

التغيير الإلزامي لشركة المراجعة
الإطار العام للآثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية
دراسة تطبيقية

د/ بديع الدين ريشو

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

التغيير الإلزامي لشركة المراجعة الإطار العام للأثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية دراسة تطبيقية

د/ بديع الدين ريشو

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

ملخص البحث :

تزايد الاهتمام الدولي خلال السنوات الأخيرة وبشكل ملحوظ بقضية تغيير شركات وشركاء المراجعة ، خاصة بعد صدور قانون SOX فى الولايات المتحدة الأمريكية فى عام ٢٠٠٢ ، وتؤكد نتائج الدراسات السابقة أن هناك علاقة ايجابية بين تغيير المراجع وكل من : ساعات وأتعاب وجودة المراجعة ، بالإضافة إلى تأثيره الإيجابى على جودة التقارير المالية ، ومن ناحية أخرى فإن هذه الدراسات تؤكد أيضا أن التغيير الإلزامى للمراجع يرتبط سلبيا بكل من : تكاليف التقاضى والمعرفة الخاصة بالعمل ، أما فيما يتعلق بأثره على جودة الحياة المهنية والشخصية لشريك المراجعة ، فقد أثبتت الدراسات السابقة أن هذا التأثير سوف يكون تأثيرا ايجابيا اذا تم اعادة تدريب الشركاء على مراجعة صناعات جديدة بدلا من الاستمرار فى مراجعة عملاء آخرون ينتمون لذات الصناعات التى اكتسبوا خبرتهم السابقة بها. ولقد استهدف هذا البحث محاولة وضع اطار عام للأثار المختلفة للتغيير الإلزامى لشركة المراجعة ، وانطلاقا من هذا الاطار فقد تم وضع خمسة فروض تم اختبارها فى البيئة المهنية المصرية من خلال عينة من المراجعين تم اختيارها من مكاتب وشركات المراجعة التى تعمل بمصر، ولقد جاءت النتائج مطابقة لنتائج الدراسات السابقة إلا فيما يتعلق بأثر التغيير الإلزامى لشركة المراجعة على جودة الحياة المهنية للمراجعين ، حيث تؤكد النتائج أن الحياة المهنية لهم سوف تكون أفضل فى حالة استمرارهم فى مراجعة عملاء آخرون ينتمون إلى نفس الصناعات التى اكتسبوا خبرتهم من خلالها، ويوصى الباحث بضرورة اهتمام الجهات المهنية والتشريعية فى مصر بقضية التغيير الإلزامى لشريك وشركة المراجعة، ووضع الضوابط والآليات التى تتفق مع البيئة المصرية ،وبما يضمن جودة التقارير المالية من ناحية، وجودة الحياة المهنية للمراجع من ناحية أخرى.

١- مقدمة فى مشكلة البحث وأهميته ومنهجيته

سوف تبقى الأحداث التى شهدتها مهنة المراجعة فى عام ٢٠٠٢ نقطة فاصلة بين ما قبلها وما بعدها ، ففي السادس عشر من شهر أكتوبر لعام ٢٠٠١ اضطرت شركة إنرون Enron الأمريكية لإعادة إصدار قوائمها المالية، وذلك قبل أن تتصاعد الأحداث على نحو كبير من السرعة لتشهد إعلان شركة إنرون لإفلاسها فى الثانى من شهر ديسمبر من ذات العام ، وهنا بدأت التساؤلات تتزايد من جانب القانونيين

والإعلاميين حول مدى مسئولية شركة آرثر أندرسون للمراجعة عما لحق بشركة إنرون من أضرار خاصة وأن شركة آرثر أندرسون كانت إحدى شركات المراجعة الخمس الكبرى في ذلك الحين ، وهو الأمر الذي لم تستطع شركة آرثر أندرسون أن تتجاهله فاعترفت في العاشر من شهر يناير لعام ٢٠٠٢ بإهتزاز علاقتها بشدة بشركة إنرون للطاقة وذلك في ضوء الوثائق المرتبطة بالأحداث ، وقد كان من الطبيعي والأمر على هذا النحو أن تقوم بورصة الأوراق المالية الأمريكية في الرابع عشر من شهر مارس لعام ٢٠٠٢ بإصدار قواعد جديدة طلبت من خلالها من عملاء المراجعة ضرورة حصولهم على تأمين كبير من شركة آرثر أندرسون عن أي تقرير يصدر عنها بعد ١٤ مارس ٢٠٠٢ ، ولقد كانت هذه التعليمات هي المرجعية التي استند إليها بعض عملاء المراجعة في الانتقال من شركة آرثر أندرسون إلى شركات أخرى جديدة وبلغت الأحداث ذروتها حينما قررت شركة آرثر أندرسون في ١٥ يونيو ٢٠٠٢ التوقف عن ممارسة أنشطتها بعد أن تبين لها صعوبة الإستمرار في ذلك . وارتباطاً بذلك فقد أصبح من الضروري على عملاء شركة آرثر أندرسون ضرورة الانتقال إجبارياً وبسرعة إلى إحدى شركات المراجعة الأخرى ، ويلاحظ أن من أهم العوامل التي ساعدت على سهولة تنفيذ ذلك أنه بمجرد تصفية شركة آرثر أندرسون قامت بعض شركات المراجعة الأخرى بالتعاقد مع العديد من شركاء آرثر أندرسون وهو الأمر الذي جعل بعض عملائهم يرى ضرورة مرافقتهم إلى شركات المراجعة الجديدة التي إلتحقوا للعمل بها (Tanyi et al., 2010) .

ولقد كانت قضية التغيير الإلزامي للمراجع (Mandatory (Involuntary) Auditor Changes من أهم وأبرز القضايا التي حظيت بتزايد إهتمام الباحثين والمشرعين والمجتمع بأسره في أعقاب تلك الأحداث ، ولقد استجابت البيئة التشريعية في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل فوري لما تستوجبه تلك الأحداث من تشريعات جديدة حيث تم إصدار قانون (Sarbanes- Oxley act (SOX في يوليو ٢٠٠٢ والذي يتطلب في فقرته (٢٠٣) ضرورة التناوب الإلزامي لشريك المراجعة (Audit Partner) كل

خمس سنوات ، وأكدت فقرته رقم (٢٠٧) على ضرورة إجراء دراسات وأبحاث لمعرفة الآثار الجوهرية لتناوب شركات المحاسبة العامة إلزامياً مع تقديم تقرير عن ذلك للكونجرس الأمريكي خلال السنة الأولى لتطبيق القانون (Tanyi et al., 2010) وعلى هذا فقد أصبح من الضروري وجود " عيون جديدة " (Kramer) Fresh Eyes (et al., 2011) أو نظرة جديدة (Harris&Whisenant, 2012) Fresh Look على القوائم المالية وهو ما يعتبر من أهم مزايا التغيير الإلزامي للمراجع.

ولقد بدأ الاهتمام بقضية تناوب المراجعين منذ سنوات طويلة حيث تقرر إحدى الدراسات (Onwuchekwa et al., 2012) أن هذه القضية قد حظيت باهتمام الباحثين في معظم دول العالم خلال ستة عقود متتالية ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية ظل الإهتمام بدراساتها يتزايد يوماً بعد الآخر خلال السنوات الخمس والأربعين الأخيرة (Myers et al., 2003) . وعلى الرغم من ذلك فإن قضية تناوب المراجعين مازالت تضغط بالحاح على اهتمامات الباحثين والأكاديمين والممارسين، ومما يؤكد ذلك أن الدراسات والأبحاث التي صدرت خلال السنوات الثلاث الأخيرة ورغم تنوع مجالاتها، وتعدد الدول التي شهدتها إلا أن قضية تناوب المراجعين قد احتلت مكاناً مرموقاً في تلك الدراسات والأبحاث .

وكما يتضح ، فإن الإهتمام بتلك القضية لم يأتي بعيداً عن تزايد حالات الفشل الكبيرة التي شهدتها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة ، وإنما جاء هذا الاهتمام مرتبطاً بما ترتب على حالات الفشل من نتائج ، وما استوجبه من إجراءات وقواعد وتشريعات جديدة سواء في مجال المحاسبة أو في مجال مهنة المراجعة حتى يمكن الحد منها مستقبلاً (Kramer et al., 2011) . ولقد شهدت الأبحاث والدراسات التي تناولت قضية تناوب المراجع العديد من مراحل التطور، ليس فقط في المجالات التي تناولتها ، وإنما أيضاً في مجال نطاق وأنواع التناوب .

وفيما يتعلق بالمجالات التي تناولتها الأبحاث والدراسات السابقة نجد تنوعاً وتطوراً كبيراً في تلك المجالات، وتبايناً كبيراً فيما انتهت إليه من نتائج . فبعد أن كان الاهتمام

الرئيسي في العديد من الأبحاث خلال المراحل المبكرة يتركز أساساً حول أثر تناوب المراجع على جودة المراجعة، فإننا نجد أن هناك مجالات أخرى قد بدأت تحظى بإهتمام الباحثين حيث نجد أن هناك من أهتم بدراسة أثر التناوب على جودة الحياة المهنية لشريك المراجعة Partner Quality of Life وذلك في سياق الاهتمام بدراسة الآثار المباشرة وغير المباشرة لتناوب المراجع (Daugherty et al., 2012) . وهناك من الدراسات من اهتم بدراسة أثر تناوب المراجع على قدرته في تشخيص أوجه القصور بالرقابة الداخلية والتقارير عنها إلزاماً بما تطلبته الفقرة ٤٠٤ من قانون SOX (Fitzgerald et al., 2012) . ولم يكن أثر تناوب المراجع على تأخر إصدار تقارير المراجعة بعيداً عن اهتمام الباحثين حيث تناولته بشكل تفصيلي دراسة (Tanyi et al., 2010) ، كذلك فقد تم اختبار العلاقة بين تناوب المراجع وسياسة التحفظ المحاسبي عند الإعراف بالإرباح (Kramer et al., 2011) هذا بالإضافة إلى أن الكثير من الدراسات قد تناولت العلاقة بين تناوب المراجع وساعات واتعاب وتكاليف المراجعة واستقلال المراجع وجوده كل من المراجعة والتقارير المالية (Fitriany et al., 2010 ; Velte & Stiglbauer, 2012 ; Krishnan et al., 2008 ; Carey et al., 2007 ; Kenchel & Vanstraelen, 2006 ; Simnett) ، أما فيما يتعلق بنطاق وأنواع التناوب فإن بعض الدراسات السابقة ، وكما سيتضح عند مناقشتنا للدراسات السابقة ، قد اهتمت بالتمييز بين تناوب شركات المراجعة (Audit Firm Rotation) وتناوب شريك المراجعة (Audit Partner Rotation)، وفي هذا السياق ظهرت بعض المفاهيم الأخرى مثل التناوب الداخلي (Internal Rotation) والتناوب الخارجي (EXternal Rotation) .

ويمكن القول أنه ومع صدور قانون SOX قد أصبح الحديث عن التناوب الإلزامي Mandatory (Involuntary) Rotation يفوق بكثير الحديث عن التناوب الاختياري Voluntary Rotation .

وبرغم تعدد الدراسات التي تناولت قضية تناوب المراجعين ، وبالرغم من اتساع نطاقها جغرافياً وزمناً ، إلا أن هذه الدراسات قد اقتصرت وبشكل واضح محاولة وضع

إطار عام للآثار المختلفة لتناوب المراجع حيث اقتصر معظم هذه الدراسات على اختبار العلاقة بين تناوب المراجع و بعض المتغيرات الأخرى مثل جودة المراجعة أو جودة التقارير المالية أو غير ذلك، والأمر على هذا النحو يمثل فجوة بحثية مازالت قائمة ومازالت في حاجة إلى الاهتمام بها . ولعل ما يؤكد ذلك أن بعض الدراسات قد انتهت إلى أن قضية التناوب الإلزامي للمراجع مازالت في حاجة إلى المزيد من الأبحاث والدراسات (Daugherty et al., 2012 ; Ebrahim , 2010) .

وإنطلاقاً مما سبق يمكن القول أن مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود إطار عام للآثار المختلفة التي يمكن أن تترتب على التناوب الإلزامي للمراجع ، وتحديد عناصر هذا الإطار ، وما إذا كانت الآثار المتوقعة له تختلف باختلاف البيئة المهنية، واتساقاً مع هذا فإن التساؤلات الرئيسية للبحث تتمثل فيما يلي :

- (١) ما هي الأنواع المختلفة لتناوب المراجع ؟ وما هو مفهوم كل منها ؟
- (٢) ما هي أهم ملامح الواقع التشريعي والعملي لقضية تناوب المراجع في الدول التي تناولتها الدراسات والأبحاث السابقة ؟
- (٣) ما هي عناصر ومجالات وعلاقات الإطار العام للآثار المختلفة لتناوب المراجع ؟ وما هي المجالات المهنية التي سوف تتأثر بذلك الإطار ؟ وما موقف البيئة المهنية المصرية منه ؟

وبالتالي فإن هذا البحث يهدف من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة ،وتجارب الدول الأخرى إلى وضع إطار عام للآثار المختلفة لقضية تناوب المراجع واختبار هذا الإطار في البيئة المهنية المصرية .

