسلي ٢٠٠٢. وأشار البيان أن التغييرات التي حدثت كنتيجة لهذا القانون أحدثت فارقاً إيجابياً كبيراً في جودة المراجعة في الشركات المدرجة. ويقر البيان أن جميع أوجه القصور المكتشفة بمعرفة موظفي الرقابة والتقصي في PCAOB ليست بالضرورة ناتجة من فقد الموضوعية أو الشك المهني، بل يمكن أن تعكس الافتقار إلى الكفاءة الفنية أو الخبرة (Hitchcock, 2011). لذا يمكن القول أن PCAOB يركز على فقد الاستقلال والموضوعية والشك المهني كأسباب جذرية محتملة لأوجه القصور في المراجعة، ولأخذ في الحسبان التدوير الإلزامي للمراجع كوسيلة لمواجهة هذه الأسباب (Hitchcock, 2011). لقد كان الهدف من إصدار البيان الحصول على أفكار جديدة حول سبل تعزيز استقلال المراجع وموضوعيته ونزعة الشك المهني لديه (Price Waterhouse, 2012). وقد استمر التعليق على هذا البيان حتى ١٤ ديسمبر عام ٢٠١١، وعقد PCAOB دائرة مستديرة حول هذا الموضوع في مارس

(*) تم إنشاء PCAOB في الولايات المتحدة الأمريكية. ومن أهم مسؤولياته الإشراف على عمليات المراجعة في الشركات المدرجة، وما يتضمنه ذلك من حماية مصالح المستثمرين وكذلك المصالح العامة في إعداد معلومات دقيقة وتقارير مراجعة مستقلة، لذا يمكن القول أن مهمة PCAOB حماية جودة المراجعة، لتخفيض مخاطر فشلها في سوق الأوراق المالية العامة في الولايات المتحدة، وتعزيز ثقة الجمهور في التقرير المالي ومهنة المراجعة (Roush, et al., 2011).

٢٠١٢ (Roush, et al., al.,2011; Hitchcock,2011). وقد عارض التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة أكثر من ٩٠ % من الردود على بيان (Ernst (PCAOB and Young, 2013).

وأضاف البيان أنه في حالة وضع PCAOB لقواعد للتدوير الإلزامي، فقد طالب بإبداء الرأي بخصوص النقاط الأربع التالية (Hitchcock, 2011): أقصى مدة محتملة للتعاقد مع مكتب مراجعة معين، وبيان مزايا وعيوب التدوير بعد ١٠ سنوات أو أكثر؛ ونطاق التدوير المحتمل بما في ذلك ما إذا كان يتطلب التدوير ينبغي أن يطبق على جميع عمليات المراجعة المؤداة، أو فقط على سبيل المثال لعمليات المراجعة لأكبر الشركات أو الشركات التي تنتمي لصناعة معينة؛ وما إذا كان يتطلب التدوير من شأنه أن يكون قيد إضافي على اختيار الشركة للمراجع، وما إذا كان هناك مخاطر مراجعة مرتفعة في السنوات الأولى من الارتباط؛ وما إذا كان هناك بدائل أخرى للتدوير الإلزامي يمكن أن تعزز الاستقلال والموضوعية والتشكك المهني.

ويؤكد البيان على أنه ينبغي على PCAOB أن يركز بشكل أساسي على تحسين جودة المراجعة والتقرير المالي، وأن يستمر في التواصل والحوار مع أصحاب المصالح في سوق رأس المال وأن يأخذ في الحسبان التغييرات المتوقعة في دور المراجع وفي مسؤوليات الإدارة ولجنة المراجعة (Price Waterhouse, 2012). وقد تم عقد اجتماع عام حول البيان في مارس ٢٠١٢ بمعرفة PCAOB نفسه. وتدعم مكاتب الأربعة العالمية (الأربعة الكبار) هدف PCAOB في تعزيز الاستقلال والموضوعية والشك المهني، حيث أن هذه الأمور تمثل الأساس لجودة مراجعة مرتفعة ومتسقة مع هدف هذه المكاتب. وعلى الرغم من أن PCAOB صوت بالإجماع على إصدار بيان المفهوم، فإن بعض الأعضاء عبروا عن قلقهم بشأن ما إذا كان التدوير الإلزامي يعد الطريق الأفضل والعملية لتعزيز استقلال المراجع وموضوعيته ونزعة الشك المهني لديه (Price Waterhouse, 2012).

وفي استجابتها لقانون أوكلسي اعتمدت SEC عدد من القواعد لمواجهة مخاوف PCAOB. ومن هذه القواعد إشراف لجنة المراجعة على استقلال المراجع، والتدوير كل ٥ سنوات للشريك الرئيسي للمراجعة Lead Audit Partner، والتدوير كل ٧ سنوات للشركاء الآخرين العاملين في فريق ارتباط المراجعة. وقد تم تنفيذ هذه المتطلبات اعتباراً من ١٣/٥/٢٠١٣. لقد مدت SEC فترة التوقف الإلزامية لكل من تغيير شريك المراجعة القائد وشركاء فحص جودة الارتباط من سنتين إلى ٥ سنوات (SEC, 2003)^(٤). أما مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (GAO) فقد أصدر في نوفمبر ٢٠٠٣ تقريراً بعنوان "مكاتب المحاسبة العامة: التأثيرات المحتملة للتدوير

(٤) يخضع أيضاً الشريك الرئيسي Lead Partner في الشركات التابعة المسجلة - والتي تشكل أصولها أو إيراداتها ٢٠ % أو أكثر من الأصول أو الإيرادات المجمعة - للمتطلبات الجديدة في حين أن الشركاء الذين يتشاورون مع فريق الارتباط بشأن قضايا فنية أو قضايا تخص صناعة معينة لا يخضون لهذه المتطلبات (SEC, 2003).

الإلزامي لمكتب المراجعة"، وكان ذلك مطلباً من الكونجرس الأمريكي كجزء من قانون أوكسلي (Price Waterhouse, 2012). وبعد أن أخذ الكونجرس في الحسبان قضية التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، صرف النظر عن ذلك لصالح التدوير الإلزامي لشريك الارتباط Mandatory Engagement Partner Rotation، حيث أن نتائج المسح الوارد في تقرير GAO لم تؤيد التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة كطريق أكثر فعالية لتعزيز استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة. وقد أخذ هذا الاستنتاج في الحسبان التكاليف المالية الإضافية، وفقد المعرفة المؤسسية للمراجع السابق للشركة، والاختلافات المنفذة من خلال قانون أوكسلي (Price Waterhouse, 2012). وقد أكد التقرير على أهمية لجان المراجعة في التأكيد على استقلال المراجع.

٦/٢. موقف مكاتب المراجعة الكبيرة من تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين:

تعاملت مكاتب المراجعة الكبيرة (خاصةً الأربعة الكبار Big 4)، مع موضوع التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي، باعتبارها قضية حياة أو موت بالنسبة لها. ويؤكد ذلك ما صدر عن هذه المكاتب من نقد شديد للتدوير الإلزامي (Ernst and Young, 2013). وأشارت هذه المكاتب إلى أنه في عالم من الأسواق العالمية والشركات العالمية والمستثمرين العالميين، فإن التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة ليس الأفضل لمصالح المستثمرين، وبدلاً من ذلك تدعم وتؤيد الحوار لاستكشاف طرق أخرى لتحسين جودة المراجعة من خلال تعزيز استقلال المراجع وموضوعيته وتشككه المهني.

٧/٢. مدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة من تدوير المراجعين الخارجيين:

(١) تطبيق تدوير شريك المراجعة فقط كبديل لتدوير مكتب المراجعة بالكامل: أكدت نتائج العديد من الدراسات على أن بعض الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة، خاصةً مكاتب المراجعة وجهت العديد من الانتقادات لتدوير مكتب المراجعة، حيث ترى أنه سيلحق أضرار بالمهنة، بدلاً من تحسين استقلال المراجع وجودة المراجعة، خاصةً وأن مكاتب المراجعة العالمية Big 4، تعتقد في وجود بدائل أخرى يمكنها زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال وتحقيق مراجعة ذات جودة مرتفعة (Chen, Lin, & Lin, 2008). لذا فضلت العديد من الدول تطبيق سياسة تدوير شريك المراجعة بدلاً عن سياسة تدوير مكتب المراجعة (Ernst & Young, 2013). ويعد تدوير شريك المراجعة أحد المقاييس التي تساعد في تدعيم استقلال المراجع (Lennox, Wu, and Zhang, 2014)، حيث يساعد ذلك في إزالة خطر تهديدات الألفة، ويعزز الموضوعية دون تحمل تكاليف مرتفعة. وقد دعمت دول عديدة هذا الاتجاه. كما أن قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن مجلس معايير آداب وسلوك المهنة

The code of Ethics of the International Ethics المحاسبين المهنيين standards Board for Accountants (IESBA Code)، تنص على وجوب تغيير شركاء المراجعة الرئيسيين كل ٧ سنوات مع فترة توقف إلزامية لإمكانية إعادة التعاقد لمدة عامين (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), 2015). ويمتاز هذا البديل بأنه يحقق التوازن بين المحافظة على المعرفة المؤسسية للمكتب عن المنشأة محل المراجعة وتقديم رؤية جديدة للمراجعة (Price Waterhouse, 2012) Fresh Look، خاصة إلقاء نظرة جديدة لمخاطر العميل (Daugher, et al., 2013). إلا أن البعض يرى أن تدوير شريك المراجعة لا يعتبر بديلاً كافياً مقارنةً بتدوير مكاتب المراجعة، على أساس أن استراتيجية المكتب واحدة (Jenkins, & Velury, 2008). ويرى أعضاء لجان المراجعة أن تدوير شريك المراجعة يحسن من استقلال المراجع ومن قدرة المراجع على اكتشاف غش القوائم المالية (Dickins, et al., 2012).

(٢) تطبيق التدوير الاختياري للمراجعين الخارجيين كبديل للتطبيق الإلزامي: يُمكن الحد من الانتقادات الموجهة للتدوير الإلزامي من خلال تبني تطبيق التدوير الاختياري، وهو الذي يتم بشكل اختياري من قبل عميل المراجعة نفسه. ففي الفترة من عام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٦ قامت أكثر من ٦٧٥٠ شركة مدرجة في الولايات المتحدة الأمريكية (أي حوالي ٥٢ % من الشركات المدرجة) بتغيير مراجعيها بشكل اختياري (PCAOB, 2011b). وقد دعا ذلك إلى مطالبة البعض بتحليل كيف أن الشركات ولجان المراجعة المعنية والمراجعين تمكنوا من إجراء هذه التغييرات الاختيارية للتأكد من أن المراجعين الجدد في وضع يمكنهم من تقديم تأكيد معقول في السنوات الأولى من ارتباط المراجعة (Roush, et al., 2011).

(٣) تفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية: كجزء من إشرافها يجب على لجان المراجعة أن تقوم بشكل دوري استقلالية المراجع. ورغم أن لجان المراجعة في العديد من دول العالم تقوم بالإشراف على المراجعة، فإن هذا العمل غير مرئي إلى حد كبير للموجودين خارج غرفة الاجتماعات. لذلك ينبغي أن تكون تقارير لجنة المراجعة متاحة للجمهور بشكل دوري. كما ينبغي تقديم المزيد من الشفافية للمساهمين بشأن إشراف لجنة المراجعة على المراجع واختيار شريك المراجعة الرئيسي. ويؤكد أحد مكاتب الأربعة الكبار أنه يمكن تحقيق هدف PCAOB بشأن زيادة استقلالية وموضوعية والتشكك المهني للمراجعين، من خلال مزيد من إشراف لجان المراجعة على المراجعين، وقد يقوض تدوير مكتب المراجعة من ذلك. ويلزم وضع معايير لتعزيز الاتصالات بين مكتب المراجعة ولجنة المراجعة بشأن نتائج الفحص لمكتب المراجعة (Price Waterhouse, 2012).

(٤) تفعيل دور الجهات الرقابية الأخرى في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية: يمكن أن تساهم الجهات الرقابية الأخرى بخلاف لجان المراجعة - سواء من قبل الدولة (مثل الهيئة العامة للرقابة المالية) أو من قبل المنظمات المهنية التي يتبعها المراجع الخارجي (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية) - بشكل جوهري في تعزيز استقلال المراجع وجودة المراجعة، ومن ثم تتزايد الثقة في تقرير المراجع. حيث تخضع مكاتب المراجعة في العديد من دول العالم لفحص أعمالها والإشراف التنظيمي المستقل عليها مما يعزز من استقلاليتها. وتتضمن بعض السمات الرئيسية لقواعد الإشراف الفعال للجهات الرقابية، الاستقلال عن مهنة المراجعة وعن التدخل السياسي، ومراعاة المصلحة العامة، ووجود عدد كاف من الموظفين من ذوي الخبرة والمهارة اللازمة لتمكين جهاز الإشراف من أداء مهامه. فعلى مدار العقد الماضي تزايد إشراف الدول على مكاتب المراجعة في محاولة لزيادة جودة المراجعة. خاصة وأن عمليات الرقابة والتقصي التي يقوم بها PCAOB تشير إلى أن النظام الرقابي الحالي يوفر مجالاً واسعاً للتحسين (Roush, et al., 2011). ويرتبط ذلك أيضاً بتدوير موظفي عملاء المراجعة للحد من الألفة بين مكتب المراجعة وموظفي هذه الشركات. ويرتبط بذلك أيضاً مطالبة مكاتب المراجعة بنشر معلومات أكثر بخصوص نظم رقابة الجودة بها والعمل على إيجاد والإفصاح عن مؤشرات الأداء الرئيسية لقياس جودة المراجعة والتقرير عنها (Price Waterhouse, 2012).