وعلى هذا النحو، فإن أهمية البحث تنبع من أنه يتطرق إلى إحدى المجالات البحثية الهامة التي يعتقد الباحث أنها لم تحظى باهتمام الدراسات السابقة، وهي محاولة وضع إطار عام للآثار المختلفة لتناوب شركة المراجعة، وما يترتب على هذا الإطار من تدعيم مهنة المراجعة، ومساعدة القائمين عليها في مواجهة التحديات الكبيرة التي أصبحت إحدى السمات الأساسية لبيئة الأعمال المعاصرة ، ومن ناحية أخرى فإن

أهمية البحث ترتبط أيضاً بما يقدمه من خدمات للأطراف المختلفة التي تعتمد على ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات فيما يتخذونه من قرارات وذلك بعد ان انتهت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية وقضية التناوب الإلزامي للمراجع .

ومن أهم حدود هذا البحث ، أنه سيتم التركيز فقط على تحديد الآثار المختلفة لتغيير " شركة " المراجعة دون الاهتمام بشكل مباشر بتحديد الآثار المرتبطة بتغيير " شريك " المراجعة وذلك اتساقاً مع العديد من الدراسات السابقة والتي ترى أن تغيير شركات المراجعة سوف يتضمن تلقائياً تغيير شريك المراجعة (Kramer et al., 2011) ، بالإضافة إلى أنه يفوق في تأثيره تغيير شريك المراجعة (Fitzgerald et al., 2012)، وأنه أكثر أنواع التغيير أهمية لأنه يعد أحد الآليات الهامة للحد من سيطرة شركات المراجعة الكبرى على سوق المراجعة (Velte & Stiglbauer, 2012) ، كما أن معظم حالات التطبيق العملي لتغيير المراجع كانت تشير إلى أن المقصود به هو تغيير شركة المراجعة (Harris & Whisenant, 2012) .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن بعض الدراسات (Chi ; Bamber & Bamber , 2009 ; et al., 2009) تؤكد أن تغيير شريك المراجعة في بعض الحالات قد لا يؤدي إلى وجود نظرة جديدة Fresh Look ، وأن تلك النظرة مرتبطة بتغيير شركة المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن من أهم حدود هذا البحث أيضاً أنه سيتم التركيز على تحديد الآثار المختلفة لتغيير شركة المراجعة خلال السنة الأولى للتعاقد بين عميل المراجعة وشركة المراجعة الجديدة ، وذلك على اعتبار أن الآثار الحقيقية والمباشرة لتغيير شركات المراجعة سوف تكون أشد وضوحاً خلال التعاقد الأول وفقاً لبعض الدراسات (Tanyi et al., 2010 ; Kramer et al., 2011) وهو ما يتفق معه الباحث .

ووفقاً لمنهجية البحث فسوف يقوم الباحث بتناول مفهوم وأنواع تناوب المراجع وفقاً لتجارب الدول المختلفة ، وبعد ذلك سيتم تناول بعض الدراسات السابقة بالتحليل والتقييم تمهيداً لإشتقاق الإطار العام الذي يسعى البحث للوصول إليه، ووضع ما يرتبط

به من فروض، والتي سيتم اختبار مدى صحتها من خلال الدراسة التطبيقية التي سيتم القيام بها ، وينتهي البحث باستعراض أهم النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة .

٢- مصطلح التغيير أو التناوب : مشكلة مستمرة

يتضح من تحليل وتقييم العديد من الدراسات التي تناولت القضية التي يتعرض لها هذا البحث أن هناك عدم استقرار واضح على استخدام المصطلح الذي يعبر عنها ، فأحياناً نجد أن الدراسات تتحدث عن " تناوب " المراجع Auditor Rotation (Fitriany et al., 2010 ; Velte & Stiglbauer , 2012 ; Fitzgerald et al.,) وأحياناً أخرى نجد أن الحديث عن " تغيير المراجع " Auditor Change (Ebrahim , 2010 ; Tanyi et al., 2010) ليس هذا فقط ، بل أن بعض الدراسات استخدمت كل من المصطلحين معا ما بين عنوانها وفقراتها (Tanyi et al., 2010 ; Fitzgerald et al., 2012)، وهو ما يعني أن تلك الدراسات ترى أن مصطلحي " التناوب والتغيير " هما مترادفين لذات المفهوم والمعنى، و هو ما يختلف معه الباحث حيث يرى الباحث أن مصطلح التناوب يقتصر في نطاقه بالضرورة على عدد محدود وشخصيات محددة من المراجعين يتم التناوب فيما بينهم على مراجعة القوائم المالية لأحد عملاء المراجعة، بينما أن مصطلح التغيير يعتبر أكثر اتساعاً في نطاقه لأن تغيير المراجع لا يعني دائماً أن الاختيار يتم من بين عدد محدود ومحدد من المراجعين، وبالتالي فإن تغيير المراجع قد لا ينطوي في جميع الحالات على عملية تناوب بين عدد محدد ومحدود من المراجعين، وهو الأمر الذي يرى معه الباحث أن استخدام مصطلح التناوب كبديل لمصطلح تغيير المراجع يضعف من نطاق عملية التغيير، وربما يفقدها أهميتها وذلك على اعتبار أن عملية التناوب ستظل قائمة بين عدد محدود من المراجعين مما سيؤدي بالضرورة بعد فترة من الزمن إلى افتقاد العيون الجديدة Fresh Eyes التي تمثل شرطاً ضرورياً حتى تحقق عملية التعاقد مع مراجع جديد أهدافها وتحافظ على قيمتها .

كذلك يرى الباحث أن عدم الفصل بين المصطلحين يعتبر أمر غير لائق. عندما نتحدث الدراسات أحياناً عن المراجع Auditor ، وأحياناً عن شريك المراجعة Auditor Partner ، وأحياناً أخرى عن شركة المراجعة Audit Firm .

ومن هنا يرى الباحث أهمية وضرورة التفرقة بين المصطلحين، وانطلاقاً من الهدف الذي تسعى إليه الجهات التشريعية والمهنية من عملية التعاقد الجديد فإن الباحث يرى أنه من الأفضل استخدام مصطلح " تغيير " عندما يكون الحديث عن شركات المراجعة واستخدام مصطلح " تناوب " عندما يكون الحديث عن شركاء المراجعة، وبالتالي فلن يكون من الملاءم استخدام مصطلح المراجع في جميع الأحوال سواء كان الحديث عن " تغيير " أم عن "تناوب" .

ويود الباحث أن يلفت الإنتباه أيضاً إلى أن المقصود بعملية التغيير هنا هو التغيير الذي يتم إلزاماً بنص قانون معين، وبالتالي فإنها تختلف عن عملية التغيير التي قد تتم نتيجة قرار اختياري من المراجع باستقالته Resign From a Client ، أو قرار اختياري من العميل بعزل المراجع Dismiss The Auditor ، أو نتيجة توقف المراجع عن مزاوله نشاطه كما حدث مع عملاء شركة آرثر أندرسون، ويرى الباحث أنه من الأفضل التعامل مع تغيير شركة المراجعة في تلك الحالة باعتباره تغيير " إجباري " نتيجة ظروف طارئة وليس تغيير " إلزامي " يتطلبه قانون محدد ، هذا على الرغم من وجود منطقة مشتركة بين المفهومين وهي ضرورة التعاقد مع شركة مراجعة جديدة وفقاً لرأي إحدى الدراسات (Tanyi et al., 2010) وهو ما يتفق معه الباحث .

ويشير الباحث إلى أنه عند تناولة للدراسات السابقة في مرحلة لاحقة من هذا البحث فسوف يستخدم نفس المصطلحات الواردة في هذه الدراسات .

٣- مفهوم ونطاق تناوب المراجع

يتبين لنا بوضوح من خلال تحليل وتقييم العديد من الدراسات والأبحاث في مجال قضية تغيير المراجع أن هناك تطور كبيراً وتبايناً شديداً حول نطاق وأشكال وأثار هذا

التغيير ، وحتى يمكن للباحث بيان ذلك ، وإستنادا إلى الدراسات التي اجريت حتى الآن يمكن للباحث القول أن تغيير المراجع قد انطوى على بعض الأنواع ، سواء من حيث نطاقه أو من حيث درجة الإلزام وهو مايمكن توضيحه على النحو الأتي :

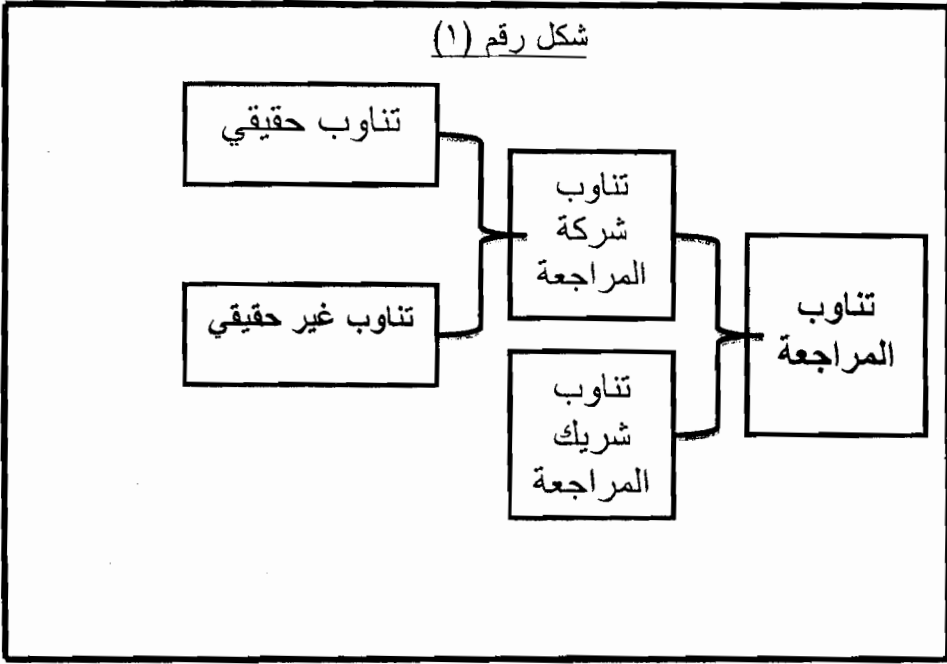
١/٣ أنواع تغيير المراجع من حيث النطاق

تناولت الدراسات البحثية قضية تغيير المراجع Auditor Rotation فى مراحلها المبكرة باعتبارها قضية ترتبط بمفهوم التغيير العام للمراجع، إلا أنه مع تزايد الاهتمام بها بدأت الدراسات تتناول نوعين من أنواع هذا التغيير وهما تغيير شريك المراجعة Audit Partner Rotation، وتغيير شركة المراجعة Audit Firm Rotation، ويقصد بتغيير شريك المراجعة تناوب شركاء المراجعة داخل نفس شركة المراجعة على مراجعة القوائم المالية لذات العميل الذى تم التعاقد معه ،أما تغيير شركة المراجعة فهو يمتد ليشمل تغيير شركة المراجعة بالكامل(Kramer et al., 2011) .

وفى اشارته لمضمون كل من تغيير شريك وشركة المراجعة فقد جاءت إحدى الدراسات لتطلق على تغيير شريك المراجعة مصطلح التغيير الداخلى Internal Rotation ، وعلى تغيير شركة المراجعة مصطلح التغيير الخارجى External Rotation (Velte & Stiglbauer, 2012)

ولقد أسفر التطبيق العملى لتغيير شركة المراجعة فى بعض الدول عن وجود بعض الخلل فى تطبيقه، بما يجعله تطبيقا غير حقيقيا له ، وعلى سبيل المثال فقد اشارت دراسة (Fitriany et al., 2010) والتي تم القيام بها فى البيئة الأندونيسية إلى أن هذا النوع من التغيير قد يكون تغيير حقيقى Real Rotation أو غير حقيقى Unreal Rotation (Quasi) ، ووفقا للدراسة فإن التغيير غير الحقيقى يحدث عندما تقوم شركة المراجعة بتغيير اسمها بعد تغيير المراكز المهنية لبعض شركاء المراجعة بها وذلك حتى تصبح شركة جديدة ، وبالتالي يمكن لها تجنب التطبيق الحقيقى لما تقتضيه التشريعات الأندونيسية من ضرورة تغيير شركة المراجعة بعد فترة زمنية محددة، وهو ما يعنى أن تغيير الشركة فى تلك الحالة لن يكون تغييرا حقيقيا، وإنما تغييرا

شكليا فقط ، وبناء على ذلك فقد قامت الدراسة المشار اليها بتقديم الاطار العام للأنواع المختلفة لتغيير المراجع في أندونيسيا ، ويوضح الشكل رقم (١) هذا الاطار .



كذلك فإن الجدول رقم (١) يوضح تطور تناوب المراجع وأشكاله في اندونيسيا خلال السنوات ١٩٩٩ وحتى ٢٠٠٧. ويتضح من الجدول المشار إليه أن صدور قانون تنظيم التناوب قد أدى إلى زيادة حالات تناوب كل من شركة وشريك المراجعة بشكل كبير عما كان عليه قبل صدور القانون.

جدول رقم (١)

تتاوب المراجع في أندونيسيا من ١٩٩٩ - ٢٠٠٧

تتاوب شركات المراجعة			تتاوب شريك المراجعة	السنة
غير حقيقي	حقيقي	اجمالي		
-	١١	١١	-	١٩٩٩
-	٩	٩	٢	٢٠٠٠
-	١٤	١٤	-	٢٠٠١
-	-	-	-	٢٠٠٢ (بدابة القانون)
-	-	-	-	٢٠٠٣ (بدابة القانون)
٥٩	٤٧	١٠٦	١٢٥	٢٠٠٤
٤٢	٤٢	٨٤	١١١	٢٠٠٥
٧٥	٤٨	١٢٣	١٢٠	٢٠٠٦
-	٢٩	٢٩	٦٨	٢٠٠٧

Sources : Siregar, Fitriany, Wibowo, Anggraity, 2004

نقلًا عن : Fitriany et al., 2010, P.4

٢/٣ أنواع تغيير المراجع من حيث درجة الإلزام

تشير الدراسات التي تناولت قضية تغيير المراجع إلى أن هذا التغيير قد يكون تغييرا إختياريا (voluntary Auditor Changes أو تغييرا إلزاميا) (Involuntary Auditor Changes) Mandatory ، ويحدث التغيير الإختيارى وفقا لرغبة العميل إذا توافرت لديه الأسباب التي يرى معها ضرورة تغيير المراجع، وقد اتجهت العديد

من الدول إلى إصدار التشريعات التي تكفل تغيير المراجع تغييرا إلزاميا، وقد تزايد هذا الاتجاه بصفة خاصة بعد أن تتطلب قانون SOX في فقرته رقم ٢٠٣ ضرورة التغيير الإلزامي لشريك المراجعة. وتأكيدا على التطبيق الحقيقي للتغيير الإلزامي فقد اشترطت بعض التشريعات ضرورة انقضاء فترة محددة بعد التغيير الإلزامي للمراجع قبل أن يعود من جديد لمراجعة نفس الشركة ، ويطلق على هذه الفترة مصطلح فترة التوقف Cooling Off Period (Velte&Stiglbauer., 2012). ولقد اختلفت الدول في تحديد الفترة التي يستمر فيها المراجع في مراجعة نفس العميل قبل أن يتم تغييره إلزاميا وكذلك مدة التوقف ، ليس هذا فقط بل أن هذه المدة قد اختلفت أيضا في نفس الدوله من فترة لآخرى، ويوضح الجدول رقم (٢) فترات التعاقد والتوقف في بعض الدول . ويتضح من الجدول المشار إليه أن :

(١) اختلفت المدة في الولايات المتحدة الأمريكية قبل وبعد صدور قانون SOX والذي كان أحد العوامل الهامة في التأثير على سياسة تحديد مدة تناوب شريك المراجعة ، حيث اختلفت المدة من سبع سنوات تعاقد وستين توقف قبل صدور القانون إلى أن أصبحت خمس سنوات تعاقد وخمس سنوات أخرى توقف بعد صدور القانون .

(٢) اتفقت المملكة المتحدة مع الولايات المتحدة الأمريكية في هذه المدة حيث يتعين حدوث تناوب إلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات ومدة توقف خمس سنوات (Five – year – on , Five – year - off) .

(٣) اختلف الوضع في كل من إستراليا ودول الإتحاد الأوروبي ، حيث جاءت إستراليا متفقة مع كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة في مدة التناوب الإلزامي والمتمثلة في خمس سنوات ، بينما اختلفت معهما في تحديد مدة التوقف (سنتين) فقط ، كذلك اتفقت دول الإتحاد الأوروبي مع إستراليا في تحديد مدة التوقف بسنتين إلا أنها اختلفت معها في أن يكون

التناوب الإلزامي لشريك المراجعة كل سبع سنوات (Daugherty et al.)
 . (2012)

جدول رقم (٢)		
فترات التعاقد والتوقف في بعض الدول		
الدولة	فترة التعاقد	فترة التوقف
الولايات المتحدة الامريكية		
• قبل صدور قانون SOX	٧	٢
• بعد صدور قانون SOX	٥	٥
المملكة المتحدة	٥	٥
استراليا	٥	٢
دول الاتحاد الأوروبي	٧	٢
المصدر : إعداد الباحث استنادا إلى دراسة (Daugherty et al., 2012)		

ولم ينتهي الأمر عند تلك الدول فقط ، حيث امتد تطبيق التناوب الإلزامي للعديد من الدول الأخرى مثل كوريا ، إيطاليا ، البرازيل ، ماليزيا ، وسنغافورا (Kwon et al. , 2010) ، ويرى الباحث أن فترة التعاقد يجب عدم تجاوزها للسنوات الخمس ، ومن هنا فإن الباحث لا يتفق مع السياسة التي تأخذ بها دول الاتحاد الأوروبي .

٤- الدراسات السابقة

يتناول الباحث فيما يلي مجموعة من الدراسات السابقة التي اهتمت بمناقشة قضية التغيير الإلزامي للمراجع ، ولقد أخذ الباحث في حسابه مجموعة من الإعتبارات عند إختيار تلك الدراسات ، ومن أهم هذه الإعتبارات أن تكون تلك الدراسات من الدراسات الحديثة، ولذلك فإن الكثير من هذه الدراسات تقع خلال السنوات الثلاث الأخيرة ، وأن يتسع نطاقها الجغرافي حيث تم إختيار دراسات تتعلق بالبيئة الأمريكية

والبرازيلية والكورية والأندونيسية والنيجيرية بالإضافة إلى المفوضية الأوروبية. كذلك فقد أخذ الباحث في حسابه أن تتناول تلك الدراسات التغيير الإلزامى لكل من شريك وشركة المراجعة، وأخيرا فقد كان من الضروري - في ضوء مشكلة البحث والهدف منه - أن تتعدد القضايا البحثية التي تتناولها الدراسات التي تم اختيارها ، فمنها من يرتبط بأثر التغيير الإلزامى على ساعات و أتعاب وجودة المراجعة وتوقيت إصدار تقريرها ، ومنها من تناول أثر التغيير الإلزامى على جودة التقارير المالية ، و قدرة المراجع على الوفاء بمتطلبات قانون SOX ، ولعل من أهم ماتناولته تلك الدراسات علاقة التغيير الإلزامى بجودة الحياة المهنية لشريك المراجعة .

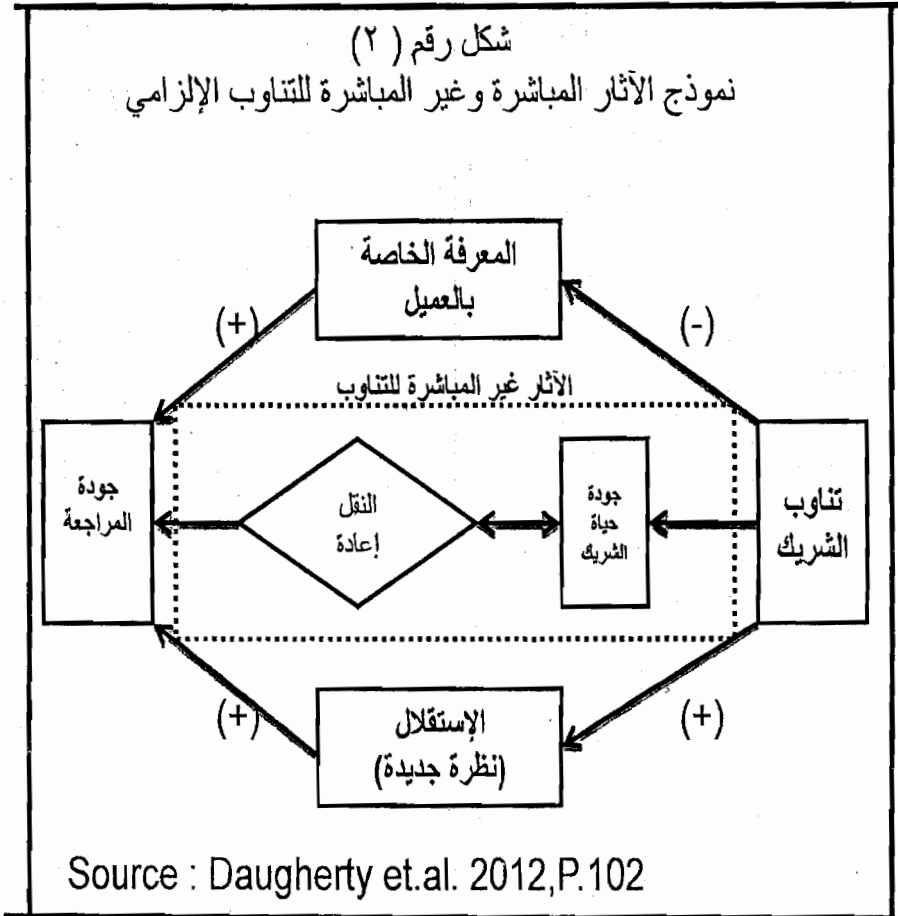
وانطلاقا مما سبق فقد تم تقسيم الدراسات السابقة إلى أربعة مجموعات ، اقتصت المجموعة الأولى بتناول أثر التغيير الإلزامى على جودة حياة الشريك وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وفي المجموعة الثانية تم تناول أثر التغيير الإلزامى على كل من ساعات وأتعاب المراجعة، ثم جاءت المجموعة الثالثة ليتناول الباحث من خلالها علاقة التغيير الإلزامى بجودة التقارير المالية ، وأخيرا تأتي المجموعة الرابعة وفيها يتناول الباحث أثر التغيير الإلزامى على جودة المراجعة

1/4 دراسات تناولت علاقة التغيير الإلزامى للمراجع بجودة حياة الشريك

وتوقيت إصدار تقرير المراجعة

تعتبر علاقة التغيير الإلزامى لشريك المراجعة بجودة حياته المهنية والشخصية من أبرز الاتجاهات الحديثة في الدراسات التي تناولت قضية التغيير الإلزامى للمراجع ، ولقد كانت تلك العلاقة أحد مجالات الاهتمام الأساسية التي تناولتها دراسة (Daugherty et al., 2012) ، حيث قامت الدراسة بتقديم نطاق مختلف لأثار التناوب الإلزامى لشريك المراجعة ، فهي لم تكتفى بمناقشة الآثار المباشرة لهذا التناوب -- كغيرها من الدراسات - وإنما تناولت أيضا الآثار غير المباشرة له ، ولقد تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الوقوف على وجهة نظر شركاء المراجعة فيما يتعلق بتلك الآثار سواء كانت الآثار المباشرة أو غير المباشرة .

وحتى تتمكن الدراسة من صياغة نموذج لهذه الآثار بنوعيتها فقد تم إجراء مقابلات شخصية مع سبعة من شركاء المراجعة من أماكن جغرافية مختلفة ، وإنطلاقاً من هذه المقابلات تم صياغة نموذج الدراسة والذي تم اختباره بعد ذلك من خلال مسح ميداني شمل ٣٧٠ شريك ، ويشير الشكل رقم (٢) إلى الآثار المباشرة وغير المباشرة لتناوب شريك المراجعة وفقاً للنموذج الذي انتهت إليه الدراسة.



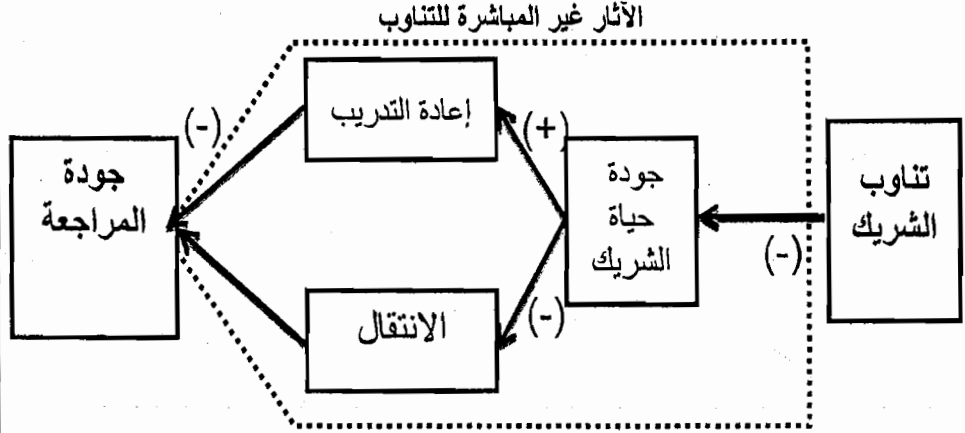
ويتضح من الشكل المشار إليه أن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً بكل من المعرفة الخاصة بالعميل ، واستقلال الشريك ، إلا أن التناوب الإلزامي لشريك المراجعة سوف

يؤدي وبشكل مباشر إلى فقدان المعرفة الخاصة بالعميل من ناحية ، وتدعيم استقلال الشريك من ناحية أخرى .