(٥) الالتزام بالقواعد الأخلاقية لمزاولة مهنة المراجعة: يمكن تعزيز استقلال المراجع من خلال تطبيق المعايير الأخلاقية الدولية ذات الجودة المرتفعة، والمتمثلة في قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن IESBA، ويساعد تطبيق هذه القواعد في تعزيز ثقة المستثمرين في أسواق المال، من خلال إزالة عدم التأكد بشأن القواعد المطبقة على المراجعين في الدول الأجنبية. كما أن معايير الاستقلال الدولية من شأنها أيضاً أن تخفف التعقيدات التي تواجه مكاتب المراجعة والشركات التي تعمل عبر الحدود.

(٦) تقوية بيئة الأعمال القانونية: حيث أن منشآت الأعمال التي تتسم بوجود بيئة قانونية قوية تكون أقل حاجة إلى تطبيق أحد أنواع تدوير المراجعين الخارجيين، والعكس صحيح. فللتدوير الإلزامي لشريك المراجعة تأثير إيجابي على جودة المراجعة للمكاتب الواقعة في المناطق ذات المؤسسات القانونية الضعيفة. ويرتبط بذلك معدل التقدم الدولية، حيث يلاحظ أنه في الدول الأقل تقدماً يكون المراجعون أقل تقييداً من خلال قوى السوق ولديهم حافز أقل للمحافظة على جودة المراجعة. وعلى العكس من ذلك، فإن المراجعين في الدول المتقدمة يواجهون قيوداً أكبر من قبل قوى السوق، وأكثر حرصاً على المحافظة على جودة المراجعة، لذا فإن التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي، قد يلعب دوراً أكثر وضوحاً في المناطق الأقل تطوراً، والعكس صحيح

حيث قد يلعب دوراً أقل وضوحاً في المناطق الأكثر تطوراً (Firth, Rui, & Wn, 2012).

(٧) الإفصاح عن محددات تغيير مكتب المراجعة الحالي بمكتب آخر: ينبغي على الشركات التي تغير المراجع الخارجي أن تفصح عن الاعتبارات الرئيسية الخاصة بتغيير مكتب المراجعة الحالي، بما في ذلك سبب اختيار مكتب المراجعة الجديد (Fontaine, Letaifa, & Herda, 2013).

٨/٢. الدراسات السابقة:

تباينت نتائج الدراسات التي ناقشت موضوع تدوير المراجعين الخارجيين. فمن هذه الدراسات ما أيد هذا تطبيق هذا الاتجاه، ومنها ما عارض تطبيقه، ومنها ما لم تصل إلى نتيجة محددة بشأن هذا الاتجاه. ويمكن عرض ذلك كالتالي:

أولاً: دراسات أيدت تدوير المراجعين الخارجيين:

أيدت بعض الدراسات التي تناولت تدوير المراجع الخارجي هذا الاتجاه. فقد توصلت دراسة (Dopuch, King, & Schwatz, 2001)، في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أنه من المرجح موافقة المراجع أو على الأقل تجاهله لتحيز الإدارة وإخفاء أخطاءها عن الجمهور، وذلك في ظل عدم وجود تدوير للمراجع الخارجي، ومن ثم خلصت إلى ضرورة تبني سياسة تدوير المراجعين الخارجيين. وقد أكدت دراسة (Healy, and Kim, 2003) على أن للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي ثلاث فوائد أساسية هي: مراجعة المراجع اللاحق لعمل المراجع السابق، ويعد ذلك بمثابة مراجعة النظير (Peer Review)؛ ومنع التقارب في المصالح بين المراجع وعميله، والذي ينشأ نتيجة العلاقات الطويلة بينهما؛ والتشجيع على خلق نوع من المنافسة بين المراجعين، الأمر الذي يرفع في النهاية من جودة المراجعة. وقد أكدت دراسة (Arel, Brody, and Pany, 2005a) على ذلك، حيث ناقشت العلاقة بين جودة المراجعة وتدوير مكتب المراجعة. وتوصلت إلى عدة نتائج هامة منها أن التدوير الإلزامي يساعد على حل ثلاث مشكلات أساسية هي: العلاقات والتقارب الشخصي بين المراجع والعميل؛ واعتماد المراجع على أوراق عمل ونتائج المراجعة السابقة، مفترضاً عدم حدوث تغييرات جوهرية على نظم الشركة؛ تقرب المراجع للعميل للإبقاء عليه لفترة طويلة. وأثبتت دراسة (Hamilton, et al., 2005)، التي طبقت على بيئة سوق المال في أستراليا - من خلال فحص ٣٦٢١ حالة خلال الفترة من ١٩٩٨ حتى ٢٠٠٣ - أن التدوير الداخلي للمراجع (تدوير شريك المراجعة) يزيد من درجة التحفظ Conservative ويخفض من تغيير السياسات المحاسبية عند تطبيق المعايير المحاسبية. كما أشارت دراسة (Carey & Simnett, 2006) إلى أن جودة المراجعة قد تناقصت مع زيادة فترة التعاقد على المراجعة، وتزايدت مع التدوير الداخلي، وذلك في ١٠٢١ شركة أسترالية خلال عام ١٩٩٥، وقد أكدت

دراسة (Gates, Lowe, and Reckers, 2007) على ذلك، حيث توصلت من خلال تجربة أجريت على طلاب في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى أن تدوير المراجع يُزيد من ثقة المستثمرين في جودة القوائم المالية في بيئة تنظيمية تتزايد فيها إجراءات حوكمة الشركات. ومن خلال المسح الذي قامت به على ٦٣٥ شركة مساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٦، خلصت دراسة (Dao, Mishra, & Raghunandan, 2008) إلى أن المستثمرين يدركون انخفاض جودة المراجعة في ظل التعاقدات طويلة الأجل، وأن هذه الجودة تتزايد مع التدوير الداخلي. كما أن دراسة (Fargher, et al. 2008) والتي أجرت مقارنة بين تأثير التدوير الخارجي والتدوير الداخلي في ٥٩٠ شركة أسترالية خلال الفترة من ١٩٩٠ حتى ٢٠٠٤، توصلت إلى أنه في السنوات الأولى من تدوير المراجع تقلل الإدارة من مدى تغييرها للسياسات المحاسبية في ظل التغيير الداخلي والخارجي. أما دراسة (Chi et al., 2009) التي طبقت على بيئة الأعمال في تايوان توصلت إلى وجود ارتباط إيجابي بين إجراء تدوير داخلي إلزامي وبين جودة عملية التقرير المالي. أما دراسة (Roush, et al., 2011) فقد هدفت إلى تحليل موقف مجلس مراقبة المحاسبة في الشركات المدرجة PCAOB من تدوير المراجع، خصوصاً بعد أن تعهد PCAOB بتقييم الحاجة إلى التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، مع إصداره لبيان بشأن استقلال المراجع وتدوير المراجع & Auditor Rotation. ومن خلال المسح الذي قامت به الدراسة توصلت إلى أن الأدلة المتراكمة لدى PCAOB على مدار ٨ سنوات، والتي حصل عليها من خلال عمليات التفتيش Inspections التي قام بها لمجموعة من ارتباطات المراجعة Audit Engagements، أدت به إلى ضرورة اتخاذ خطوات إضافية لحماية استقلال المراجع، منها تدوير المراجع. ومن أهم الأدلة والأمور التي دعت PCAOB إلى ضرورة البحث عن آليات أخرى لضمان استقلال المراجع، حالات فشل المراجعة التي ظهرت في السنوات الأخيرة، والتي قد تكون أحد الأسباب في انهيار العديد من الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ثانياً: دراسات عارضت تدوير المراجعين الخارجيين:

تعددت أيضاً الدراسات التي توصلت نتائجها إلى عدم تأييد التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين، سواء صراحة أو من خلال وجود تأثيرات سلبية له على بعض المتغيرات ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية. فقد وجدت دراسة (Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002) أن مهام المراجعة قصيرة الأجل نسبياً (من سنتين إلى ثلاث سنوات) تسببت في تكاليف تدريب مرتفعة مع جودة محاسبية أقل في ١١٤٨ مسح تم في الولايات المتحدة خلال الفترة من ١٩٨٦ حتى ١٩٩٥، بينما لم تجد دليل على جودة أقل في الارتباطات طويلة الأجل (تسع سنوات على الأقل). وفي دراستهما التي تهدف إلى بيان أثر تدوير المراجع

على استقلاليته، أشار Firth, Rui, & Wn, 2012) إلى أن التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي لا يؤدي بالضرورة لزيادة استقلال المراجع، بجانب أن المستثمر لا يستطيع التمييز بين التدوير الاختياري للمراجع من أجل تسويق الرأي Opinion Shopping عن التدوير الإلزامي مما يزيد من تكاليف حصوله على المعلومات. واستناداً إلى تحليل ١٧٧٥ شركة في سوق المال الأسترالي في الفترة من ١٩٩٥ حتى ٢٠٠٣، أشارت دراسة (Jackson, Moldrich, and Roebuck, 2008) إلى أن احتمالية إصدار آراء متحفظة بشأن الاستثمارية تتزايد مع طول فترة التعاقد على المراجعة بسبب الخبرة التي تتراكم لدى المراجع. كما توصلت الدراسة التي أجراها (Zimmermann, 2008) على سوق المال في ألمانيا ومن خلال إتباع المنهج المسحي لعدد ١٠٢ من الشركات الألمانية، إلى أن أتعاب المراجعة تزايدت مع التوسع في تدوير المراجع الخارجي. كما أن مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) U.S. General Accounting office (*), أشار من خلال دراسة أجراها إلى أن التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة قد لا يكون الطريقة الأكثر فعالية لتعزيز استقلال المراجع وجودة المراجعة، خاصة في ظل تحمل المراجع الجديد تكاليف إضافية، وفقد المعرفة المؤسسية للمراجع السابق للشركة المدرجة. كما أشار تقرير GAO إلى أن كلاً من PCAOB و SEC سيحتاجان إلى عدة سنوات لاكتساب خبرة كافية تمكنهما من تقييم كافٍ لما إذا كان التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة قد يساعد في مزيد من الحماية للمصالح العامة واستعادة ثقة المستثمرين. كما أكد التقرير على أن رئيس وأعضاء PCAOB يرون أنه من الضروري إعادة النظر في هذا الاتجاه (Hitchcock, 2011). أما دراسة (Velte, & Stiglbauer, 2012) التي تهدف إلى بيان تأثير تدوير مكتب المراجعة على جودة المحاسبة والمراجعة، من خلال تحليل مسودة المفوضية الأوروبية EC Regulation Draft الصادرة في ٢٠١١، والتي تتضمن أن المفوضية تخطط للتدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بعد ٦ سنوات وفترة توقف إلزامية لإمكانية إعادة التعاقد لمدة ٤ سنوات لزيادة استقلال المراجع. ويمكن أن يستكمل هذا بالتدوير الإلزامي الداخلي Internal Mandatory Rotation بعد ٧ سنوات وفترة توقف إلزامية لإمكانية إعادة التعاقد لمدة سنتان. ومن نتائج هذه الدراسة أن التدوير ليس بالضرورة أن يعزز من الاستقلال. وعلى عكس نظرة المفوضية الأوروبية EC، فإن غالبية نتائج البحوث التجريبية لم توفر دليل على زيادة جودة المحاسبة المالية والمراجعة من خلال تدوير مكتب المراجعة. وأشارت إلى أنه يوجد القليل من النتائج التجريبية في مجال التدوير الداخلي، لذا لا يمكن التأكيد على أن فترة التدوير لمدة ٧ سنوات، وفترة توقف إلزامية لإمكانية إعادة التعاقد سنتين يزيد من جودة المحاسبة والمراجعة. كما توصلت دراسة (Price Waterhouse, 2012) والتي تهدف إلى بيان الأسباب التي تجعل الأنواع الأخرى

(*) يُعرف الآن باسم مكتب المساءلة الحكومي (GAO) General Accountability Office.