وهو ما تؤكدُه أيضا دراسة (Brazel et al., 2010) والتي انتهت نتائجها إلى وجود علاقة إيجابية بين الخبرة الخاصة بالعميل وجودة المراجعة حيث ترى الدراسة أن تلك الخبرة سوف تجعل شركاء المراجعة أكثر قدرة على الإستجابة لمؤشرات التلاعب Fraud Indicators وبالتالي فإن تناوب شركاء المراجعة على فترات قصيرة سوف يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة نتيجة فقدان المعرفة الخاصة بالعميل ، وهو الأمر الذي يعنى من ناحية أخرى أن تناوب شركاء المراجعة فى ظل غياب إستراتيجية فعالة لنقل المعرفة سوف يؤدي إلى فقدان المعرفة الصريحة والضمنية بالعميل مما يؤدي إلى الحد من جودة المراجعة.

كذلك يوضح الشكل المشار إليه أن الآثار غير المباشرة للتناوب الإلزامى تتمثل فى تأثير هذا التناوب على جودة حياة الشريك Partner Quality of Life ، وذلك على اعتبار أن شركاء المراجعة مثلهم مثل بقية البشر سوف يبذلون جهودا كبيرة للوصول إلى قدر كبير من الرضا الشخصى، والذي يتطلب الحفاظ على مستوى ملائم من التوازن بين اعتبارات كل من العمل والحياة الشخصية ، وتدنية الفجوة ليس فقط بين الأهداف المختلفة لأفراد الأسرة ، ولكن أيضا بين الرغبات المختلفة لهم فى الإقامة فى مكان مرغوب فيه ، وكذلك فإن قضايا جودة حياة الشريك تتضمن الضغوط المرتبطة بالعمل ، وماتتوى عليه من ارهاق ورضا وظيفي . ولذلك فقد قامت الدراسة بوضع نموذج آخر حول الآثار غير المباشرة للتناوب الإلزامى لشريك المراجعة حيث ترى الدراسة أنه فى ظل هذا التناوب سوف تتمثل البدائل المتاحة أمام الشريك فى إعادة التدريب Retraining تمهيدا لمعرفة كيفية مراجعة عملاء جدد ينتمون إلى صناعات جديدة ، أو البقاء كما هو مع الإنتقال Relocating إلى عميل جديد داخل نفس الصناعة. ويوضح الشكل رقم (٣) النموذج الذى انتهت إليه الدراسة.

شكل رقم (٣)
تعلم صناعة جديدة / النقل



Source : Daugherty et.al. 2012,P.104

ويتضح من الشكل المشار اليه ، ووفقا لماتراه الدراسة، أن إعادة التدريب سوف ترتبط إيجابيا بجودة حياة الشريك ، وذلك على عكس إنتقال الشريك لمراجعة عميل آخر داخل نفس الصناعة ، وفي ذات الوقت فإن إعادة التدريب سوف يكون لها تأثير سلبي على جودة المراجعة. و في ضوء ما افترضته الدراسة من أن التناوب سوف يتم على فترات قصيرة زمنيا ، مع فترات توقف طويلة فقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتفق وما جاء في النموذج السابق ، ومن أهم هذه النتائج أن التناوب الإلزامي سوف يؤدي إلى زيادة أعباء العمل بصفة عامة على الشريك ، و أن شركاء المراجعة سوف يفضلون إعادة التدريب على كيفية مراجعة عملاء ينتمون إلى صناعات جديدة بدلا من الإنتقال إلى عملاء آخرين داخل نفس الصناعة ، رغم أن جودة المراجعة سوف تتأثر سلبيا في ظل إعادة التدريب وذلك على عكس الإنتقال .

ووفقا لما جاء بالدراسة فإن إنتقال الشركاء إلى مراجعة عميل جديد داخل نفس الصناعة سوف يساهم فى تحقيق عدم الرضا الوظيفى كما، أنه قد يؤثر سلبيا على التوافق الأسرى خاصة إذا كان التناوب يتم على فترات قصيرة ، وهو ما سوف يؤدى إلى تعدد مرات الإنتقال ، وهنا قد يواجه الآباء والأمهات مشكلة تغيير مدارس أبنائهم الصغار، كما أن أحد الزوجين قد يرفض التحرك عندما يكون مطلوب من الشريك السفر لمسافات طويلة حسب ما ذكر بعض الشركاء ممن شملتهم الدراسة. وبالتالي فإن شركاء المراجعة سوف يقومون بإدارة حياتهم الشخصية والمهنية للحد من الآثار السلبية المحتملة لعمليات إنتقالهم لمراجعة عميل جديد داخل نفس الصناعة ، ووفقا للدراسة فإن الوسيلة التى سوف يستخدمها الشركاء لتجنب تلك الآثار السلبية سوف تتمثل فى تفضليهم لإعادة التدريب على مراجعة عملاء ينتمون إلى صناعات جديدة حتى وإن تعارض ذلك مع فرص تقدمهم الوظيفى ، حيث يرى الشركاء أن جودة حياتهم الشخصية أهم من فرص التقدم الوظيفى . ومن ناحية أخرى فإن الدراسة فى تفسيرها لوجود علاقة سلبية بين إعادة التدريب وجودة المراجعة ترى أن قدرة الشركاء على إكتشاف التحريفات الجوهرية ، واستجابتهم لمؤشرات التلاعب سوف تزداد كلما كانوا أكثر خبرة وأكثر معرفة بالصناعة وهو ما يتناقض مع سياسية إعادة التدريب ومراجعة صناعات جديدة .

ومن أبرز الاتجاهات البحثية الأخرى التى لم تحظى بالاهتمام الكافى حتى الآن دراسة أثر التغيير الإلزامى للمراجع على توقيت اصدار تقرير المراجعة، وفى هذا المجال فقد جاءت دراسة (Tanyi et al., 2010) ، التى استهدفت تحديد مدى تأثير توقيت إصدار تقرير المراجع بما إذا كان تناوب المراجع تناوباً إلزامياً أو إختيارياً ، وذلك من خلال تحديد فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة عن السنة الأولى للتعاقد فى الحالتين ، ويقصد بفترة التأخر فى إصدار تقرير المراجعة (Audit Report Lags) الفترة التى تقع بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ إصدار التقرير .

وقد تم إجراء هذه الدراسة فى أعقاب توقف شركة آرثر أندرسون فى عام ٢٠٠٢ عن مزاوله نشاطها، حيث تم استخدام بيانات السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ لعينة من عملاء

المراجعة، ولقد تم اختيار السنة المذكوره باعتبارها السنة الأولى لتعاقد عملاء شركة آرثر أندرسون مع شركات مراجعة جديدة وقد تم تقسيم هذه العينة إلى مجموعتين وهما :

المجموعة الأولى : تمثلت هذه المجموعة في بعض عملاء شركة آرثر أندرسون والذين أصبح من الضروري لهم الانتقال إجبارياً إلى إحدى شركات المراجعة الكبرى الأخرى بعد توقف شركة آرثر أندرسون عن ممارسة نشاطها ، ولقد تم تقسيم هذه المجموعة إلى نوعين تمثل النوع الأول في هؤلاء العملاء الذين تعاقدوا مع شركات مراجعة جديدة بها أحد أو بعض شركاء شركة آرثر أندرسون الذين تشير الدراسة إلى أنه بمجرد توقف شركة آرثر أندرسون عن ممارسة نشاطها قامت بعض شركات المراجعة الأخرى باستقطاب بعض هؤلاء الشركاء للعمل لديها، و كانت وجهة نظر بعض عملاء شركة آرثر أندرسون أنه من الأفضل ومن الأسهل لهم تتبع هؤلاء الشركاء إلى شركاتهم الجديدة، ولذلك فقد اطلقت الدراسة على هذا النوع من العملاء مصطلح التابعين أو المرافقين Followers وقد بلغ عددهم في العينة ١٨٦ عميل . أما النوع الثاني فقد تمثل في بعض عملاء شركة آرثر أندرسون والذين كان رأيهم أنه من الأفضل الانتقال إلى شركة مراجعة جديدة لا يوجد بها أياً من شركاء المراجعة السابقين بشركة آرثر أندرسون ، ولذلك فقد اطلقت الدراسة على هذا النوع من العملاء مصطلح غير التابعين أو غير المرافقين Non- Followers وبلغ عددهم في الدراسة ١٩٨ عميل .

المجموعة الثانية : تمثلت هذه المجموعة في بعض عملاء شركات المراجعة الأخرى الذين قاموا إختيارياً بتغيير شركة المراجعة والتعاقد مع شركة أخرى من شركات المراجعة الخمس الكبرى ، وتأسيساً على ذلك فقد اطلقت عليهم الدراسة مصطلح Non- Andersen Clients وقد بلغ عددها في العينة ١٢٠ عميل .

وفي سياق اختبار أثر نوع تغيير المراجع (إلزامي ، اختياري) على فترة إصدار تقرير المراجعة خلال السنة الأولى للتعاقد قامت الدراسة بمقارنة بيانات مفردات العينة من المجموعة الثانية (Non- Andersen Clients) مع بيانات مفردات العينة من النوع الثاني من المجموعة الأولى وهى مجموعة العملاء غير المرافقين (Non- Andersen Clients) ، وتقرر الدراسة أنها قد استبعدت النوع

الأول من المجموعة الأولى وهم العملاء الذين تتبعوا بعض شركاء المراجعة السابقين بشركة آرثر أندرسون إلى شركات المراجعة الأخرى بعد توقف الشركة المذكوره عن ممارسة نشاطها (Follower ، ex- Andersen Clients) لأن تلك الفئة من عملاء المراجعة ورغم أنها كانت مضطرة للانتقال لمراجع جديد ، وهو ما يعني أن تغيير المراجع كان تغييراً إلزامياً، إلا أن الدراسة ترى أن هذا التغيير هو تغييراً إلزامياً في الشكل From فقط ، دون أن يكون تغييراً إلزامياً في جوهره Substance . كذلك فقد قامت الدراسة باختبار أثر العلاقات العميقة أو العلاقات العائلية مع شريك المراجعة (Partner Familiarity Effect) على الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، ولذلك فقد قامت بمقارنة نتائج نوعي عملاء المراجعة بالمجموعة الأولى من عينة الدراسة وهم العملاء الذين اطلقت عليهم الدراسة مصطلح عملاء مرافقين أو غير مرافقين . وقد جاءت نتائج الدراسة على النحو الآتي

(١) تأخر إصدار تقرير المراجعة لعملاء شركة آرثر أندرسون غير المرافقين بما يقرب من سبعة أيام (٦.٤٩ يوم) وذلك بالمقارنة بعملاء شركات المراجعة الكبرى الأخرى حيث تشير الدراسة إلى أن تقرير المراجعة لعملاء شركة آرثر أندرسون غير المرافقين قد صدر بعد ٦٢,٥٧ يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية محل الدراسة (٢٠٠٢) ، بينما صدر تقرير المراجعة لعملاء شركات المراجعة الكبرى الأخرى بعد ٥٦,٠٨ يوماً فقط . وبالتالي فإن الدراسة قد انتهت إلى ارتفاع فترة التأخير في إصدار تقرير المراجعة بشكل كبير في ظل التغيير الإلزامي للمراجع وذلك بالمقارنة بها في ظل التغيير الاختياري له ، أم خلال سنتي ٢٠٠٠ (وهي السنة الأخيرة قبل أن تتصاعد المشكلة بين شركتي آرثر أندرسون للمراجعة وأنرون للطاقة) و ٢٠٠٣ (وهي السنة الثانية للتعاقد مع المراجع الجديد) فإن نتائج الدراسة تؤكد عدم وجود فروق جوهرية بين فترة التأخر في إصدار تقرير الدراسة لمجموعتي الدراسة المشار إليهما .