للتدوير الإلزامي أفضل من تدوير مكتب المراجعة من وجهة نظر المستثمرين - إلى أن أسباب تفصيل الأنواع الأخرى يرجع إلى الانتقادات الموجهة لتدوير مكتب المراجعة، وأهمها، فقد المعرفة المتراكمة المكتسبة من عمليات المراجعة السابقة مما تؤدي إلى تقليل جودة المراجعة؛ وتقليل موثوقية الاعتماد على التقرير المالي، وتحمل المستثمرين لتكاليف إضافية. وبناءً على تكليف من الكونجرس الأمريكي أجرى (GAO's, 2003) دراسة، تهدف إلى اختيار القضايا ذات العلاقة بموضوع تدوير المراجع الخارجي، وقد شملت هذه الدراسة مكاتب المحاسبة العامة Public Accounting Firms مع أكثر من ١٠ عملاء مراجعة و ١٠٠٠ شركة. وقد تضمن المستقصي منهم ٧٤ مكتب محاسبة عام، ٢٠١ مدير مالي، و ١٩١ رئيس لجنة مراجعة، ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن المستقصي منهم عارضوا بأغلبية كبيرة جداً التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة؛ ومن أهم أسباب ذلك، ارتفاع التكاليف الناتجة عن تطبيق هذه الاتجاه، خاصةً لمكاتب المراجعة الصغيرة. أما دراسة (Daugherty et al., 2012) والتي تهدف إلى استطلاع آراء شركاء المراجعة بشأن التدوير الإلزامي لشريك المراجعة وفترات التوقف الإلزامية Cooling-Periods قبل وبعد صدور قانون أوكسلي عام ٢٠٠٢، وكيف أن التدوير المتسارع وفترات التوقف الإلزامية الطويلة التي فرضها قانون أوكسليو SEC قد أثرت على جودة المراجعة وجودة حياة المراجعين Auditors Quality of Life. فقد قلل أوكسلي من فترة التدوير للشريك الرئيسي للمراجعة من ٧ سنوات إلى ٥ سنوات عند مراجعة الشركات الأمريكية المدرجة، ومن ثم أصبح التدوير أسرع، كما أطال فترة التوقف الإلزامية من سنتين إلى ٥ سنوات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها أن التدوير الإلزامي للشريك يزيد من أعباء عمل الشركاء (وأعضاء فريق المراجعة الآخرين)، فضلاً عن احتمال إعادة توطين الشريك Partner Relocation؛ وأشارت إلى أن معظم شركاء المراجعة يفضلون تعلم كيفية مراجعة صناعة جديدة عن الانتقال وإعادة التوطين في مكان آخر؛ تحتاج جودة المراجعة إلى إعادة التدريب أكثر من حاجتها إلى إعادة التوطين؛ تؤثر الأحكام الخاصة بالتدوير الإلزامي لشريك المراجعة تأثيراً سلبياً غير مباشر على جودة المراجعة؛ قد تؤثر القواعد الصارمة للتدوير الإلزامي لشريك المراجعة سلباً على جودة حياة شركاء المراجعة على حساب جودة المراجعة.

ثالثاً: دراسات لم تصل لنتيجة محددة بشأن تدوير المراجعين الخارجيين:

لم تصل بعض الدراسات التي تناولت التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين إلى نتيجة محددة بشأن هذا الاتجاه، فعلى سبيل المثال أشارت دراسة (Azizkhani et al., 2007) إلى أنه لا توجد تغييرات جوهرية في ظل تطبيق التدوير الخارجي للمراجع، وذلك من خلال مسح تم في ٢٠٣٣ شركة أسترالية في الفترة من ١٩٩٥ حتى ٢٠٠٥، والتي تمت مراجعتها بمعرفة مكاتب مراجعة من غير الأربعة الكبار. أما دراسة (Boone,

(Khurana, and Raman, 2008) والتي تهدف إلى بيان ما إذا كان اللوم الذي وجهه PCAOB لمكتب ديلويت في ديسمبر عام ٢٠٠٧ حمله تكاليف فعلية أو حسن من جودة المراجعة التي يقوم بها، أو أثر على أتعاب المراجعة وخطر تبديله بأحد مكاتب الأربعة الكبار الأخرى على مدار فترة الثلاث سنوات التالية بعد اللوم. وتشير النتائج التي تم التوصل إليها إلى أن لوم PCAOB كان مرتبطاً بانخفاض قدرة ديلويت على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد وانخفاض في معدلات نمو أتعاب المراجعة ديلويت. إلا أن الدراسات التي بحثت في ذلك لم تقدم أدلة تشير إلى أن جودة المراجعة ديلويت كانت مختلفة عن تلك الخاصة بمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى الأخرى خلال فترة الثلاث سنوات سواء قبل أو بعد اللوم. وتمشياً مع ذلك ووفقاً لدراسة (Jackson, Moldrich, and Roebuck, 2008) لم يتم التوصل إلى وجود علاقة بين مدة التعاقد على المراجعة وجودة القوائم المالية، وقد يكون ذلك السبب الرئيسي في رفض التدوير الخارجي الإلزامي. كما أشارت دراسة (Ruiz-Barbadillo et al., 2009) إلى أنها لم تستطع أن تثبت تجريبياً أن التدوير الخارجي للمراجع يزيد من احتمالية إصدار آراء متحفظة بشأن استمرارية المنشأة في المستقبل، وذلك بالنسبة لسوق المراجعة في أسبانيا استناداً إلى ١٣٢٦ شركة تواجه مشكلات كبيرة مرتبطة بالسيولة في الفترة من ١٩٩١ حتى ٢٠٠٠. أمدارسة (Ruiz-Barbadillo et al., 2009)، والتي تهدف إلى تحليل تأثير تقرير المراجعة في أسبانيا من عام ١٩٨٨ حتى ١٩٩٥ وهي الفترة التي طبق فيها تدوير مكتب المراجعة، وذلك من خلال مقارنة ميل المراجعين لإصدار رأي عن الاستمرارية عبر الفترات المختلفة في ظل وبدون تطبيق تدوير مكتب المراجعة. ومن خلال المسح الذي قام به الباحثون، لم تتمكن الدراسة من إثبات وتوثيق أية اختلافات جوهرية في سلوك المراجع عند إعداد تقرير المراجعة سواء في ظل تطبيق التدوير أو في ظل عدم تطبيقه، كما أنه لم يتم التوصل إلى أية أدلة تشير إلى أن تدوير مكتب المراجعة يحسن من جودة عملية المراجعة. وفي هذا السياق بحثت دراسة (Firth, Rui, & Wu, 2012) في تأثير الأنواع المختلفة للتدوير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في سوق المال في الصين (الشريك في مقابل المكتب Partner vs. Firm، والاختياري في مقابل الإلزامي Voluntary vs. Mandatory). وتوصلت إلى عدة نتائج هامة منها أن التدوير الإلزامي قد يلعب دوراً هاماً أكبر (أقل) في المناطق الأقل (الأكثر) تطوراً ونمواً وتقدماً؛ مكاتب المراجعة في ظل التدوير الإلزامي لشريك المراجعة عادة ما تصدر تقرير مراجعة يتضمن رأي مراجعة معدل Modified Audit Opinion (أي رأي متحفظ Qualified opinion أو رأي سلبي Adverse Opinion أو امتناع عن إبداء رأي Disclaim an opinion) مقارنةً بالمكاتب التي لا يوجد بها تدوير، إلا أن هذا التأثير يقتصر على المكاتب الواقعة في المناطق الأقل تطوراً ونمواً؛ احتمالية إصدار رأي

مراجعة معدل في حالة التدوير الاختياري لمكتب المراجعة أقل بكثير مقارنةً بالتدوير الإلزامي لشريك المراجعة؛ الأنواع الأخرى لتدوير المراجع (التدوير الإلزامي للمكتب والتدوير الاختياري للشريك) ليس لها تأثير على إصدار رأي مراجعة معدل. وقد تناولت دراسة (مبارك، ٢٠١٢)، تناولت تأثير طول مدة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة التي يراجعها على جودة المراجعة. وقد استخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة المراجعة، كما استخدم القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلار كمؤشر تابع يعبر عن جودة المراجعة. أما المتغيرات المستقلة التي استخدمها الباحث فكانت طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والشركة التي يراجعها، وحجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، والحالة المالية للشركة محل المراجعة. وقد خلص الباحث إلى عدم وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والشركة التي يراجعها وجود المراجعة. أما دراسة (Cameran, et al., 2015a) والتي تهدف إلى بيان تأثير التدوير الإلزامي لمكاتب المراجعة الكبيرة على غيرها من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، قدمت الأدلة على أن عدد كبير من مكاتب المراجعة الصغيرة لديها عشرة عملاء أو أقل، والعديد منها لديه عميل مراجعة واحد فقط، وأكدت الدراسة على أن تأثير التدوير الإلزامي على هذه المكاتب يمكن أن يكون جوهرياً. وأشارت إلى أنه خلال الفترة من ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٦، فإن ما يقارب ثلث مكاتب المراجعة الصغيرة أوقفت تنفيذ عمليات المراجعة تماماً، وأن هذه التغييرات غير المتوقعة في المراجعين ليست بالضرورة مفيدة لجودة المراجعة.

تحليل عام للدراسات السابقة:

بعد العرض السابق لعدد من أهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، يمكننا القول أنه ليس هناك اتفاق بشأن تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين (سواء تدوير مكتب أو شريك المراجعة)، وإن كان عدم الاتفاق بشأن مكتب المراجعة أشد. فقد أشارت معظم الدراسات إلى أن تكاليف تدوير مكتب المراجعة مرتفعة بشكل كبير بشكل يفوق الفوائد المرجوة منه (Price Waterhouse, 2012). ويمكن القول أن هذا الأمر مردود عليه ويتناقض مع ما تدعو به بعض الدراسات من الاستفادة من الخبرات المتراكمة لدى المهنيين، لذا يعتقد الباحث أن الرغبة في نظرة جديدة للمراجعة نتيجة تطبيق سياسة التدوير ليست هي السبب الوحيد للتدوير، حيث توجد أسباب أخرى مثل الاستقلال. وعلى الرغم من أن المنظمات المهنية قد يكون لديها قناعة بأن التدوير يدعم استقلال المراجع ومن تم يحسن من جودة عملية المراجعة، إلا أن كثير من الدراسات أثبتت أن قصر مدة التعاقد على الرغم من أنه قد يعزز الاستقلال، إلا أنه تطبيقاً لمنحنى التعلم قد يؤدي ذلك إلى تخفيض جودة المراجعة نتيجة عدم الاستفادة من المعلومات المتراكمة لدى المراجع عن الشركة. وقد تفاوتت النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات،

فمنها ما توصل إلى وجود تأثير إيجابي لتقييد مدة المراجعة على جودة المراجعة، ومن ثم الثقة في رأي المراجع، ومنها ما توصل إلى وجود تأثير سلبي ومنها ما توصل إلى عدم وجود تأثير. ويلاحظ تنوع مجال تطبيق الدراسات فمنها ما تم تطبيقه في بيانات تطبيق تقييد مدة المراجع ومنها ما تم تطبيقه في بيانات لم تطبيقها، ومن ثم يصعب - حتى الآن - التأييد المطلق لاتجاه معين والرفض المطلق لغيره.

ويعتقد الباحث أن مؤيدي التدوير الإلزامي بنوا تأييدهم لهذا الاتجاه على عدة افتراضات، قد لا تكون صحيحة أهمها:

- افتراض تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة (المساهمون - الإدارة - المراجع الخارجي)، سواء في الأجل القصير أو الطويل وهذا افتراض غير صحيح، حيث أن المصالح قد تتعارض في الأجل القصير، أما في الأجل الطويل فلن يوجد تعارض، من منطلق أن جميع هذه الأطراف تسعى إلى المحافظة على بقاء واستمرارية ونمو المنشأة في المستقبل.
 - افتراض عدم أداء لجان المراجعة للمهام المكلفة بها، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الخارجية. وتوفير بيئة مراجعة مستقلة له.
 - افتراض عدم استقلال المراجع الخارجي.
 - افتراض عدم رشد المساهمين أو لجان المراجعة في شركات المساهمة عند اتخاذ قرار بتجديد التعاقد للمراجع الخارجي الحالي واستبداله بمراجع آخر.
- ولا يتفق الباحث مع هذه الافتراضات رغم صحتها أحياناً، إلا أن ذلك حالة استثنائية، مما يعني الحاجة إلى المزيد من البحث بشأن تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.

٣. الدراسة الميدانية:

يقوم الباحث في هذا الجزء باستقراء واقع بيئة الأعمال المصرية، بخصوص سياسة تدوير المراجعين الخارجيين من خلال إعداد قائمة استبيان يُستطلع فيها رأي عينة من الفئات ذات العلاقة بالمراجعة في هذه السياسة.

١/٣ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

١. الإدارات العليا في شركات المساهمة المصرية، باعتبارهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية التي سيتم مراجعتها من قبل المراجع الذي سيخضع لسياسة التدوير.
 ٢. الأكاديميون، باعتبارهم الطرف المتابع والمشارك في أية تطورات تطرأ على مهنة المراجعة، ومنها سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.
 ٣. المراجعون الخارجيون، باعتبارهم الطرف الذي ستطبق عليه سياسة التدوير.
- وقد تم انتقاء عينة الدراسة من مفردات المجتمع بشكل تحكمي (عينة تحكيمية)، وتتضمن ٢٢٥ مفردة، ٧٥ يمثلون الإداريون، ٧٥ يمثلون الأكاديميون، ٧٥ يمثلون المراجعون الخارجيون. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ليوضح مستوى الموافقة

الذي يبيده المستقضي منه تجاه المتغير محل السؤال. وقد اكتفى الباحث بالمقياس الخماسي بدلاً من الثنائي أو الثلاثي لتوفير عنصر المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير. وفيما يلي بيان بعدد القوائم المقدمة لعينة الدراسة الميدانية وخصائصها.

الجدول رقم (١) قوائم الاستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل الإحصائي

النسبة المئوية للقوائم محل التحليل	قوائم الاستبيان محل التحليل	النسبة المئوية للاستجابة	قوائم الاستبيان المجمعة	قوائم الاستبيان الموزعة	مفردات العينة
٥٥ %	٤١	٦٣ %	٤٧	٧٥	إدارة عليا
٨٠ %	٦٠	٨١ %	٦١	٧٥	أكاديمي
٦٠ %	٤٥	٦٤ %	٤٨	٧٥	مراجع خارجي
٦٥ %	١٤٦	٦٩ %	١٥٦	٢٢٥	الإجمالي

الجدول رقم (٢) التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة

التوزيع التكراري والنسبي لمدة الخبرة			التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي		
نسبة التكرار	التكرار	مدة الخبرة	نسبة التكرار	التكرار	المؤهل العلمي
١٣ %	٢١	أقل من ٥ سنوات	٢٩ %	٤٥	مؤهل جامعي
٣٨ %	٥٩	من ٥ سنوات حتى ١٥ سنة	٤٩ %	٧٦	دبلوم دراسات عليا
٤٠ %	٦٢	أكثر من ١٥ سنة حتى ٢٥ سنة	١٥ %	٢٤	ماجستير
٩ %	١٤	أكثر من ٢٥ سنة	٦ %	٩	دكتوراه
-	-	-	١ %	٢	أخرى
١٠٠ %	١٥٦	الإجمالي	١٠٠ %	١٥٦	الإجمالي

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة إمكانية الاعتماد على إجاباتها، نظراً لتنوع مؤهلاتها العلمية وتخصصاتها العملية، وتمتعها بالخبرة المعقولة، الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية تمثل مؤشرات مفيدة يمكن من خلالها اختبار فرضيات البحث.

٢/٣. جمع بيانات الدراسة الميدانية:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث عن طريق توزيع استبانة على عينة الدراسة الميدانية. ولأغراض ذلك تم إجراء مقابلات مع بعض مفردات العينة قبل وبعد إعداد قائمة الاستبيان لاستطلاع آرائهم بشأن مدى إلمامهم بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد الشكل المبدئي للقائمة، ومن ثم تحديد الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحها المستقضي منهم، وتوضيح بعض النقاط الواردة بقائمة الاستبيان. أما أسلوب قائمة الاستبيان، فقد تم إعدادها على مرحلتين، الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمونها، في ضوء كلاً من الإطار النظري للبحث

والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، وتم في هذه المرحلة التحقق من سلامة القائمة من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة لاختبار مدى وضوح وصلاحيه القائمة ومدى احتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية. وقد أسفرت هذه الدراسة عن استبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الآخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على عينة الدراسة. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بحيث يكون لكل متغير خمسة خيارات. ولأغراض التحليل الإحصائي تم اعطاء خيار موافق تماماً الرقم ٥، وموافق إلى حد ما الرقم ٤، ومحايد الرقم ٣، وغير موافق إلى حد ما الرقم ٢، وغير موافق إطلاقاً الرقم ١، لذلك فإن المتوسط الحسابي الفرضي يكون الرقم ٣. لذلك إذا كان متوسط المتغير ٣ فأكثر يعني أن فئات العينة تميل إلى قبول متغير أو متغيرات الفرضية، وكلما زاد المتوسط زادت درجة القبول، أما إذا كان متوسط المتغير أو المتغيرات أقل من المتوسط الحسابي الفرضي، فإن ذلك يعني أن فئات العينة لا تميل إلى قبول المتغير بشكل عام، وكلما قل المتوسط عن الرقم ٣ كلما زادت درجة عدم القبول من قبل فئات العينة.

- اختبار مدى ثبات وصدق الاستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق الداخلي بين مفردات المقياس. ولبيان مدى ثبات الأسئلة قائمة الاستبيان تم حساب معامل الثبات Alpha، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). ويقصد باختبار الصدق الاختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الاختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق قائمة الاستبيان - سواء من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءتها كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة - تم إخضاعها لاختبار المصدقية، حيث تم عرضها على مجموعة من المتخصصين في المجال الإحصائي لتحديد مدى سلامتها من الناحية النظرية، كما تم عرضها على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحها وقابليتها للفهم. ومن ناحية أخرى تم إخضاعها إحصائياً لتحليل الموثوقية. وقد تضمن اختبار مدى صلاحية الاستبيان للاستخدام ثلاثة اختبارات (النجار، ٢٠٠٢) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال وإزالة ما قد يوجد به من غموض، وتم ذلك من خلال عرض الاستبيان على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الاستبيان للهدف منه، وتم ذلك من خلال اختيار عدة أشخاص من مجتمع البحث وطلب منهم إجابة الاستبيان وفي ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الاستبيان. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقضي منهم في إجاباتهم من خلال تنويع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

الجدول رقم (٣) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معامل الثبات	معامل الصدق
(١)	البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير	٠,٦٤٨	٠,٨٠٥
(٢)	البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بمدة التدوير.	٠,٧٨٩	٠,٨٨٨
(٣)	القطاعات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية التي يمكن فيها تطبيق تدوير للمراجعين الخارجيين.	٠,٧٣٣	٠,٨٥٦
(٤)	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل.	٠,٧٣٨	٠,٨٥٩
(٥)	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط.	٠,٦٣٢	٠,٧٩٥
(٦)	المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.	٠,٨٣٤	٠,٩١٣
(٧)	أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.	٠,٧٦٤	٠,٨٧٤
(٨)	أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.	٠,٨٢٣	٠,٩١١
(٩)	المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل.	٠,٧٦٩	٠,٨٧٧

يُظهر الجدول السابق أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل الثبات α ٠,٦ فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (بخيت، ٢٠٠٤). وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠,٦٣٢ و ٠,٨٣٩. أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠,٧٩٥ و ٠,٩١٦ (حيث أن معامل الصدق يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

وبعد تجميع قوائم الاستبيان تمت مراجعتها وتصنيفها وترميز الأسئلة والمتغيرات الواردة بها، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences. وقد تم استخدام الاختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests، وتتميز بأنها لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، وأنها أكثر ملاءمة للاستخدام عندما تكون بيانات البحث من النوعين الاسمي والرتبي. وأخيراً فإن الاختبارات اللامعلمية تستخدم مع البيانات التي تكون في شكل تكرارات، لذا فإن الاختبارات اللامعلمية هي الأنسب لطبيعة بيانات هذه الدراسة. وإلى جانب التحليل الوصفي للبيانات (المتوسط، والانحراف المعياري) فسوف يتم إجراء تحليلات الإحصائية الآتية لاختبار الفرضيات (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥هـ/ ٢٠٠٤م):

١) اختبار كروسكال واليس Kruskal Wallis: يمثل أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، التي تستخدم في اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات ذات البيانات الرتبية أو أكثر. ويتم اختبار مدى صحة أو خطأ فرضيات البحث عند مستوى معنوية (درجة خطأ) ٥ %.

٢) اختبار مان ويتني Man Wuatny: إذا أظهر اختبار كروسكال واليس اختلافاً معنوياً بين مجموعات الدراسة، فإن هذا الاختبار يُحدد المجموعات التي بينها اختلاف معنوي، حيث يتم اختبار المجموعات بشكل ثنائي.

٣/٣. تحليل البيانات والاستنتاجات:

سيتم في الفقرات الآتية عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات على مستويين، الأول هو التحليل الوصفي، والثاني هو التحليل الاستدلالي. وسيتم تنظيم عرض هذا التحليل، وفقاً لفرضيات البحث المنصوص عليها في القسم (٥/١) من هذا البحث.

٣/٣.١. البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير:

٣/٣.١/١. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول (٤) الإحصاءات الوصفية لأراء العينة بشأن البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط. وقد تبين من الجدول وجود اتفاق بين كلاً من الإدارة العليا والمراجعون الخارجيون في ترتيب البدائل المعروضة في الجدول، بينما يوجد تفاوت بين ما تراه هاتين الفئتين مناسباً وما يراه الأكاديميين. حيث ترى الإدارة العليا والمراجعون الخارجيون أن البديل الأكثر مناسبة هو التدوير الاختياري لشريك المراجعة فقط، وقد يرجع ذلك إلى رغبة الإدارة في عدم وجود قيد بخصوص مدة مراجعة شريك مراجعة معين للشركة، حتى يمكن تجنب أن يتم تغيير الشريك بأخر قد لا ترضى عنه الإدارة، وكذلك حرص

المراجعين الخارجيين على عدم فقد عميل مراجعة معين بشكل إلزامي، مما قد يؤثر على حصتهم من سوق المراجعة، ومقدار ما يحصلون عليه من أتعاب. في حين يرى الأكاديميون أن البديل الأكثر مناسبة هو التدوير الإلزامي لشريك المراجعة فقط، وقد يرجع ذلك إلى حرص الأكاديميين على تدعيم استقلال المراجع، بجانب تقديم رؤية جديدة للمراجعة من خلال شريك مراجعة جديد. كما يوجد اتفاق بين كلاً من الإدارة العليا والمراجعون الخارجيون أن البديل الأقل مناسبة هو التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل، في حين يرى الأكاديميون أن البديل الأقل مناسبة هو التدوير الاختياري لشريك المراجعة فقط.

الجدول رقم (٤) البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير

الترتيب	الاحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير	
٤	٠,٨٨	٣,٨٥	إدارة عليا	التدوير الإلزامي	تطبيق التدوير على مستوى مكتب المراجعة بالكامل
٢	٠,٨٠	٤,٣٦	أكاديمي		
٤	٠,٨٩	٣,٦٦	مراجع خارجي	التدوير الاختياري	
٢	٠,٩٢	٤,١٩	إدارة عليا		
٣	٠,٧٦	٣,٧٩	أكاديمي	التدوير الإلزامي	
٢	٠,٧٩	٤,٠٣	مراجع خارجي		
٣	٠,٩٢	٣,٨٨	إدارة عليا	التدوير الاختياري	تطبيق التدوير على مستوى شريك المراجعة فقط
١	٠,٨٨	٤,٧٦	أكاديمي		
٣	٠,٨٢	٣,٧٦	مراجع خارجي	التدوير الاختياري	
١	٠,٧٠	٤,٣٢	إدارة عليا		
٤	٠,٨٥	٣,٧٨	أكاديمي	التدوير الاختياري	
١	٠,٩٠	٤,١١	مراجع خارجي		

٢/١/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة للبديل الخاص بتدوير شريك المراجعة فقط سواء بشكل اختياري أو إلزامي. وللتأكد من عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية للبديل الخاص بتدوير شريك المراجعة فقط سواء بشكل اختياري أو إلزامي، من غير وجود فروقات معنوية بينها. ونظراً لأن هذه الأهمية تفوق المتوسط من غير وجود اختلافات معنوية بينها باستخدام اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، فإن ذلك يعني قبول الفرض الأول للبحث، والذي ينص على أن "تفضل فئات عينة الدراسة أن

يكون تدوير المراجعين الخارجيين على مستوى شريك المراجعة فقط سواء بشكل اختياري أو الزامي، وليس على مستوى مكتب المراجعة بالكامل".
٢/٣/٣. البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بمدّة التدوير:
١/٢/٣/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول (٥) الإحصاءات الوصفية لأراء العينة بشأن البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما بمدّة التدوير. وقد تبين من الجدول وجود اتفاق بين جميع فئات العينة أن البديل الأكثر مناسبة هو: تطبيق التدوير المؤقت سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط، وقد يرجع ذلك إلى عدم منطقية التدوير الدائم، ورجبة الإدارة في حالة تطبيق التدوير الإلزامي أن يكون هذا التدوير مؤقت، أي لفترة معينة بعدها يمكنها ابداء رغبتها للمساهمين بإعادة التعاقد مع نفس مكتب المراجعة، وكذلك حرص المراجعين الخارجيين على اتاحة الفرصة لهم لإعادة التعاقد مع عملائهم السابقين. وقد يرجع تأييد الأكاديميين لذلك إلى اقتناعهم بأهمية أن تتاح الفرصة لمكتب المراجعة في حالة تغييره إمكانية إعادة التعاقد مرة أخرى مع عميل المراجعة السابق. كما يوجد شبه اتفاق بين الفئات الثلاث على أن البديل الأقل مناسبة هو التدوير الدائم سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط، ويتفق هذا الامر مع ما سبق وأن أشار إليه الباحث في الإطار النظري للبحث، حيث أشار إلى عدم وجود دولة معينة أو دراسة معينة تبنت التدوير الدائم، ويرجع ذلك إلى صعوبة - بل استجالة - تطبيق هذا البديل، لأن ذلك يعني الحاجة إلى عدد ضخم جداً من مكاتب المراجعة التي يمكن التعاقد معها، وهو الأمر غير المتاح في الوقت الراهن، بجانب أن ذلك يلحق الضرر بالمكاتب الملتزمة فنياً ومهنيّاً واخلاقياً بحرمانها من إعادة التعاقد مع عملاء المراجعة السابقين، وهذا أمر غير منطقي، لذا يعتقد الباحث أن التناوب الدائم من غير المتوقع قبوله حالياً أو مستقبلاً.