(٢) تؤثر العلاقات العائلية بين شريك وعملاء المراجعة على فترة التأخر في إصدار التقرير حيث صدر تقرير المراجعة لعملاء المراجعة غير المرافقين متأخراً ٤,٥٦ يوماً عن توقيت صدوره لعملاء المراجعة المرافقين ، فبينما نجد أن تقرير المراجعة قد صدر للعملاء غير المرافقين بعد ٦٢,٥٧ يوماً، فقد صدر للعملاء المرافقين بعد ٥٨,٠١ يوماً فقط من تاريخ نهاية السنة المالية .

وتوصي الدراسة في نهايتها بضرورة استمرار البحث وراء حقيقة العلاقة بين الأنواع المختلفة لتغيير المراجع وبعض المتغيرات الأخرى ومنها العلاقات العائلية ومستوى عمليات إدارة الأرباح .

٢/٤ دراسات تناولت علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بساعات وأتعاب المراجعة :

من بين المجالات التي تناولتها الدراسات السابقة علاقة التغيير الإلزامي بكل من ساعات وأتعاب المراجعة باعتبارهما يمثلان جانب كبير من تكاليف المراجعة سواء للمراجع أو للعميل ، ومن هنا فقد جاءت دراسة (Kwon et al., 2010) والتي تمثل هدفها الأساسي في إختبار العلاقة بين سياسة التناوب الإلزامي لشركات المراجعة Mandatory Audit Firm Rotation من ناحية وكل من : ساعات و أتعاب وجوده المراجعة من ناحية أخرى، وقد تم القيام بالدراسة بعد أن اتجهت الحكومة الكورية في عام ٢٠٠٦ للأخذ بتلك السياسة ، و جاءت التساؤلات الأساسية للدراسة لتبحث حول مدى تأثير التناوب الإلزامي لشركات المراجعة على المتغيرات الثلاث سالفة الذكر ، وما إذا كان هذا التأثير في حالة وجوده سوف يختلف باختلاف مدى تكرار التعاقد بين العميل وشركة المراجعة وكان من بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

(١) بينما توجد علاقة ايجابية بين التناوب الإلزامي لشركات المراجعة وكل من : ساعات وأتعاب المراجعة، فإن الدراسة لم تنتهي إلى وجود علاقة بين التناوب الإلزامي لشركات المراجعة من ناحية وجوده المراجعة من ناحية أخرى ، ويلاحظ هنا أن الدراسة قد استخدمت قيمة الاستحقاقات غير العادية

(Discretionary Accruals) لقياس جودة المراجعة وقد انتهت الدراسة إلى أن قيمة تلك الاستحقاقات قد ظلت كما هي في بعض الأحيان وانخفضت بشكل ضئيل في أخرى .

(٢) تؤكد الدراسة على أن العلاقة الايجابية بين التناوب الإلزامي وساعات المراجعة سوف تكون أشد وضوحاً خلال التعاقد الأول ، وذلك بالمقارنة بالتعاقدات التي تتم خلال السنوات التالية وذلك على اعتبار ، وكما ترى الدراسة ، أن بعض المهام التي سيقوم بها المراجع سوف تحتاج خلال التعاقد الأول لتخصيص ساعات أكبر لإنجازها وذلك بالمقارنة بما سيتم تخصيصه من ساعات خلال سنوات التعاقد التالية، ومن بين هذه المهام : فحص وتقييم كل من : هيكل الرقابة الداخلية ، مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة ، ومخاطر العميل .

وتتفق تلك النتائج مع ما إنتهت إليه دراسة (Caramanis & Lennox , 2008) حيث تؤكد هذه الدراسة على أن ساعات المراجعة سوف تزيد بشكل كبير وملحوظ خلال السنة الأولى لتعاقد العميل مع شركة المراجعة ، كما أنها تتفق مع دراسة (Krishnan et al., 2008) فيما إنتهت إليه من نتائج تؤكد أن هناك علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشركات المراجعة وأتعب المراجعة خاصة عندما يتعاقد العميل مع إحدى شركات المراجعة الكبرى وهو الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة التي سوف يتحملها العميل .

وفى السياق ذاته جاءت دراسة (Ebrahim, 2010) و يتمثل هدفها الأساسى في إجراء تحليلاً شاملاً في البيئة الأمريكية وذلك خلال السنوات ٢٠٠٠-٢٠٠٦ في أعقاب صدور قانون SOX في عام ٢٠٠٢ ، ولقد تم استخدام عينة كبيرة شملت مجموعات مختلفة من عملاء المراجعة .

ومن أهم النتائج التي انتهت إليها الدراسة ما يلي :

(1) يوجد ارتفاع كبير في أتعاب المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية خاصة في السنوات الأولى لتطبيق قانون SOX (٢٠٠٤-٢٠٠٥) ، وتضيف الدراسة أنه اعتباراً من سنة ٢٠٠٦ فقد توافرت مؤشرات على أن تلك الزيادة الكبيرة في أتعاب المراجعة قد بدأت في الإنخفاض، وترى الدراسة أن من أهم الأسباب وراء الارتفاع الكبير في أتعاب المراجعة خلال السنوات الأولى ارتفاع الطلب بشكل كبير على خدمات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال هذه السنوات ، وهو الأمر الذي جعل شركات المراجعة ، خاصة الشركات الكبيرة ، تطالب بأتعاب أكبر وذلك انطلاقاً من أن إلتزامها بأحكام ومتطلبات قانون SOX ، ومسئولياتها الكبرى في ظلها سوف يستوجب منها تخفيض أحد أهم أنواع تكاليف المراجعة وهو تكاليف التقاضي ، وهو ما يستدعي من ناحية أخرى زيادة الإستثمار في التكاليف الخاصة بعملية المراجعة والموارد المستنفذة في القيام بها خاصة في حالة عملاء المراجعة الأقل حجماً ، والأكثر خطراً ، والأقل قدرة على تحقيق ارباح سنوية. وبهذا فإن الدراسة ترى أن تخفيض أحد أنواع تكاليف المراجعة وهو تكاليف التقاضي سوف يتطلب زيادة النوع الثاني منها وهو تكاليف القيام بعملية المراجعة نظراً لعلاقة الارتباط والتلازم بين هذين النوعين من تكاليف المراجعة، بالإضافة إلى أن شركات المراجعة الكبيرة هي الشركات الأكثر تعرضاً لمخاطر التقاضي وبالتالي فلا بد لها وأن تنفق موارد أكبر في عمليات المراجعة .

(٢) يرى عملاء شركات المراجعة أن الإلتزام بالتغييرات التشريعية الهامة مثل قانون SOX ورغم أنه سوف يؤدي إلى تحملهم تكاليف أكبر، إلا أن المنافع المتوقعة منه سوف تمتد خلال الأجل الطويل ، ومن أبرز تلك المنافع وجود

تقارير ماليه على مستوى أعلى من الجودة ، وجود نظم للرقابة الداخلية على مستوى أفضل من الفعالية خاصة في مجال إعداد التقارير المالية .

(٣) نظراً للارتفاع الكبير في أتعاب المراجعة بعد صدور قانون SOX فقد ادى ذلك ، وفقاً لما انتهت إليه الدراسة من نتائج ، إلى وجود اتجاه ملحوظ نحو تغيير المراجع حيث قام عدد كبير من العملاء بالانتقال من إحدى شركات المراجعة الكبرى إلى غيرها من الشركات وذلك رغبة منهم في تخفيض الارتفاع الواضح في أتعاب المراجعة خلال السنوات الأولى من تطبيق قانون SOX .

وتتفق هذه الدراسة مع بعض الدراسات الأخرى ذات الصلة ، فهي تتفق مع دراسة (Simunic & Stein , 1996) في أن تكاليف المراجعة تتمثل في تكلفة الموارد المستنفذة (Resources Consumed) في أداء عملية المراجعة ، والتكلفة المتوقعة للقضايا المستقبلية (Future Litigation) التي قد تحدث في حالات فشل المراجعة ، كما تتفق مع دراسة (Hackenbrack & Hogan , 2005) في أن ارتفاع تكلفة أداء عملية المراجعة في ظل بيئة قانون SOX سوف يدفع بعض شركات المراجعة الكبرى إلى إنهاء تعاقداتها مع بعض العملاء إذا لم يتمكن هؤلاء العملاء من تحمل الزيادة الكبيرة في هذا النوع من التكاليف، وهونفس ما أكدته إحدى الدراسات الأخرى (Ettredge et al., 2007) ولكن بشكل آخر حيث انتهت هذه الدراسة إلى أن بعض عملاء المراجعة قد يضطروا إلى عزل أو إنهاء Dismissal تعاقداتهم مع شركات المراجعة التي سبق لهم التعاقد معها نتيجة الارتفاع الكبير في أتعاب تلك الشركات نتيجة ارتفاع تكاليف المراجعة في ظل بيئة المراجعة بعد صدور قانون SOX .

ومن أهم ما يميز دراسة (Ebrahim, 2010) في رأي الباحث أنها أكثر اتساعاً في نطاقها الزمني ، ونتائجها أكثر قابلية للتعميم لإستخدامها عينة كبيرة من الأطراف ذات الصلة .

وتوصي الدراسة في نهايتها بضرورة اهتمام الممارسين والباحثين والابحاث المستقبلية بصفة عامة باجراء تحليل لفترة أطول من الزمن لاختبار ما يتطلبه قانون SOX من تكاليف، وما ترتب عليه من منافع ، وما انتهى إليه من آثار خاصة على سوق الأوراق المالية من ناحية والتقارير المالية من ناحية أخرى .
وبهذا يمكن القول أن الدراسات العلمية تتفق فيما بينها على أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة وهي التكلفة التي يتحملها عملاء المراجعة (Cost to Clients) ، كما سيؤدي إلى زيادة جهد المراجع وساعات المراجعة وكلاهما يعبر عن التكلفة التي سوف يتحملها المراجع (Auditor Effort/Cost) .

٣/٤ دراسات تناولت علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة التقارير المالية

لم تكن علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة التقارير المالية بعيدة عن اهتمام الباحثين في مختلف دول العالم ، ولقد ازداد الاهتمام بدراسة تلك العلاقة خلال السنوات الأخيرة، ولعل مما يؤكد أهمية دراسة تلك العلاقة أن بعض الدراسات التي تناولت علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة المراجعة قد استخدمت جودة التقارير المالية كمقياس لجودة المراجعة، وهو الأمر الذي يرى معه الباحث أن يتم تناول هذه الدراسات في إطار هذه المجموعة من الدراسات السابقة.
ومن أحدث هذه الدراسات دراسة (Harris &whisenant, 2012) حيث تم استخدام عينة من شركات ثلاث دول من الدول التي أخذت بنظام التناوب الإلزامي لشركة المراجعة وهي إيطاليا والبرازيل وكوريا الجنوبية ، ومن خلال استخدام البيانات الخاصة بها عن السنوات ١٩٩١-٢٠١٠ جاء سعى الدراسة وراء تحقيق الهدف الأساسي لها والذي تمثل في تحديد مدى إختلاف مستوى جودة المراجعة خلال السنة الأولى بعد تطبيق التناوب الإلزامي لشركات المراجعة ووفقاً للدراسة فإن جودة المراجعة تعتبر دالة فيما يلي :

(١) جدارة شركة المراجعة (Competence of The Audit Firm)، ويتم قياسها بمدى قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل .

(٢) مستوى التهديد الفعلي لإستقلال المراجع The Level of Actual Threats to Audit Independence ، ويتم قياسه بمدى قدرة المراجع على إصدار تقرير يفصح من خلاله عما تم اكتشافه من تحريفات جوهرية.

ولقد تم استخدام مستوى إدارة الأرباح كمقياس لمستوى جودة المراجعة ، وتبرر الدراسة ذلك بأن جودة المراجعة من الصعب قياسها كميأ إذا تم الاعتماد على مدخلاتها، وبالتالي فإنه من الأفضل أن يتم الاعتماد على مخرجاتها (جودة التقارير المالية) عند قياسها ، ونظراً للإرتباط الوثيق بين مستوى إدارة الأرباح وجودة تلك التقارير فقد تم استخدامها لتحديد مدى اختلاف مستوى جودة المراجعة بعد تطبيق التناوب الإلزامي . ولقد انتهت الدراسة إلى النتائج التالية:

(١) وجود إنخفاض كبير في مستوى إدارة الأرباح بعد تطبيق التناوب الإلزامي لشركات المراجعة مما يعني وجود علاقة ايجابية بينه وبين جودة المراجعة حيث انتهت الدراسة إلى انخفاض مستوى كل من تمهيد الدخل والاستحقاقات الاختيارية بشكل ملحوظ بالإضافة إلى أن الإعراف بالخسائر قد أصبح أكثر حدوثاً في الوقت المناسب ، كذلك فإن محاولات الشركات لإدارة الأرباح المستهدفه Managing Earnings Targets قد أصبح أقل مما كانت عليه قبل تطبيق التناوب الإلزامي .