الجدول رقم (٥) البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بمدّة التدوير

الترتيب	الاتحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بمدّة التدوير	
٢	٠,٨٢	٤,١١	إدارة عليا	التدوير المؤقت	تطبيق التدوير على مستوى مكتب المراجعة بالكامل
٢	٠,٨٧	٤,٢٩	أكاديمي		
٢	٠,٨٢	٤,١٧	مراجع خارجي		
٤	٠,٩٠	١,٠٥	إدارة عليا	التدوير الدائم	
٤	٠,٨٧	١,٢٤	أكاديمي		
٣	٠,٨١	١,٨٥	مراجع خارجي		

١	٠,٨١	٤,١٥	إدارة عليا	التدوير المؤقت	تطبيق التدوير على مستوى شريك المراجعة فقط
١	٠,٦٥	٤,٣٣	أكاديمي		
١	٠,٨٧	٤,٤١	مراجع خارجي		
٣	٠,٨٦	١,٢٣	إدارة عليا	التدوير الدائم	
٣	٠,٨٠	١,٧٦	أكاديمي		
٤	٠,٧٥	١,٦٥	مراجع خارجي		

٢/٢/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة للبدل الخاص بالتدوير المؤقت سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط. وللتأكد من عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية للبدل الخاص بالتدوير المؤقت سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط، من غير وجود فروقات معنوية بينها. ونظراً لأن هذه الأهمية تفوق المتوسط من غير وجود اختلافات معنوية بينها باستخدام اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، فإن ذلك يعني قبول الفرض الثاني للبحث، والذي ينص على أن "تفضل فئات عينة الدراسة تطبيق التدوير المؤقت وليس الدائم، سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط".

٣/٣/٣. القطاعات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية التي يمكن فيها تطبيق تدوير للمراجعين الخارجيين:

١/٣/٣/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول (٦) الإحصاءات الوصفية لأراء العينة بشأن البديل المناسب في حالة تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في القطاعات الاقتصادية المختلفة في بيئة الأعمال المصرية. وقد تبين من الجدول وجود اتفاق بين الإدارة العليا والمراجعين الخارجيين حول أن البديل الأكثر مناسبة هو التدوير على مستوى شريك المراجعة فقط في بعض القطاعات الاقتصادية، وقد يرجع ذلك إلى رغبتهما في عدم وجود إلزام عليهما بشأن المدة التي يمكن أن يظل خلالها المراجع مراجعاً للشركة. في حين يرى الأكاديميون أن البديل المناسب لهم هو التدوير على مستوى مكتب المراجعة بالكامل في بعض القطاعات الاقتصادية. وقد يرجع ذلك إلى اعتقادهم بأن تدوير المكتب ككل قد يكون مطلوباً أحياناً، على الأقل، في بعض القطاعات الاقتصادية، لتدعيم استقلال المراجع والاستفادة من وجود نظرة جديدة للمراجعة مما يحسن من جودتها. ويلاحظ وجود اتفاق بين جميع الفئات بخصوص أن البديل الأقل مناسبة هو تطبيق التدوير على مستوى مكتب المراجعة بالكامل

في جميع القطاعات الاقتصادية، وقد يرجع ذلك إلى التخوف من عدم وجود عدد كافي من المكاتب يمكنه معه تنفيذ هذا البديل.

الجدول رقم (٦) القطاعات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية التي يمكن فيها تطبيق تدوير للمراجعين الخارجيين

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	القطاعات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية التي يمكن فيها تطبيق تدوير للمراجعين الخارجيين	
٤	٠,٨٧	٢,٨٥	إدارة عليا	في جميع القطاعات الاقتصادية	تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين بمستوى مكتب المراجعة بالكامل
٤	٠,٧١	٣,٠٠	أكاديمي		
٤	٠,٩١	٢,٧٧	مراجع خارجي		
٢	٠,٦٦	٤,٣٢	إدارة عليا	في بعض القطاعات الاقتصادية	
١	٠,٩٠	٤,١١	أكاديمي		
٢	٠,٨١	٤,٤١	مراجع خارجي		
٣	٠,٨٣	٣,٠٩	إدارة عليا	في جميع القطاعات الاقتصادية	تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين على مستوى شريك المراجعة فقط
٣	٠,٩٢	٤,٤٤	أكاديمي		
٣	٠,٧٨	٣,٣٦	مراجع خارجي		
١	٠,٧١	٤,٣٤	إدارة عليا	في بعض القطاعات الاقتصادية	
٢	٠,٩٣	٤,٣٧	أكاديمي		
١	٠,٨٤	٤,٤٤	مراجع خارجي		

٢/٣/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة للتدوير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة فقط في بعض القطاعات الاقتصادية. وللتأكد من عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية لكل من التدوير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة فقط في بعض القطاعات الاقتصادية، التدوير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة ككل في بعض القطاعات الاقتصادية من غير وجود فروقات معنوية بينها. ونظراً لأن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة للتدوير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة فقط في بعض القطاعات الاقتصادية، ونظراً لأن هذه الأهمية تفوق المتوسط من غير وجود اختلافات معنوية بينها باستخدام اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، فإن ذلك يعني قبول الفرض الثالث للبحث، والذي ينص على أن "تفضل فئات عينة الدراسة في حالة الإلزام بتدوير المراجعين الخارجيين، أن يكون هذا التدوير الإلزامي في بعض القطاعات الاقتصادية، وليس جميعها".

٤/٣/٣. المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل:

١/٤/٣/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل. ويلاحظ وجود اتفاق بين كل من الإدارة والمراجعين على أن المدة الأكثر مناسبة لذلك هي: ثلاث سنوات فأكثر. في حين يرى الأكاديميون أن المدة الأكثر مناسبة هي: ثلاث سنوات. وقد يرجع ذلك إلى رغبة هاتين الفئتين من الحد من القيود التي قد تفرض على عملية التعاقد بين مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة. في حين أن فئة الأكاديميين يرون أن المدة المناسبة هي ثلاث سنوات فأقل، وقد يرجع ذلك إلى رغبة هذه الفئة في التفعيل الفعلي وليس الشكلي لهذه لسياسة تدوير مكتب المراجعة بالكامل.

الجدول (٧) المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل
٣	٠,٩٠	٢,٥٥	إدارة عليا	أقل من ثلاث سنوات
٣	٠,٨٦	٢,٠٢	أكاديمي	
٣	٠,٩٣	٢,٢٤	مراجع خارجي	
٢	٠,٩٠	٣,٧٢	إدارة عليا	ثلاث سنوات
١	٠,٦٥	٤,٣٥	أكاديمي	
٢	٠,٨٥	٣,٥٦	مراجع خارجي	
١	٠,٨٢	٤,٢١	إدارة عليا	أكثر من ثلاث سنوات
٢	٠,٧٨	٤,١٢	أكاديمي	
١	٠,٩٢	٤,٥٩	مراجع خارجي	

٢/٤/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، عدم وجود اتفاق بين فئات العينة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل. حيث يرى كل من الإدارة العليا والمراجعين أن المدة الأكثر مناسبة هي: أكثر من ثلاث سنوات، وقد يرجع ذلك - كما سبقت الإشارة - إلى رغبة هاتين الفئتين في عدم وضع أية قيود على عملية تعاقد منشآت الأعمال مع المراجعين الخارجيين وفي حالة وضع قيود، لا تكون صارمة. في حين يرى الأكاديميون أن المدة الأكثر مناسبة هي: ثلاث سنوات، وقد يرجع ذلك إلى حرص الأكاديميين على الاستفادة من وجود مكتب

جديد برؤية جديدة. ويعني ذلك قبول الفرض الرابع للبحث، والذي ينص على أن "لا يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل".

٥/٣/٣. المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط:

١/٥/٣/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول رقم (٨) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط. ويلاحظ وجود اتفاق بين الإدارة والمراجعين على أن أهم بديل بشأن هذه المدة هو أكثر من ثلاث سنوات. وقد يرجع ذلك إلى رغبتهم في عدم وجود قيود على مدة المراجعة، وفي حال وجود قيد، فمن الأفضل ألا يكون صارم. ويعد ذلك أمراً منطقياً. أما الأكاديميون يرون أن الأفضل أن تكون المدة أقل من ثلاث سنوات. وقد يرجع ذلك إلى أن الأكاديميون ينظرون إلى الصالح العام الذي يحق مصلحة بيئة الأعمال بصرف النظر عن مصلحة الإدارة أو المراجعين.

الجدول رقم (٨) المدة المناسبة التي يجب على

عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط
٣	٠,٧٨	٤,٣٧	إدارة عليا	أقل من ثلاث سنوات
١	٠,٩٤	٤,٤١	أكاديمي	
٣	٠,٨٦	٤,٤٥	مراجع خارجي	
٢	٠,٧٨	٤,٤٥	إدارة عليا	ثلاث سنوات
٢	٠,٨١	٤,٣٨	أكاديمي	
٢	٠,٩٤	٤,٥٩	مراجع خارجي	
١	٠,٩٠	٤,٤٨	إدارة عليا	أكثر من ثلاث سنوات
٣	٠,٨٤	٤,٣٥	أكاديمي	
١	٠,٦٤	٤,٦١	مراجع خارجي	

٢/٥/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لمدة ثلاث سنوات على الأقل، ونظراً لأن هذه الأهمية تفوق المتوسط. من غير وجود اختلافات معنوية بينها باستخدام اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٠)، فإن ذلك يعني قبول الفرض الخامس للبحث، والذي ينص على أن

"يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط، يجب ألا تقل عن ثلاث سنوات".
٦/٣/٣. المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين:
١/٦/٣/٣. التحليل الوصفي:

يوضح الجدول (٩) الإحصاءات الوصفية لأراء العينة بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، وقد تبين أن وجود اتفاق بين كل من الإدارة العليا والمراجعين على أن المدة الأكثر مناسبة هي أقل من سنتان. وقد يرجع ذلك إلى أن كل ما طالته هذه المدة كلما صعب إعادة التعاقد بين المراجع وعميل المراجعة السابق. أما الأكاديميين فيرون أن المدة المناسبة هي سنتان. ويلاحظ أيضا وجود اتفاق بين كل من الإدارة العليا والمراجعين على أن المدة الأقل مناسبة هي أكثر من سنتان. وقد يرجع ذلك إلى أن رغبة الفئتين في إمكانية إعادة التعاقد بين المراجع والشركة مرة أخرى في أقرب وقت ممكن. أما الأكاديميين فيرون أن المدة الأقل مناسبة هي أقل من سنتان. وقد يرجع ذلك إلى أن (راجع الجدول رقم ١٤).

الجدول رقم (٩) المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير المراجعين

الخارجيين

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة
١	٠,٩٣	٤,٣٢	إدارة عليا	أقل من سنتان
٣	٠,٨٢	٤,١٢	أكاديمي	
١	٠,٧٩	٤,٣٤	مراجع خارجي	
٢	٠,٩٠	٤,٢٢	إدارة عليا	سنتان
١	٠,٩٣	٤,٤٤	أكاديمي	
٢	٠,٦٥	٤,٢٣	مراجع خارجي	أكثر من سنتان
٣	٠,٩٣	١,٦٥	إدارة عليا	
٢	٠,٨٩	٤,٣٣	أكاديمي	
٣	٠,٨٢	١,٨٩	مراجع خارجي	

٢/٦/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق، وجود تفاوت بين كل من الإدارة العليا والمراجعين من ناحية والأكاديميين من ناحية أخرى، مما يعني قبول الفرض السادس للبحث، والذي ينص على أن "لا يوجد اتفاق بين فئات العينة بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة".
٧/٣/٣ أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية:

١/٧/٣/٣ التحليل الوصفي:

يوضح الجدول رقم (١٠) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية. وقد تبين وجود اتفاق بين فئات العينة على أن أهم هذه الأسباب هو: تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة. فعادة ما يسفر تدوير المراجعين عن تقديم المراجع الجديد لرؤية ونظرة جديدة للمراجعة، مقارنة بالمراجع الذي تم تغييره. وعلى الرغم من اتفاق جميع فئات العينة على منح هذا السبب الأهمية الأولى، إلا أنهم اختلفوا في ترتيب الأسباب الأخرى (انظر الجدول التالي)، وقد يرجع ذلك إلى أن كل طرف ينظر إلى كل سبب من هذه الأسباب بما يتفق مع مصالحه ودوافعه. وفيما يتعلق بالسبب الذي يأخذ الأهمية الأقل، يلاحظ عدم وجود اتفاق بين فئات العينة عليه. فمثلاً ترى الإدارة العليا والمراجعين الخارجيين أن السبب الأقل أهمية هو: تحسين جودة المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى وجود رغبة لدى هاتين الفئتين بعدم الربط المباشر بين تدوير المراجعين وتحسين جودة المراجعة، حتى لا يكون ذلك مبرر للمنظمات المهنية وغيرها من الجهات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة بفرض التطبيق الإلزامي لسياسة تدوير المراجعين. في حين يرى الأكاديميون أن السبب الأقل أهمية هو: الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة. وقد يرجع ذلك إلى قناعتهم بأن شركات المساهمة سوف تتعاقد مع مكتب من المكاتب المراجعة الكبيرة والتي تتسم بقلّة عددها، ومن ثم سيظل سوق المراجعة معتمداً بشكل كبير على مكاتب المراجعة الكبيرة دون غيرها، والتي تتسم بقلّة عددها وسيطرتها على نسبة مرتفعة من سوق المراجعة.

الجدول رقم (١٠) أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة

الأعمال المصرية

الترتيب	الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية
١	٠,٩٤	٤,٢٣	إدارة عليا	تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة.
١	٠,٨٨	٤,٣٦	أكاديمي	
١	٠,٨٧	٤,٦٨	مراجع خارجي	

٤	٠,٧٩	٤,٠٢	إدارة عليا	الحد من العلاقات الوطيدة (التي قد تصل إلى الألفه) بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة.
٤	٠,٩٠	٤,٢٧	أكاديمي	
٥	٠,٩١	٣,٦٥	مراجع خارجي	
٦	٠,٨١	٤,٠٠	إدارة عليا	تدعيم استقلال المراجع الخارجي (**).
٢	١,٠٢	٤,٣٣	أكاديمي	
٧	٠,٩٠	٣,٥٤	مراجع خارجي	
٢	٠,٨٨	٤,٢١	إدارة عليا	تعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني.
٧	٠,٨١	٤,٠٥	أكاديمي	
٣	٠,٨١	٣,٩٤	مراجع خارجي	
٧	٠,٧٦	٣,٩٨	إدارة عليا	تخفيض مخاطر المراجعة.
٥	٠,٩١	٤,١١	أكاديمي	
٦	٠,٨٠	٣,٦٣	مراجع خارجي	
٨	٠,٩١	٣,٧٨	إدارة عليا	تحسين جودة المراجعة.
٣	٠,٩٨	٤,٣١	أكاديمي	
٨	٠,٨٨	٣,٤٢	مراجع خارجي	
٥	٠,٧٦	٣,٠١	إدارة عليا	الحد من احتمالات تعارض مصالح أطراف الوكالة في شركات مساهمة.
٦	٠,٧٩	٤,٠٧	أكاديمي	
٤	٠,٩٠	٣,٦٧	مراجع خارجي	
٣	٠,٨٩	٤,٠٤	إدارة عليا	الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.
٨	٠,٧٨	٤,٠٢	أكاديمي	
٢	٠,٩١	٤,٢١	مراجع خارجي	

(**) يوجد فرق معنوي بين فئات العينة عند مستوى (٠,٠١) باستخدام اختبار كروسكال واليس.

٢/٧/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لأسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية (وإن وجد تفاوت بينها في مستوى أهمية كل سبب). وللتأكد من عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين فئات عينة الدراسة، تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤). ويلاحظ أن جميع فئات العينة أعطت أهمية لجميع أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية من غير وجود فروقات معنوية بينها، فيما عدا سبب واحد هو: "تدعيم استقلال المراجع الخارجي" (انظر الجدول رقم ١١). فقد أظهر اختبار كروسكال واليس تفاوتاً معنوياً في درجة الأهمية التي أعطتها فئات العينة المختلفة لهذا السبب. ومع أهمية جميع الأسباب المعروضة لجميع فئات العينة، إلا أنه يلاحظ أن فئة المراجعين أعطت لهذا السبب أهمية أقل مقارنةً بالفئتين الأخيرتين. وقد يرجع ذلك إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن

استقلالهم وجودة عملية المراجعة لا ترتبط ارتباطا مباشرا بالمطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين. ويستنتج من هذا التحليل قبول الفرض السابع للبحث، والذي ينص على "يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود العديد من الأسباب التي تبرر تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين". وللتعرف على الفروق بين عينات الدراسة الثلاث بخصوص تدعيم استقلال المراجع الخارجي، تم استخدام اختبار مان ويتي، كما يظهر في الجدولين التاليين.

الجدول رقم (١١) الفروق بين عينات الدراسة الثلاث بخصوص تدعيم استقلال المراجع الخارجي

أكاديمي		مراجع خارجي			فئات	
مستوى الدلالة	قيمة Z لمان ويتتي	المتوسط الرتبي	مستوى الدلالة	قيمة Z لمان ويتتي	المتوسط الرتبي	عينة الدراسة
دال عند ٠,٠١	٠,٠٠	٢٣,٥٥ ١٦,٦٨	غير دال	٠,٠٨	١٨,١٥٢٣,٧١	إدارة عليا
غير دال	٠,٠٧	١٩,٤٧ ١٥,٦٠				مراجع خارجي

يتضح من الجدول السابق أن والأكاديميين كانوا أكثر موافقة من الإدارة العليا والمراجعين الخارجيين على أن تدعيم استقلال المراجع الخارجي يعد أحد أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، كما أن الإدارة العليا كانوا أكثر موافقة على ذلك من المراجعين الخارجيين.

٨/٣/٣ أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية:

١/٨/٣/٣ التحليل الوصفي:

يوضح الجدول رقم (١٢) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين. وقد تبين وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أن أهم هذه الأسباب فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة. وقد يرجع ذلك إلى أن جميع الدراسات سواء النظرية أو الميدانية أكدت على هذا الأمر. كما يلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات العينة على أن أقل هذه الأسباب أهمية عدم توافر أدلة كافية على تقليل تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين من ظاهرة تركيز سوق المراجعة. وقد يرجع ذلك إلى أن تغيير شركة معينة لمكتب المراجعة الحالي يؤدي بها إلى التعاقد مع مكتب كبير أيضاً، وهكذا.

الجدول رقم (١٢) أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية
٢	٠,٧٦	٤,٥٦	إدارة عليا	فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة.
١	٠,٩١	٤,٤٢	أكاديمي	
١	٠,٨٧	٤,٦٢	مراجع خارجي	
٤	٠,٧٨	٤,٣٢	إدارة عليا	عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لاستقلال المراجع.
١٠	٠,٩٤	٣,٠٢	أكاديمي	
٤	٠,٨١	٤,٣٨	مراجع خارجي	
٦	٠,٨٥	٤,٠٨	إدارة عليا	عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة.
٩	٠,٨٨	٣,١٥	أكاديمي	
٥	٠,٩٠	٤,٣١	مراجع خارجي	
٨	٠,٦٩	٣,٨٥	إدارة عليا	ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها المراجع الخارجي.
٦	٠,٨٨	٤,١٣	أكاديمي	
٦	٠,٩١	٤,١٤	مراجع خارجي	
٣	٠,٧٨	٤,٣٢	إدارة عليا	ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها عملاء المراجعة.
٧	٠,٨٠	٣,٩٥	أكاديمي	
٨	٠,٨٧	٤,٠٦	مراجع خارجي	
٥	٠,٩٨	٤,١٥	إدارة عليا	الحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.
٢	٠,٩٨	٤,٣٨	أكاديمي	
٣	٠,٨٧	٤,٤١	مراجع خارجي	
١	٠,٩١	٤,٦٠	إدارة عليا	إتقال كاهل الإدارة ولجان المراجعة بالبحث الدوري المتكرر عن مكتب مراجعة جديد.
٥	٠,٦٧	٤,١٥	أكاديمي	
٧	٠,٨١	٤,١٠	مراجع خارجي	
٩	٠,٨٠	٣,٨٣	إدارة عليا	التأثير السلبي على جودة الحياة الأسرية والمعيشية للمراجعين الخارجيين.
٣	٠,٨٩	٤,٣٨	أكاديمي	
٢	٠,٧٨	٤,٥١	مراجع خارجي	
٧	٠,٨٨	٤,٠٥	إدارة عليا	عدم مناسبة تطبيق سياسة تدوير مكتب المراجعة بالكامل في الشركات الدولية.
٤	٠,٨٧	٤,٢٧	أكاديمي	
٩	٠,٩١	٤,٠٥	مراجع خارجي	
١٠	٠,٦٩	٣,٥٨	إدارة عليا	عدم توافر أدلة كافية على تقليل تطبيق

٨٠	٠,٨٠	٣,٩٢	أكاديمي	سياسة تدوير المراجعين الخارجيين من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.
١٠	٠,٧٨	٤,٠٠	مراجع خارجي	

٢/٨/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لجميع أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين (وإن وجد تفاوت بينها في بعض المعوقات). ويلاحظ وجود شبه اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن أهم هذه الأسباب هو فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة. وللتأكد من عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين فئات العينة، فقد تم إجراء اختبار كروسكال واليس (راجع الجدول رقم ١٤)، حيث أعطت جميع فئات العينة أهمية لجميع العناصر المعروضة من غير وجود فروقات معنوية بينها. *قبول الفرض الثامن للبحث*، والذي ينص على "يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود العديد من الأسباب التي تبرر عدم تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين".

٩/٣/٣ المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل:

١/٩/٣/٣ التحليل الوصفي:

يوضح الجدول رقم (١٣) الإحصاءات الوصفية لأراء عينة الدراسة بشأن المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل. وقد تبين أن معظم فئات العينة يرون أن أهم هذه المقترحات هي: تطبيق التدوير الاختياري للمراجعين الخارجيين كبديل للتدوير الإلزامي، وتطبيق تدوير شريك المراجعة فقط كبديل لتدوير مكتب المراجعة بالكامل، وتفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية. كما يلاحظ وجود اتفاق بين فئات العينة على أن أقل هذه المعوقات أهمية هي: تقوية بيئة الأعمال القانونية، وزيادة الشفافية من جانب منشآت الأعمال لبيان الاعتبارات الرئيسية الخاصة بتغيير مكتب المراجعة الحالي.

الجدول رقم (١٣) المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة

لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل في بيئة الأعمال المصرية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات عينة الدراسة	المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل في بيئة الأعمال المصرية
٣	٠,٨٩	٤,٣٣	إدارة عليا	تطبيق التدوير الاختياري للمكتب المراجعة كبديل للتدوير الإلزامي.
٣	٠,٨١	٤,١٥	أكاديمي	
٢	٠,٨٢	٤,٤٨	مراجع خارجي	

٢	٠,٨٨	٤,٤٧	إدارة عليا	تطبيق تدوير شريك المراجعة فقط، كبدل لتدوير مكتب المراجعة بالكامل.
١	٠,٩٧	٤,٨٦	أكاديمي	
١	٠,٩٨	٤,٦٢	مراجع خارجي	
١	٠,٧٦	٤,٥١	إدارة عليا	تفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية.
٢	٠,٨٥	٤,٢٧	أكاديمي	
٣	٠,٧٧	٤,١٨	مراجع خارجي	
٥	٠,٨٦	٤,١٥	إدارة عليا	تفعيل دور الجهات الرقابية الأخرى (مثل الهيئة العامة للرقابة المالية) في الإشراف على المراجعين الخارجيين.
٤	٠,٩٠	٤,٠١	أكاديمي	
٤	٠,٨١	٤,١٨	مراجع خارجي	
٤	٠,٨٣	٤,٢٤	إدارة عليا	الالتزام بالقواعد الأخلاقية لمزاولة مهنة المراجعة.
٦	٠,٦٧	٣,٦٥	أكاديمي	
٦	٠,٨٢	٤,٠٠	مراجع خارجي	
٧	٠,٧٨	٣,٩١	إدارة عليا	تقوية بيئة الأعمال القانونية.
٥	٠,٧٣	٣,٩٦	أكاديمي	
٥	٠,٨٦	٤,١٠	مراجع خارجي	
٧	٠,٦٩	٤,٠٢	إدارة عليا	الإفصاح عن محددات تغيير مكتب المراجعة الحالي بمكتب آخر.
٧	٠,٨٦	٣,٦٨	أكاديمي	
٧	٠,٧٥	٣,٦٨	مراجع خارجي	

٢/٩/٣/٣ التحليل الاستدلالي:

أوضحت الإحصاءات الوصفية الواردة في الجدول السابق أن جميع فئات العينة أعطت أهمية مرتفعة لمقترحات الحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل (وإن وجد تفاوت بينها في بعض المقترحات)، ونظراً لأن هذه الأهمية تفوق المتوسط من غير وجود اختلافات معنوية بينها باستخدام اختبار كروسكال وليس (راجع الجدول رقم ١٤)، فإن ذلك يعني قبول الفرض التاسع للبحث، والذي ينص على "يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على وجود مجموعة من المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل".