(٢) ترى الدراسة أن نقص المعرفة بالعميل و إن كان يمثل أحد أهم النتائج السلبية للتناوب الإلزامي لشركة المراجعة، ومن العوامل التي تتأثر بها جودة المراجعة سلبياً ، إلا أنه يمكن الحد منه من خلال تدعيم فكرة التواصل الجيد بين المراجعين السابقين واللاحقين خاصة في السنوات الأولى التي تعقب التناوب الإلزامي لشركات المراجعة و استخدام الملفات التفصيلية بينهما، وهو

Four- Eyes Principle (Two العينون الأربعة مبدأ . Audit Involvement)

وتؤكد الدراسة أن قواعد التناوب في العديد من الدول تشير إلى أن تغيير شركات المراجعة قد حظى باهتمام يفوق ما حظى به تناوب شريك المراجعة من اهتمام ومن أهم القيود التي تشير إليها الدراسة أنها لم تتناول بعض التكاليف الأخرى للتناوب مثل الزيادة في أتعاب المراجعة ، كما لم تتناول أثر التناوب الإلزامي على زيادة مستوى المنافسة في أسواق المراجعة ، وتؤكد الدراسة على أنها تركت الإجابة على مثل هذه التساؤلات البحثية الهامة للأبحاث المستقبلية .

وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (Davis et al., 2009) فيما يتعلق بأثر التناوب الإلزامي على مستوى إدارة الأرباح حيث تؤكد نتائج الدراسة الأخيرة أنه على الرغم من وجود علاقة ايجابية بين طول فترة التعاقد ومستوى إدارة الأرباح قبل صدور قانون SOX إلا أن هذا السلوك لم يحدث بعد صدور القانون المشار إليه. ومما هو جدير بالذكر أن هناك من الدراسات من يرى أن طبيعة العلاقة بين طول فترة التعاقد ومستوى إدارة الأرباح سوف تتوقف على الوسيلة المستخدمة في عمليات إدارة الأرباح وفي هذا المجال تؤكد دراسة (Chi et al., 2011) أن فترات التعاقد الطويلة بينما ترتبط سلبيا مع قيمة الاستحقاقات غير العادية فإنها ترتبط إيجابيا بالإدارة الحقيقية للأرباح Real Earnings Management

وتأكيد على الاهتمام المتزايد بدراسة العلاقة التي نحن بصدها في تلك المجموعة من الدراسات السابقة تأتي دراسة (Kramer et al., 2011) والتي تم القيام بها في الولايات المتحدة الأمريكية لإختبار أثر التناوب الإلزامي لشركة المراجعة وفترة استمرارها مع العميل على جودة الأرباح المحاسبية التي تم قياسها من خلال المدى الذي تذهب إليه منشأة العميل في استخدام التحفظ Conservatism المحاسبي ، ولقد ركزت الدراسة على تناول أثر التناوب الإلزامي لشركة المراجعة دون أن يمتد تركيزها إلى تناول أثر التناوب الإلزامي لشريك المراجعة ، حيث تقرر الدراسة أن تناوب شركة المراجعة سوف يتضمن تلقائياً تناوب شريك المراجعة إلا إذا انتقل عميل

وشريك المراجعة معاً إلى شركة مراجعة أخرى وقد استبعدت الدراسة وجود احتمالات كبيرة لحدوث هذه الحالة .

ولقد تم اختيار عينة من الشركات الأمريكية وباستخدام تحليل الانحدار لبيانات القوائم المالية لتلك الشركات خلال الفترة ١٩٨٠-٢٠٠٦ تم اختبار أثر التناوب الإلزامي لشركة المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي الذي سيتم استخدامه عند قياس و التقرير عن الأرباح السنوية، وكذلك فقد تم اختبار ما إذا كان المستوى المستخدم من التحفظ المحاسبي سوف يختلف باختلاف الفترة التي سوف يستمر فيها التعاقد بين شركة و عميل المراجعة .

وقد تم تقسيم فترة التعاقد إلى ثلاثة أنواع وهي قصيرة (٢-٣ سنوات) ، متوسطة (٤-٨ سنوات) ، وطويلة وذلك من تسع سنوات فأكثر ، وقد انتهت الدراسة إلى أن التناوب الإلزامي لشركات المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة المستوى المستخدم من التحفظ المحاسبي عند قياس و التقرير عن أرباح السنة الأولى لعملية التناوب ومع ذلك فإن الدراسة تؤكد أن هذه الزيادة لم تكن هامة إحصائياً .

كذلك انتهت الدراسة إلى أن المستوى المستخدم من التحفظ المحاسبي ينخفض كلما طالت فترة التعاقد بين عميل وشركة المراجعة ، ويمكن للباحث القول أن الدراسات التي تناولت العلاقة بين فترة التعاقد مع شركة المراجعة والمستوى المستخدم من التحفظ المحاسبي قد انتهت إلى نتائج متباينة ، حيث إنتهت دراسة (Li, 2010) إلى أن تلك العلاقة سوف تختلف باختلاف حجم عميل المراجعة حيث تؤكد الدراسة أن فترة التعاقد الطويلة سوف ترتبط إيجابياً مع المستوى المستخدم من التحفظ المحاسبي فى الشركات كبيرة الحجم ، وعلى العكس من ذلك فإن العلاقة بينهما سوف تكون علاقة سلبية فى الشركات صغيرة الحجم، أما دراسة (Jenkins & Velury, 2008) فقد انتهت إلى وجود علاقة إيجابية بينهما حيث تؤكد نتائج الدراسة إنخفاض مستوى التحفظ المحاسبي خلال فترات التعاقد القصيرة.

وبالإضافة إلى اختبار أثر تناوب شركات المراجعة على جودة التقارير المالية فقد قامت دراسة (Fitriany et al., 2010) باختبار أثر تناوب شريك المراجعة أيضا عليها ، ولقد تم إجراء هذه الدراسة في البيئة الأندونيسية وذلك في أعقاب قيام أندونيسيا في عام ٢٠٠٢ بإصدار قانون لتنظيم تناوب شركات المراجعة وهو ما تم تعديله بعد ذلك في عام ٢٠٠٨

ولقد تمثل الهدف الأساسي للدراسة في اختبار أثر تناوب كل من شركة وشريك المراجعة ، وفترة استمرار كل منهما على جودة الأرباح المحاسبية ولقد تم تطبيق الدراسة على عينة من الشركات العامة وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها ما يلي :

(١) يؤثر التناوب الإلزامي لشريك المراجعة الذي يتم كل ثلاث سنوات حسب نص القانون تأثيرا إيجابيا على الأرباح المحاسبية، ويزيد هذا التأثير بشكل واضح بعد انتهاء السنة الثانية لفترة التعاقد بين العميل وشركة المراجعة بما يعني أن هذا التأثير يرتبط إيجابياً من ناحية أخرى مع طول فترة استمرار الشريك .

(٢) يختلف تأثير فترة استمرار شركات المراجعة على جودة الأرباح المحاسبية بعد صدور القانون عما كان سائداً قبل صدوره ، حيث تشير الدراسة إلى أن فترة استمرار شركات المراجعة كانت ترتبط عكسياً بجودة الأرباح المحاسبية قبل صدور قانون تنظيم تناوب شركات المراجعة، ولقد جاءت النتائج على عكس ذلك تماماً بعد صدور القانون ، حيث تبين أن هناك علاقة إيجابية بين التناوب الإلزامي لشركات المراجعة من ناحية وجودة الأرباح المحاسبية من ناحية أخرى ، كما أن هذا التأثير الإيجابي يزداد كلما ازدادت فترة استمرار شركة المراجعة ، ويلاحظ هنا أن الحد الأقصى لفترة تعاقد شركة المراجعة قد أصبح ست سنوات في ظل ما تم من تعديلات في عام ٢٠٠٨ للقانون المشار إليه بعد أن كانت خمس سنوات فقط قبل أن يتم تعديله

(٣) تؤكد الدراسة على أن العامل الزمني يعتبر من العوامل الهامة والمؤثرة فيما انتهت إليه من نتائج حيث تشير الدراسة إلى أن معظم الدراسات الأخرى قد انتهت إلى وجود علاقات خطية (Liner Relation Ship) بين التناوب الإلزامي وجودة المراجعة بينما جاءت نتائجها لتؤكد على أن العلاقة بينهما هي علاقات غير خطية حيث تتأثر درجة قوة العلاقة بالعامل الزمني

ويرى الباحث أن من أهم ما يميز هذه الدراسة أنها لم تكفي فقط باختبار أثر التناوب الإلزامي لشريك أو شركات المراجعة وإنما قامت باختبار أثر كليهما على جودة الأرباح المحاسبية ، كذلك فإن هذه للدراسة ، وعلى خلاف العديد من الدراسات ، قامت باستخدام جودة الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة المراجعة وهو ما يعني أنها قد اهتمت عند اختبار أثر التناوب الإلزامي على جودة المراجعة بالتعامل مع مخرجات عملية المراجعة (جودة الأرباح المحاسبية)، وليس التعامل مع مدخلاتها مثل جودة أوراق العمل ، ساعات المراجعة وغير ذلك من المدخلات.

٤/٤ دراسات تناولت علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة المراجعة

تعد علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة المراجعة من أكثر المجالات التي حظيت باهتمام الباحثين، ورغم امتداد الاهتمام بها عبر سنوات طويلة، إلا أن هذه العلاقة مازالت تطرح نفسها وبقوة على الباحثين حتى وقتنا الحالي ، وانطلاقاً مما انتهت إليه بعض الدراسات بأن اكتشاف أوجه القصور بالرقابة الداخلية والتقرير عنها يعتبر أحد الأبعاد الهامة لجودة المراجعة (-Ashbaugh, 2010 ; Lopez & Peters , 2007 ; Doyle et al., 2008 ; Skaife et al., 2008)، فضلا عن أنه لا يكتسب أهميته فقط في منظمات الأعمال وإنما أيضا في الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الأرباح ، حيث قد يؤثر هذا الإفصاح على التبرعات والمنح الحكومية المقدمة لتلك الوحدات (Petovits et al., 2011)، كما أنه سوف يتطلب من المراجعين بذل المزيد من الجهد خاصة عندما يتبين لهم ارتفاع خطر الرقابة وهو ما سوف ينعكس بالضرورة على أتعاب المراجعة (Hogan & Wilkins, 2008) فقد اهتمت بعض

الدراسات بإختبار العلاقة بين تناوب شريك وشركة المراجعة وتقرير المراجع عن أوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية ، وفى هذا السياق جاءت دراسة (Fitzgerald et al.2012) ، وانطلاقاً من الفروض التى إختبرتها الدراسة يمكن القول أن الدراسة طرحت مجموعة من التساؤلات وحاولت الإجابة عليها وتتمثل هذه التساؤلات فيما يلى :

(١) هل ستفضل شركات المراجعة التقرير عن أوجه القصور فى هيكل الرقابة

الداخلية فى السنة الأولى لتعاقدتها مع العميل ؟

(٢) هل سيفضل شركاء المراجعة التقرير عن أوجه القصور فى هيكل الرقابة

الداخلية فى السنة الأولى لتولى مهمة مراجعة الحسابات لعميل مستمر؟

(٣) هل سيفضل شركاء المراجعة التقرير عن أوجه القصور فى هيكل الرقابة

الداخلية لدى العملاء الذين يعملون معهم لفترة أطول ؟

وكما يتضح فإن التساؤل الأول يرتبط بأثر تناوب شركة المراجعة على التقرير عن أوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية، أما بقية التساؤلات فإنها ترتبط بأثر تناوب شريك المراجعة على التقرير عن أوجه القصور المشار إليها.

وفى سبيل الوصول إلى إجابة هذه التساؤلات فقد قامت الدراسة باستخدام عينة من تقارير المراجعة الصادرة فى الولايات المتحدة الأمريكية عن بعض الوحدات الكبرى التى لا تهدف لتحقيق الربح وذلك خلال السنوات ٢٠٠١ وحتى ٢٠٠٧ .

وقد إنتهت الدراسة إلى أن شركات المراجعة سوف تقوم خلال السنة الأولى بالإفصاح عن الكثير من أوجه القصور فى الرقابة الداخلية ، ويرجع ذلك وفقاً لنتائج الدراسة إلى أن قيام شركة المراجعة خلال السنة الأولى لتعاقدتها مع العميل باستثمار الكثير من مواردها وجهودها فى فهم وإختبار مدى قوة تصميم وتنفيذ هيكل الرقابة الداخلية سوف يجعلها أكثر قدرة ، وأعلى رغبة فى التقرير عن جميع أوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية ، وذلك على عكس ما كانت تتوقعة الدراسة استناداً إلى أن مراجعة الوحدات التى لا تهدف لتحقيق الربح وتقييم هيكل الرقابة الداخلية بها سوف

يتطلب درجة عالية من المعرفة الخاصة بالعميل ، وهو ما لن يتحقق إلا مع زيادة فترة الإرتباط بين شركات المراجعة وتلك الوحدات ، وبالتالي فقد توقعت الدراسة وكما يتضح من فرضها الأول أن شركة المراجعة لن تفضل التقرير عن أوجه القصور في السنة الأولى لارتباطها بالعميل.