الجدول رقم (١٤) الفروق بين العينات الثلاث على اختبار كروسكال وليس

متغيرات قائمة الاستبيان	قيمة اختبار كروسكال وليس	مستوى الدلالة	ملاحظات
البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بالإلزام بالتدوير	٠,٤	غير دال	لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)

لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,٣	البديل المناسب لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية فيما يتعلق بمدة التدوير.
لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,٢٥	القطاعات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية التي يمكن فيها تطبيق تدوير للمراجعين الخارجيين.
لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,٤	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل.
توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,١٦	المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط.
لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,٣	المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين.
توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	دال عند مستوى ٠,٠١	٠,٠٤	أسباب المطالبة بتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية. تدعيم استغلال المراجع الخارجي
لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,١٣	أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.
لا توجد فروق بين العينات الثلاث (إدارة عليا، أكاديمي، مراجع خارجي)	غير دال	٠,١٩	المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل.

٤. نتائج وتوصيات البحث:

١/٤ نتائج البحث:

١. تعارض الإدارة العليا في شركات المساهمة ومكاتب المراجعة الكبيرة التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، إلا أنهما لم يعارضا التدوير الاختياري لمكتب المراجعة أو التدوير الإلزامي لشريك المراجعة، حيث أنهما يجدان فيهما حلاً وسطاً بين البقاء مع مكتب معين وتغييره بالكامل.
٢. تفضل الأطراف المعنية بمهنة المراجعة الخارجية تطبيق التدوير المؤقت وليس الدائم، سواء على مستوى مكتب المراجعة بالكامل أو على مستوى شريك المراجعة فقط.
٣. تفضل الأطراف المعنية بمهنة المراجعة الخارجية، أن يكون هذا التدوير الإلزامي المراجعيين الخارجيين في بعض القطاعات الاقتصادية، وليس جميعها.
٤. لا يوجد اتفاق بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة بالكامل، كذلك لا يوجد اتفاق بينها بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعيين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة، في حين يوجد اتفاق بينها على أن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير شريك المراجعة فقط، يجب ألا تقل عن ثلاث سنوات.
٥. تتفق الأطراف المعنية بمهنة المراجعة الخارجية على أن أهم الأسباب التي تبرر تطبيق سياسة تدوير المراجعيين الخارجيين هو تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة. كما تتفق على أن أهم الأسباب التي تبرر عدم تطبيق سياسة تدوير المراجعيين الخارجيين هو فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة.
٦. يوجد اتفاق بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة الخارجية على وجود عدة مقترحات يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة.
٧. يرجع عدم اتخاذ المنظمات المحاسبية المهنية لموقف حاسم تجاه تبني سياسة التدوير الإلزامي للمراجعيين الخارجيين إلى الضغط الذي تمارسه مجموعة من الأربعة الكبار BIG 4، حيث أن هذه المكاتب تستفيد من عدم تبني هذا الاتجاه. لذا لم تتخذ هذه المنظمات موقفاً واضحاً تجاه هذه السياسة، بل أن موقفها أقرب للرفض منه للقبول، متحيزة بذلك لمصلحة مكاتب المراجعة الكبار (خاصة الأربعة الكبار BIG 4) على حساب مصلحة مهنة المراجعة نفسها. فقد لاحظ الباحث - من خلال إجراء المقابلات الشخصية - أن المحدد الأساسي لتأييد أو معارضة طرف معين لسياسة التدوير الإلزامي للمراجعيين الخارجيين هو تأثير هذا الاتجاه على مصالحه الخاصة، دون النظر إلى مصالح الأطراف الأخرى، ودون النظر للصالح العام.

٨. إن اتخاذ قرار بتطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين، وتحديد مدة معينة يجب تدوير المراجع بعدها، لا يعني عدم إعادة النظر في مدى جدوى ذلك في المستقبل، بل أن تحليل هذا الاتجاه قبل وبعد التطبيق أمر مطلوب، خاصة في ظل وجود دول توقفت عن هذا الاتجاه بعد تطبيقه بها لفترة معينة.

٢/٤ توصيات البحث:

- (١) توصيات خاصة بالمراجعين الخارجيين: ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يقتنعوا أن تغييرهم بعد فترة معينة من قبل عملاء المراجعة أمراً إيجابياً لتدعيم الثقة فيهم، ومن ثم في مهنة المراجعة.
- (٢) توصيات خاصة بشركات المساهمة: ضرورة أن تحرص شركات المساهمة الخاصة على تغيير المراجع الخارجي التي يراجع قوائمها المالية بعد مدة معينة، للتعاقد مع مراجع جديد والاستفادة من تقديم رؤية جديدة للمراجعة.
- (٣) توصيات خاصة بالمنظمات المهنية والجهات التشريعية المعنية بالمراجعة: يجب على الجهات المعنية بالمراجعة أن تلزم شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) بتطبيق نوعاً معيناً من أنواع تدوير المراجعين الخارجيين، ولكن ينبغي أن يتم ذلك بشكل تدريجي، من خلال أن يتم تطبيق التدوير الاختياري لمكتب المراجعة بدلاً من التدوير الإلزامي، أو أن يتم تبني التدوير الإلزامي لشريك المراجعة بدلاً من مكتب المراجعة.
- (٤) توصيات خاصة بالباحثين: وأخيراً يوصي الباحث زملائه بضرورة دراسة سياسة تدوير المراجعين من وجهة نظر كل من المساهمين في شركات المساهمة وكذلك مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، حيث لم يتم تناولها في هذا البحث.

٥. المراجع المستخدمة:

١/٥ المراجع العربية:

- ١- أبو الخير، د. مدثر طه (٢٠٠٦)، "التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد الثالث.
- ٢- القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، *منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS*، الطبعة الثانية، مكتبة العكبان - الرياض.
- ٣- النجار، د. عبدالله بن عمر (٢٠٠٢): "الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة ببها - جامعة الزقازيق، العدد الأول.
- ٤- جريوع، يوسف محمود (٢٠٠٨)، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله - دراسة تطبيقية علي المراجعين الخارجيين بقطاع غزة بفلسطين"، *مجلة الجامعة الإسلامية*، المجلد ١٦، العدد (١).
- ٥- غنيم، د. أحمد الرفاعي، صبري، د. نصر محمود (٢٠٠٠)، *التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الجاهز SPSS*، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
- ٦- قرار وزير التجارة والصناعة السعودي رقم ٩٠٣، ١٤١٤ هـ المعدل بقرار وزير التجارة والصناعة السعودي رقم ٢٦٦، ١٤٢٩ هـ.
- ٧- مبارك، د. الرفاعي إبراهيم. (٢٠١٢)، "التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين وأثره علي جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، *مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية*، المجلد ٢٤، العدد الثاني.
- ٨- منصور، د. أشرف محمد إبراهيم (٢٠٠٧)، "تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة (دراسة نظرية ميدانية)"، *مجلة البحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الثاني.

٢/٥ المراجع الأجنبية:

1. Al-Thuneibat, A.A., Al Issa, R.T.I. and Baker, R.A.A. (2011), "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. (26), pp. 317-334.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1992), *Statement of position regarding mandatory rotation of audit firms of publicly held companies, SEC practice section*, New York, AICPA.

3. Arel, Barbara; Brody, RICHARD G., & Pany, KURT, (2005a), "Audit Firm Rotation and Audit Quality", **The CPA Journal**, Vol. (75), No. (1), pp. 36-39.
4. Azizkhani, M., Monroe, G.S. and Shailer, G. (2007), "Auditor tenure and perceived credibility of financial reporting", **Working Paper**, Canberra.
5. Bamber, E.M., and Bamber L. (2009), Discussion of Mandatory audit-partner rotation, audit quality and market perception: Evidence from Taiwan, **Contemporary Accounting Research**, Vol. (26), pp393-402.
6. Blouin, J., Grein, B., & Roundtree, B. (2007), An analysis of forced auditor change: The case of former Arthur Andersen clients, **The Accounting Review**, Vol. (82). No. (3), pp. 621-675.
7. Boone, J. P., Khurana, I. K., and Raman, K. K. (2008), "Audit firm tenure and the equity risk premium," **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, No.(23), January, pp. 115-140.
8. Cameran, M., Prencipe, A., and Trombetta, M., (2015b), "Mandatory audit firm rotation and audit quality", **European Accounting Review**, (forthcoming)
9. Cameran, M., Vincenzo, D. D., & Merlotti, E. (2005), The audit firm rotation rule: A review of the literature, **Working paper of SDABocconi**.
10. Cameran, Mara; Francis, Jere R.; Marra, Antonio; and Pettinicchio, Angela (2015a), "Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, February, Vol. (34), No. (1), pp. 1-24.
11. Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004), Audit firm tenure and fraudulent financial reporting, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (23), No. (2), pp. 55-69.
12. Carey, P. and Simnett, R. (2006), Audit partner tenure and audit quality, **The Accounting Review**, Vol. (81), No. (3), pp. 653-676.
13. Casterella, J. R., and Johnston, D. (2013), "Can the academic literature contribute to the debate over mandatory audit firm rotation?" **Research in Accounting Regulation**, Vol. (25), No. (1), pp. 108-116
14. Chen, C. -Y., Lin, C. -J., & Lin, Y. -C. (2008), Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?, **Contemporary Accounting Research**, Vol. (25), No. (2), pp. 415-445.
15. Chi, W., & Huang, H. (2005). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit-partner tenure: Empirical evidence from Taiwan. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, Vol. (1), No. (1), pp. 65-92.
16. Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009), Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan, **Contemporary Accounting Research**, Vol. (26), No. (2), pp. 359-391.

17. Chi, W., Yu, H. and Chiu, S. (2004), "Mandatory rotation and auditor independence", **Taiwan Accounting Review**, Vol. (5), pp. 71-104.
18. Chung, H. (2004), Selective mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea. **Working paper**, Purdue University.
19. Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastroli, S. A. (2015), Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. (25), pp. 46-66.
20. Dao, M., Mishra, S., & Raghunandan, K. (2008), Auditor tenure and shareholder ratification of the auditor, **Accounting Horizons**, Vol. (22), No. (3), pp. 297-314.
21. Daugherty, B. E., Dickins, Hatfield, D., R. C., and Higgs, J. L. (2012), An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (31), No. (1), pp. 97-114.
22. Daugherty, B., Dickens, D., & Higgs, J. (2010), Audit partner rotation: An analysis of benefits and costs, **Workingpaper**, University of Wisconsin-Milwaukee.
23. Daugherty, B., Dickins, D., and Higgs, J. (2011), Reducing the potential negative effects of mandatory partner rotation, **CPA Journal**, Vol.(81), No. (8), pp. 75-63.
24. Davis, L. R., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2009), Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts, **Contemporary Accounting Research**, Vol. (26), No. (2), pp. 517-548.
25. DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005), Audit research after Sarbanes-Oxley, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (24), No. (5) (Supplement).
26. Dickins, D., Daugherty, B. and Higgs, J. (2012), Do audit committee members care about engagement partner rotation?, **Today's CPA**, Vol. (39), No. (4), pp. 42-43.
27. Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2001), An experimental investigation of retention and rotation requirements, **Journal of Accounting Research**, Vol. (39), No. (1), pp. 93-117.
28. Ernst & Young, (2013), Point of view Our perspective on mandatory firm rotation, March. Available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013/\\$FILE/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013/$FILE/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013.pdf)
29. European Commission (2010), Audit policy: Lessons from the crisis. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF>
30. Fargher, N., Lee, H.-Y. and Mande, V. (2008), "The effect of audit partner tenure on client managers' accounting discretion", **Managerial Auditing Journal**, Vol. (23), pp. 161-186.

31. Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. **The International Journal of Accounting**, Vol. (47), pp. 109-138.
32. Fontaine, R., Letaifa, S. B., & Herda, D. (2013), An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service, **Current Issues in Auditing**, Vol. (7), No. (1), pp. A1-A14.
33. Gates, S.K., Lowe, D.J. and Reckers, P.M. (2007), "Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation", **Managerial Auditing Journal**, Vol. (22), pp. 5-17.
34. Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002), Auditor tenure and audit reporting failures, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (21), No. (1), pp. 67-78.
35. General Accounting office (GAO) (2003), Public accounting firms: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation, Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services, Washington, DC. **Public Accounting Firms**, (GAO), New York.
36. Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009), Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. (47), No. (3), pp. 265-287.
37. Gul, F. A., Jaggi, B., & Krishnan, G. V. (2007), Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (26), No. (2), pp. 117-142.
38. Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D., & Taylor, S. L. (2005), Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism. **Working paper**. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=740846>
39. Hitchcock, Consuelo, (2011), PCAOB Issues Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, Deloitte Development LLC, Volume 18, No. (23), August. Available at <http://www.iasplus.com/en/binary/usa/headsup/headsup1108pcaob.pdf>
40. Hoyle, J. (1978), Mandatory auditor rotation: The arguments and an alternative; **Journal of Accountancy**, May, pp. 69-78.
41. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (2015), Code of ethics for professional accountants, **International Federation of Accountants**, New York.
42. Jackson, A.B., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008), "Mandatory audit firm rotation and audit quality", **Managerial Auditing Journal**, Vol. (23), pp. 420-437.
43. Jeff, P.; Khurana, Inder k.; and Raman, K. K., (2015), "Audit firm tenure and the equity risk premium", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. (23), pp. 115-140.
44. Jenkins, D. S., & Velury, U. (2008), Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. (27), No. (2), pp. 115-132.

45. Jennings, M. M., Pany, K. J., & Reckers, P. M. J. (2006), Strong corporate governance and audit firm rotation: Effects on judges' independence perceptions and litigation judgments, **Accounting Horizons**, Vol. (20), No. (3), pp. 253-270.
46. Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002), Audit-firm tenure and the quality of financial reports, **Contemporary Accounting Research**, Vol. (19), No. (4), pp. 637-675.
47. Kaplan, S. E., & Mauldin, E. G. (2008), Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from nonprofessional investors. **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. (27), No. (2), pp. 177-192.
48. Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. **Journal of Applied Business Research**, Vol. (31). Nol. (3), pp. 1089.
49. Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007), The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (26), No. (1), pp. 113-131.
50. Kwon, S., Lim, Y., and Simnett, R. (2010), Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market. **Working paper**, Korea University, Vol. (42), No. (1-2), pp. 255-283
51. Kwon, Soo Young, Lim, Youngdeok, and Simnett, Roger (2014), The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (33), No. (4), November, pp. 167-196.
52. Lennox, C. S., Wu, X., and Zhang, T., (2014), "Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?", **The Accounting Review**, Vol. (89), No. (5), pp. 1775-1803.
53. Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T. and Tanyi, P. N., (2014), "Audit partner rotation and financial reporting quality," **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. (33). No. (3), pp. 59-86
54. Lu, T. and Sivaramakrishnan, K. (2009), Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. (28), pp. 71-91.
55. Manry, D. L., Mock, T. J., & Turner, J. L., (2008), Does increased audit partner tenure reduce audit quality?, **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. (23), No. (4), pp. 553-572.
56. Monetary Authority of Singapore (2016). Consultation on Review of Mandatory Audit Firm Rotation for Local Banks, **CONSULTATION PAPER**, September, pp1-9.
57. Myers, J.N., Myers, L.A. and Omer, T.C. (2003), "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings", **The Accounting Review**, Vol. 78, pp. 779-799.
58. Nagy, A. L. (2005), Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. **Accounting Horizons**, Vol. (19), No. (2), pp. 51-68.

59. Price Waterhouse (2012), "Mandatory audit firm rotation – point of view", Available at: www.pwc.com/us/en/poins-of-view/mandatory-audit-firm-rotation.
60. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. Release No. 2011-007. Available at: [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB Release 2011-007.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB%20Release%202011-007.pdf)
61. Roush, Pamela B., Church, Bryan K., Jenkins, J. Gregory, McCracken, Susan A., and Stanley, Jonathan D., (2011), Commentary Auditor Rotation: The PCAOB Considers a New Direction. **Current Issues in Auditing**, American Accounting Association Volume 5, No. (2), pp. C15–C20
62. Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., & Carrera, N. (2009), Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. (1), pp. 113–135.
63. Stanley, J. D., & DeZoort, F. T. (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. (26), No. (2), pp. 131–159.
64. Velte, Patrick & Stiglbauer, Markus (2012), "Impact of auditor and audit firm rotation on accounting and audit quality: A critical analysis of the EC regulation draft". **International conference** "Improving financial institutions: the proper balance between regulation and governance", Helsinki, April 19.
65. Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009), The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation, **Accounting, Organizations and Society**. Vol. (34), No, (2), pp. 222–243.
66. Zimmermann, R.-C. (2008), Abschlussprüfer und Bilanzpolitik der Mandanten, Gabler-Verlag, Wiesbaden.

ملاحق البحث

قائمة استبيان بشأن

تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية

أستاذي/ زميلي الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أرجو من سيادتكم استيفاء بيانات هذا الاستبيان، والذي يهدف إلى معرفة رأي سيادتكم بشأن بعض الجوانب المرتبطة بتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية.

ويقصد بتدوير المراجع الخارجي التغيير الدوري لهذا المراجع من خلال تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها مراجعاً لشركة معينة، تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتغييره بمراجع خارجي آخر. وتمثل هذه المدة الحد الأقصى (وليس الأدنى) لمدة تعاقد مراجع معين مع شركة معينة، حيث يمكن للشركة أن تنتهي تعاقدتها مع المراجع الخارجي قبل انتهاء هذه المدة والعكس صحيح. ويوجد عدة أشكال لتدوير المراجعين الخارجيين، هي:

أولاً: من حيث الإلزام بالتدوير: يوجد نوعان هما التدوير الإلزامي وهو الذي تلزم به القوانين واللوائح ذات الصلة عملاء المراجعة (المنشآت الخاضعة للمراجعة) بتغيير المراجع بعد مدة معينة. وتتبع معظم الدول التي طبقت تدوير المراجع الخارجي هذا النوع من التدوير. أما النوع الثاني فهو التدوير الاختياري، وهو الذي يتم بشكل اختياري من قبل عملاء المراجعة أنفسهم دون وجود إلزام عليهم بذلك.

ثانياً: من حيث نطاق التدوير: يوجد نوعان هما تدوير مكتب المراجعة، ويقصد به تغيير مكتب المراجعة بالكامل واستبداله بمكتب آخر، ويطلق على هذا النوع التدوير الكلي (الكامل) أو الخارجي. أما النوع الثاني فهو تدوير شريك المراجعة فقط، ويقصد به تغيير شريك المراجعة فقط دون تغيير المكتب بالكامل. ويطلق على هذا النوع التدوير الجزئي أو الداخلي.

ثالثاً: من حيث مدة التدوير: يوجد نوعان هما التدوير المؤقت، ويقصد به تغيير عميل المراجعة للمراجع الخارجي بعد مدة زمنية معينة، إلا أنه يمكن لهذا العميل إعادة التعاقد مرة أخرى مع نفس المراجع الخارجي بعد مدة معينة من تغييره، ويطلق على هذه المدة فترة التوقيف الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد Cooling-off Period، وتتبع معظم الدول التي طبقت تدوير المراجع الخارجي هذا النوع من التدوير. أما النوع الثاني فهو التدوير الدائم، ويقصد به قيام عميل المراجعة بتغيير المراجع بعد فترة معينة، ولا يتم إعادة التعاقد معه مرة أخرى. ويُعتقد أن هذا الشكل غير موجود في أية دولة في حدود ما أُطلع عليه الباحث.

وقد وجهنا لسيادتكم هذا الاستبيان باعتباركم أحد أهم الأطراف المعنية بتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، ومن ثم فإنكم أكثر الفئات قدرة على الرد على جميع الاستفسارات الواردة في هذا الاستبيان.

شكراً مقدماً لسيادتكم على حسن تعاونكم الصادق والمخلص،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

أولاً: معلومات خاصة بالمستقصى منهم:

(١) برجاء وضع علامة (√) تحت الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم:

إدارة عليا	أكاديمي	مراجع خارجي

(٢) برجاء وضع علامة (√) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم:

مؤهل جامعي	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

(٣) برجاء وضع علامة (√) تحت عدد سنوات خبرة سيادتكم:

أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات حتى ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة حتى ٢٥ سنة	أكثر من ٢٥ سنة

ثانياً: معلومات خاصة بموضوع البحث:

١- برجاء بوضع علامة (√) أمام البديل الذي تراه مناسباً لتطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من حيث كلاً من الإلزام بالتدوير ومدة التدوير:

بالنسبة لتطبيق التدوير لمكتب المراجعة بالكامل، أفضل أن يكون:		
<input type="checkbox"/> من حيث الإلزام:	<input type="checkbox"/> تدوير إلزامي	<input type="checkbox"/> تدوير اختياري
<input type="checkbox"/> من حيث المدة:	<input type="checkbox"/> تدوير مؤقت	<input type="checkbox"/> تدوير دائم
بالنسبة لتطبيق التدوير لشريك المراجعة فقط، أفضل أن يكون:		
<input type="checkbox"/> من حيث الإلزام:	<input type="checkbox"/> تدوير إلزامي	<input type="checkbox"/> تدوير اختياري
<input type="checkbox"/> من حيث المدة:	<input type="checkbox"/> تدوير مؤقت	<input type="checkbox"/> تدوير دائم

٢- في حالة تطبيق تدوير المراجعين الخارجيين في القطاعات الاقتصادية المختلفة في بيئة الأعمال المصرية، فإنك تفضل أن يكون:

بالنسبة لتطبيق تدوير مكتب المراجعة بالكامل، أفضل أن يكون في:	
<input type="checkbox"/> جميع القطاعات الاقتصادية	<input type="checkbox"/> بعض القطاعات الاقتصادية
بالنسبة لتطبيق تدوير شريك المراجعة فقط، أفضل أن يكون في:	
<input type="checkbox"/> جميع القطاعات الاقتصادية	<input type="checkbox"/> بعض القطاعات الاقتصادية

٣- من وجهة نظر سيادتكم، ما هي المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة تغيير مكتب المراجعة بالكامل بعدها:

أقل من ثلاث سنوات	ثلاث سنوات	أكثر من ثلاث سنوات

٤- من وجهة نظر سيادتكم، ما هي المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة تغيير شريك المراجعة فقطعدها:

أقل من ثلاث سنوات	ثلاث سنوات	أكثر من ثلاث سنوات

٥- من وجهة نظر سيادتكم، ما هي المدة المناسبة التي يجوز للمراجع الخارجي جمعها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة الذي قد تم إنهاء التعاقد معه نتيجة تطبيق سياسة تدوير مكتب المراجعة:

أقل من سنتان	سنتان	أكثر من سنتان

٦- فيما يلي أسباب أهمية تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل سبب منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة:

الأسباب أهمية تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة.					
الحد من العلاقات الوطيدة (التي قد تصل إلى الآفة) بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة.					
تدعيم استقلال المراجع الخارجي.					
تعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني.					
تخفيض مخاطر المراجعة.					
تحسين جودة المراجعة.					
الحد من احتمالات تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات مساهمة.					
الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.					

٧- فيما يلي أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة:

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أسباب معارضة تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية
					فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة.
					عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لاستقلال المراجع.
					عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة.
					ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها المراجع الخارجي.
					ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها عملاء المراجعة.
					الحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.
					إقبال كاهل الإدارة ولجان المراجعة بالبحث الدوري المتكرر عن مكتب مراجعة جديد.
					التأثير السلبي على جودة الحياة الأسرية والمعيشية للمراجعين الخارجيين.
					عدم مناسبة تطبيق سياسة تدوير مكتب المراجعة بالكامل في الشركات الدولية.
					عدم توافر أدلة كافية على تقليل تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.

٨- فيما يلي أهم المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة لتطبيق سياسة التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل، برجااء إبداء درجة موافقتك على كل مقترح منها بوضع علامة (٧) في الخانة المناسبة:

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المقترحات التي يمكن إتباعها للحد من الانتقادات الموجهة للتدوير الإلزامي لمكتب المراجعة بالكامل في بيئة الأعمال المصرية
					تطبيق التدوير الاختياري للمراجعين الخارجيين كبديل للتدوير الإلزامي.
					تطبيق تدوير شريك المراجعة كبديل لتدوير مكتب المراجعة بالكامل.
					تفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية.
					تفعيل دور الجهات الرقابية الأخرى (مثل الهيئة العامة للرقابة المالية) في الإشراف على المراجعين الخارجيين.
					الالتزام بالقواعد الأخلاقية لمزاولة مهنة المراجعة.
					تقوية بيئة الأعمال القانونية.
					الإفصاح عن محددات تغيير مكتب المراجعة الحالي بمكتب آخر.

خالص شكري وتقديري لسيداتكم أستاذي وزميلي الفاضل
على حسن تعاونكم الصادق والمخلص،
الباحث،