أما فيما يتعلق بأثر التناوب الإلزامى لشريك المراجعة، فقد إنتهت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين تناوب شريك المراجعة والتقرير عن أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل، وهو نفس ما نتجت إليه بعض الدراسات الأخرى (Bamber & Chi et al., 2009 ; Bamber , 2009) ، حيث ترى تلك الدراسات أن تناوب شريك المراجعة وعلى الرغم من أنه قد يؤدي إلى تحسين مستوى إستقلال الشريك الجديد من ناحية ، وزيادة مستوى جودة المراجعة من ناحية أخرى، إلا أن شريك المراجعة الجديد وفي معظم الأحوال سوف يعتمد على ما تتضمنه أوراق عمل السنوات السابقة سواء فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالعميل ، أو فيما يتعلق بمدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية والتي من المحتمل أن تشير إلى عدم حدوث تغيير جوهري في أوجه قصور هيكل الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بأثر طول فتره عمل الشريك مع العميل على قيام الشريك بالتقرير عن أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية فقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بينهما حيث تؤكد الدراسة أن قيام الشريك بذلك سوف يزداد بشكل واضح إذا تجاوزت فترة عمله مع العميل خمس سنوات ، ويرجع ذلك إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة وطول فترة عمل الشريك مع العميل.

وبهذا فإن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة تختلف مع نتائج إحدى الدراسات الأخرى (Bedard & Johnstone , 2010) حول علاقة تناوب شريك المراجعة بقدرته على اكتشاف أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عنها، حيث إنتهت الدراسة المشار إليها إلى أنه في ظل تناوب شركاء المراجعة فإن شركاء المراجعة الجدد سوف يكون مطلوب منهم زيادة نطاق إجراءات المراجعة المخططة

خلال العام الأول من توليهم المسؤولية، وهو ما سوف يؤدي إلى تحسين قدرتهم في مجال إكتشاف والتقرير عن أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية .

وتأكيداً على أهمية استمرار الباحثين بتحليل الجوانب المختلفة لقضية التناوب الإلزامي للمراجع فقد جاءت دراسة (Velte&Stiglbauer , 2012) لتهتم باختبار أثر التناوب الإلزامي لشريك وشركة المراجعة Auditor and Audit Firm Rotation على كل من جودة المراجعة والجودة المحاسبية ، ولقد جاءت الدراسة بعد قيام المفوضية الأوروبية في عام ٢٠١١ باصدار لائحة جديدة تقتضي ضرورة التناوب الإلزامي لشركة المراجعة كل ست سنوات مع فترة توقف اربعة سنوات ، وذلك بعد ان كان الحد الاقصى لفترة التناوب الإلزامي هو سبع سنوات مع فترة توقف سنتين فقط ، ولقد كان الدافع الاساسي للدراسة أن المفوضية الأوروبية لم تقدم دعماً تجريبياً عن قناعتها بأن التناوب الإلزامي سوف يكون له العديد من الآثار الايجابية سواء على جودة المراجعة ، او جودة التقارير المالية ولذلك فقد رأت الدراسة ضرورة اجراء تحليل لما تم القيام به من بحوث تجريبية على المستوى الدولي حول علاقة التناوب الإلزامي وكل من جودة المراجعة وجودة التقارير المالية.

ولا تتوقف مزايا هذه الدراسة في رأي الباحث على أنها قد اهتمت فقط بدراسة أثر كل من تناوب شركة وشريك المراجعة، وإنما أيضاً استخدامهما بعض المصطلحات الجديدة التي ربما تؤدي إلى وضع خطوط فاصلة بين مفهوم ومضمون كل من تناوب شريك وشركة المراجعة ، حيث أطلقت الدراسة مصطلح التناوب الداخلي Internal Rotation على تناوب شريك المراجعة بينما أطلقت مصطلح التناوب الخارجي External Rotation على تناوب شركات المراجعة .

ولقد انتهت الدراسة إلى بعض النتائج منها :

(١) يعتبر استقلال المراجع في المظهر Independence in Appearance وفي

الواقع Independence in Fact من العوامل الهامة والمؤثرة ليس فقط في

جودة المراجعة ، وبالتالي في جودة المحاسبة ، وإنما أيضاً في مجال أهمية

التناوب الإلزامي لشريك المراجعة حيث تؤكد الدراسة وجود علاقة إيجابية بينه وبين استقلال المراجع .

(٢) لا يؤدي التناوب الإلزامي لشركة المراجعة بالضرورة الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية أو جودة المراجعة .

(٣) يرتبط التناوب الإلزامي للمراجع ببعض أنواع المخاطر Risk of Mandatory Rotation ، ويأتي في مقدمتها ارتفاع تكاليف المراجعة نظراً لأن شركة المراجعة الجديدة سوف تطالب باتعاب مرتفعة عند قيامها بمراجعة العميل لأول مرة ، ويرجع ذلك إلى أن طبيعة ونطاق الإجراءات التي سيتم القيام بها خلال السنة الأولى ، وربما الثانية أيضاً ، للتعاقد ستكون أكبر مما سيتم القيام به في السنوات اللاحقة .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن الدراسة تؤكد على أهمية تناوب شركات المراجعة باعتبار أن هذا التناوب يعد من الآليات الهامة التي يمكن استخدامها للحد من سيطرة شركات المراجعة الكبرى على سوق المراجعة .

وفي سياق الاهتمام المتزايد من جانب كل من الأكاديمين والمستثمرين والمجتمع بصفة عامة بقضية تناوب شركات المراجعة وعلاقتها بجودة المراجعة، فقد جاءت دراسة (Onwuchekwa et al., 2012) لتختبر العلاقة بين تناوب شركات المراجعة واستقلال المراجع الخارجي في نيجيريا وذلك على اعتبار أن استقلال المراجع يعتبر أحد الشروط الأساسية لجودة المراجعة . وقد تمثل التساؤل الرئيسي للدراسة في : هل سيؤثر تناوب شركات المراجعة على استقلال المراجعين في نيجيريا ؟

وانطلاقاً من هذا التساؤل فقد جاء الفرض الوحيد للدراسة والذي ينص على أن : تغيير شركات المراجعة ليس له علاقة جوهرية باستقلال المراجعين في نيجيريا . وفي خطوات الدراسة لاختبار هذا الفرض فقد تم اختبار عينة شملت ٥٠٠ فرد من المستثمرين ، المحاضرين ، المستشارين ، المحاسبين والمراجعين الذين ينتمون جغرافياً الى ستة مقاطعات في نيجيريا ، ومن خلال استخدام قوائم الاستقصاء كأسلوب

لجمع البيانات تم إجراء التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة باستخدام كل من اختبار Z الاحصائي ، وتحليل الارتباط الذي اشارت نتائجه إلى أن معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة كان واحد صحيح وهو ما يعني وجود علاقة ارتباط بينهما . وقد انتهت الدراسة الى ان ٥٨,٤% من أفراد العينة يؤيدون وجود علاقة ايجابية بين المتغير المستقل (تناوب شركات المراجعة) والمتغير التابع (استقلال المراجع) ، بينما يرى ٢٦,٥% من العينة انه لا توجد علاقة بينهما حيث ترى تلك النسبة ان طول فترة المراجعة لن يؤثر سواء على استقلال المراجع ، أو على رؤية عند إصدار التقرير ، أما بقية العينة (١٥,٢%) فلم يتمكنوا من اتخاذ قرار حول السؤال المطروح عليهم . وإنتقاداً لأحكام قانون SOX من ناحية ، وفي سياق توصيات الدراسة من ناحية أخرى ، فإن الدراسة ترى أن قانون SOX الذي صدر في الولايات المتحدة الأمريكية، وتم تطبيقه في العديد من دول العالم ومنها نيجيريا يتطلب فقط تناوب شركاء المراجعة دون أن يتحدث عن تناوب شركات المراجعة، ولذلك فإن الدراسة توصي البنك المركزي في نيجيريا إذا أراد تطبيق هذه السياسة الأمريكية ان يحدد أولاً كيف سيتم تناوب شريك المراجعة قبل الدخول في تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لشركة المراجعة بالكامل .

ولعل من أهم ما يؤخذ على هذه الدراسة ان الفرض الوحيد لها قد جاء في صورة فرض العدم رغم أن العديد من الدراسات قد انتهت إلى وجود علاقة ايجابية بين تناوب شركات المراجعة واستقلال المراجع الخارجي .

٥- تقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

رغم أن الدراسات التي سبق تناولها تتطوي على الكثير من النقاط الإيجابية إلا أنها لا تخلو في ذات الوقت من بعض أوجه القصور ، ولعل من أهم النقاط الإيجابية في هذه الدراسات التنوع الشديد في القضايا التي تناولتها ، وعدم اقتصرها على مجال دون الآخر ، بالإضافة إلى اتساع نطاقها الجغرافي وهو ما يؤكد الاهتمام الدولي بقضية التغير الإلزامي لشركة المراجعة .

ومع ذلك يمكن القول أنه على الرغم من تعدد القضايا والموضوعات التي تناولتها تلك الدراسات ، إلا أن كل دراسة من هذه الدراسات قد تناولت إحدى القضايا في إطار مستقل عن بقية القضايا البحثية ، وبالتالي فإن هذه الدراسات رغم تعددها لا يوجد من بينها من تناول الإطار العام للآثار المختلفة للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة بشكل شامل ومتكامل وهو ما يسعى البحث الحالي لتحديده .

وانطلاقاً من الدراسات التي سبق تناولها وتمهيداً لإستخلاص هذا الإطار العام ، يمكن القول أن تحليل هذه الدراسات يشير إلى ما يلي :

(١) تعدد مجالات تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة ويمكن للباحث تصنيف هذه المجالات إلى ثلاثة مجموعات وتتعلق المجموعة الأولى منها بتكاليف المراجعة ، وتتعلق المجموعة الثانية بجودة حياة الشريك ، أما المجموعة الثالثة فإنها تتعلق بمتطلبات جودة المراجعة .

(٢) تتمثل تكاليف المراجعة في كل من : تكاليف تنفيذ المراحل المختلفة لعملية المراجعة ، وتكاليف التقاضي ، ويتضمن النوع الأول منها كل من ساعات وأتعاب المراجعة.

(٣) تتطلب جودة المراجعة ، وبالتالي جودة التقارير المالية ، ضرورة إكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، بالإضافة إلى شفافية الإفصاح عن تلك التحريفات . ويرتبط إكتشاف هذه التحريفات بكل من التأهيل العلمي للمراجع ، المعرفة الجيدة بالعميل ، إكتشاف و التقرير عن أوجه قصور الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة ، أما شفافية الإفصاح عن التحريفات الجوهرية فإنها ترتبط بمدى إستقلال المراجع .

(٤) تختلف جودة الحياة المهنية لشريك المراجعة بما إذا كان تغييره إلزامياً سوف يترتب عليه إنتقاله إلى مراجعة عميل آخر داخل نفس الصناعة ، أو إعادة تدريبه ليقوم بمراجعة عملاء جدد ينتمون إلى صناعات مختلفة عما كان يقوم بمراجعتها قبل التغيير الإلزامي له .

وانطلاقاً مما سبق يمكن للباحث التعبير عن الإطار العام للآثار المختلفة للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة من خلال الشكل رقم (٤) ويتضح من هذا الشكل أن الباحث ، واستناداً إلى الدراسات السابقة ، يتوقع وجود علاقات إيجابية في البيئة المصرية بين التغيير الإلزامي لشركات المراجعة والمجالات الثلاث التي تتأثر به وهي كما سبق القول : تكاليف المراجعة ، جودة الحياة المهنية للشريك ، جودة المراجعة بما تنطوي عليه من متغيرات وسيطة وذلك باستثناء كل من تكاليف التقاضي والمعرفة بالعميل حيث ترتبط هذه المتغيرات بعلاقات سلبية بالتغيير الإلزامي لشركة المراجعة . وعلى ذلك فإن فروض البحث تتمثل فيما يلي :

الفرض الأول : توجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وتكاليف القيام بالمراجعة .

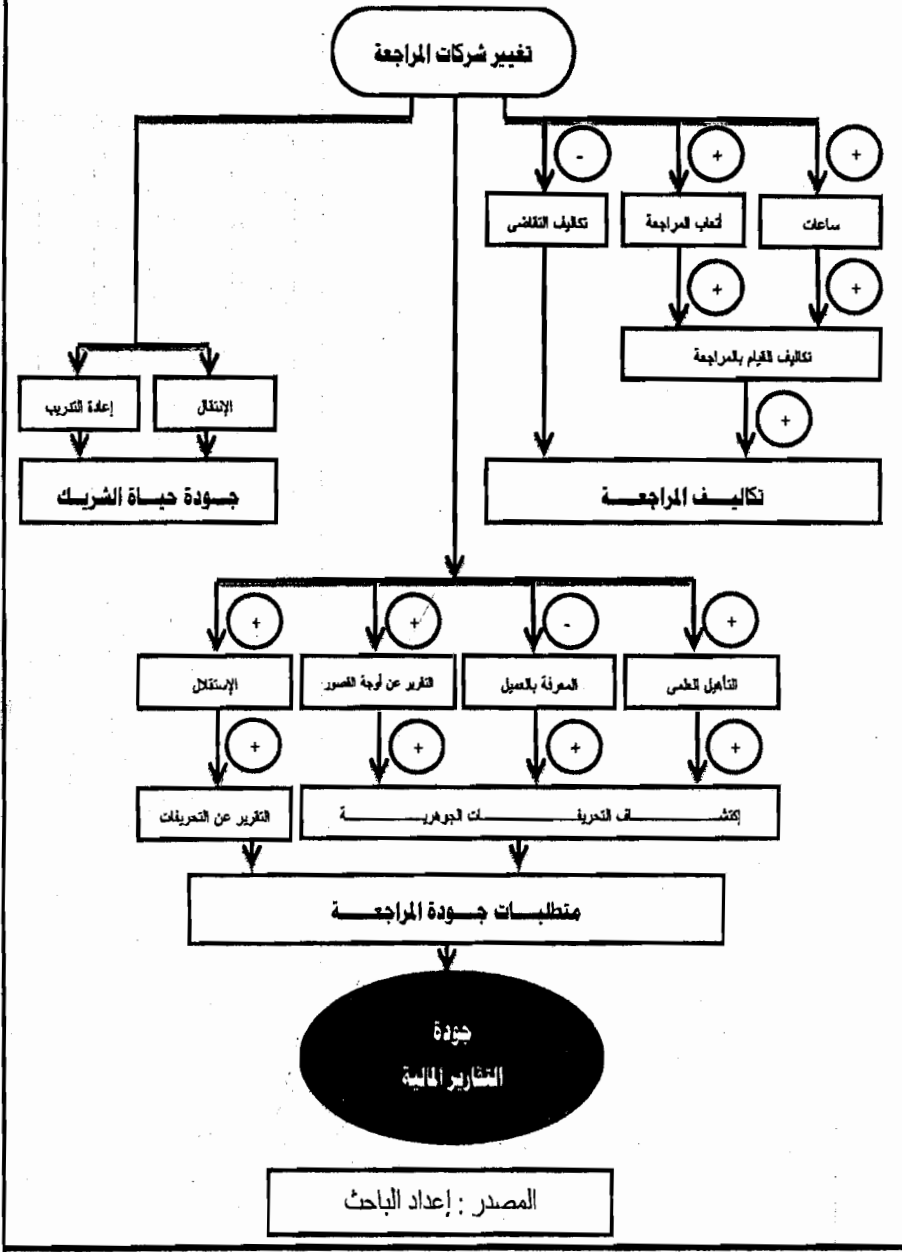
الفرض الثاني : توجد علاقة عكسية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وتكاليف التقاضي

الفرض الثالث : توجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة الحياة المهنية لشريك المراجعة عند إعادة تدريبهم على كيفية مرجعة عملاء ينتمون إلى صناعات جديدة بدلاً من انتقالهم لمراجعة عملاء آخرين داخل نفس الصناعة

الفرض الرابع : توجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشركات المراجعة وجودة المراجعة

الفرض الخامس : توجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة التقارير المالية

شكل رقم (٤)
الإطار العام للأثار المختلفة للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة



٦- الدراسة التطبيقية

انتهى الباحث فيما سبق إلى إطار عام للآثار المتوقعة للتغيير الإلزامى لشركات المراجعة ، وقد تم الوصول إلى هذا الإطار إستنادا إلى تحليل وتقييم ماتم تناوله من الدراسات السابقة ، وحتى يتم تحديد موقف البيئة المهنية المصرية مما تضمنه هذا الإطار من علاقات وآثار متوقعة ، فلا بد من إختبار مدى صحة فروض البحث ، وهو ما سوف تختص به الدراسة التطبيقية . وسوف يتم تناول هذه الدراسة من حيث الهدف ، ومجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة فى جمع البيانات ، والأساليب الاحصائية المستخدمة ، وما انتهت اليه من نتائج.

١/٦ الدراسة التطبيقية: الأهداف ، والأدوات

نظراً لأن الدراسة التطبيقية سوف تختص بإختبار مدى صحة الفروض التى تم الإنتهاء إليها فإن الهدف الرئيسى للدراسة يتمثل فى تحديد مدى وجود تأثير إيجابى للتغيير الإلزامى لشركة المراجعة على كل من : ساعات وأتعاب المراجعة وتكاليف القيام بها، ومتطلبات جودتها (قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها) ، كذلك فإن الدراسة تستهدف تحديد علاقة التغيير الإلزامى لشركة المراجعة بكل من جودة حياة الشريك ، وخطر التقاضى ، وما إذا كانت تلك العلاقة إيجابية ام سلبية .

وفى ضوء هدف البحث وطبيعة الآراء المطلوب الوصول إليها ، واتساقا مع ذات المنهج الذى استخدمته دراسة (Daugherty et al .,2012) ، فقد تمثل مجتمع الدراسة فى فئة المراجعين التى تعمل فى شركات ومكاتب المراجعة التى تزاول نشاطها فى البيئة المصرية ، ولقد بلغ حجم العينة المبدئى التى تم إختيارها ٦٠ مرجعا وجميعهم ممن يعملون بالأسكندرية ، ولقد أخذ الباحث فى اعتباره عند إختيار مفردات العينة أن يكون كل فرد فيها يشغل وظيفة مدير مراجعة على الأقل. ولقد تلقى الباحث ردود من ٤٥ مفردة من مفردات العينة وبعد استبعاد الاستثمارات التى لم تستوفى شروط الاعتماد عليها فقد بلغ العدد النهائى لعينة البحث ٣٨ مفردة

ومن ناحية أخرى ، وإنطلاقاً مما تقتضيه مرحلة اختبار فروض البحث من ضرورة الحصول على آراء عينة الدراسة حول طبيعة الآثار المتوقعة للتغيير الإلزامى لشركات المراجعة ، سواء في مجال تكاليف المراجعة ، وجودتها ، أو جودة كل من التقارير المالية والحياة المهنية للمراجعين ، واتفاقاً مع دراسة كل من (Daugherty) (2012, et al ., 2012) فقد استخدم الباحث أسلوب قوائم الإستقصاء لجمع البيانات التي يقتضيها التحليل الإحصائي عند اختبار فروض البحث ، ولقد تم إرسال بعض هذه الإستمارات من خلال البريد الإلكتروني لبعض مفردات العينة ، والبعض الآخر تم عن طريق المقابلات الشخصية مع الأفراد الذين ينتمون لمجتمع الدراسة ، ومنهم بعض طلاب الدراسات العليا بأكاديمية السادات للعلوم الادارية ، ولقد تم مراعاة مجموعة من الإعتبارات عند تصميم قائمة الإستقصاء وتمثل تلك الأعتبارات فيما يلي :

(١) تم الانتهاء من إعداد قائمة الإستقصاء النهائية بعد إعداد قائمة إستقصاء مبدئية

حيث تم توزيعها على بعض طلاب مرحلة الماجستير، وذلك للتأكد من مدى وضوح الأسئلة ، ومدى سهولة التعامل معها ، وتحديد المفاهيم والمصطلحات التي يجب أن تتضمنها قائمة الإستقصاء وإستناداً إلى ملاحظات تلك الفئة فقد تم صياغة الشكل النهائي لقائمة الإستقصاء

(٢) بالإضافة إلى البيانات الشخصية ، وبعض المفاهيم الخاصة بالبحث ،

فقد اشتملت قائمة الإستقصاء على مجموعة من العبارات التي تم تقديمها لأفراد العينة لتحديد مدى موافقتهم على كل منها . ولقد اقتصت العبارات الأربعة الأولى بقياس علاقة التغيير الإلزامى لشركات المراجعة بتكاليف المراجعة بنوعها ، سواء ماكان يتعلق منها بتكاليف القيام بها وهى ساعات وأتعاب المراجعة ، أو ماكان يتعلق منها بتكاليف التقاضى . ثم جاءت العبارة الخامسة ليتم من خلالها استطلاع رأى أفراد العينة حول مدى تأثر جودة حياتهم المهنية بالتغيير الإلزامى لشركات المراجعة وتحديد ما إذا كان

سيكون من الأفضل لهم الانتقال إلى مراجعة عميل آخر داخل نفس الصناعة ، أم الانتقال لمراجعة عميل جديد ينتمى لصناعات مختلفة غير تلك الصناعات التي اكتسبوا خبرتهم السابقة في مراجعتها حتى لو تطلب الأمر منهم التدريب على مراجعة هؤلاء العملاء الجدد .

أما العبارات السبع الأخيرة فقد تناولت علاقة التغيير الإلزامى لشركات المراجعة بكل من جودة المراجعة وجودة التقارير المالية ، حيث جاءت بعض العبارات لقياس أثر التغيير الإلزامى على كل من زيادة التأهيل العلمى للمراجع ، ونقص المعرفة الخاصة بالعميل ، و زيادة قدرة المراجع على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية والتقارير عنها ، بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان التغيير الإلزامى سوف يؤدي إلى زيادة إكتشاف والتقارير عن أوجه القصور فى الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة هذا وقد اشتملت قائمة الإستقصاء أيضا بعض الأسئلة المفتوحة التى يمكن من خلالها لأفراد العينة تقديم المبررات والأسباب وراء بعض اختياراتهم ، وما قد يرون ضرورة ذكره حول العلاقات المطروحة عليهم لإبداء الرأى حولها وقد تم استخدام مقياس ليكارت ذات الإجابات الخمس (أوافق بشدة ، أوافق ، أوافق إلى حد ما ، غير موافق ، غير موافق على الإطلاق) وقد كانت الدرجات التي أعطيت لكل سؤال تتراوح ما بين خمس درجات (موافق بشدة) ودرجة واحدة (غير هام على الإطلاق) .

(٣) تم تحليل اجابات عينة الدراسة باستخدام أساليب الاحصاء الوصفى كالمتوسط والانحراف المعياري.

٢/٦ نتائج اختبار فروض البحث

١/٢/٦ نتائج اختبار الفرض الأول

وفقا للفرض الأول لهذا البحث فإن الباحث يتوقع وجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامى لشركات المراجعة وتكاليف القيام بالمراجعة، وتشير الأرقام الواردة في الجدول رقم (٣) إلى أن هذا الفرض قد ثبت صحته ، حيث بلغ متوسط قيم إستجابات أفراد العينة (٤،٤٢) ، وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى إنخفاض التباين بين اجابات أفراد العينة حيث جاءت قيمة الانحراف المعياري أقل من واحد صحيح (٠،٩٤٨). وتؤكد الأرقام الواردة بذات الجدول أن التغيير الإلزامى لشركات المراجعة لن يؤدي فقط إلى زيادة تكاليف القيام بالمراجعة عند المراجع فقط ، وإنما ستؤدي إلى زيادتها بالنسبة لعملاء المراجعة أيضا ، فعندما تم سؤال أفراد العينة عما إذا كان التغيير الإلزامى سوف يتطلب زيادة ساعات المراجعة فقد جاء متوسط قيم الاستجابات المختلفة لهم (٤،٣٩) بانحراف معياري قدره (٠،٩٧٤).

كذلك فإن أفراد العينة قد اتفقوا فيما بينهم على أن التغيير الإلزامى سوف يؤدي بالضرورة إلى زيادة أتعاب المراجعة حيث جاء متوسط قيم استجاباتهم على السؤال المرتبط بتلك العلاقة (٤،٣٩)، وبرغم إتفاق هذا المتوسط مع المتوسط السابق له إلا أن الانحراف المعياري الخاص به قد جاء أعلى قليلا حيث بلغ (١،٠٥٤) وهو ما يعني أن الاختلافات بين مفردات العينة حول تلك العلاقة كانت أعلى مما كانت حول علاقة التغيير الإلزامى بساعات المراجعة

ولقد أتضح من خلال اجابات أفراد العينة على الأسئلة المفتوحة أن من أهم أسباب زيادة ساعات المراجعة أن شركة المراجعة الجديدة سوف تكون أكثر خوفا من الفشل ، وأشد حرصا على تجنب ما قد يسئ إلى سمعتها المهنية ، وهو ما سوف يجعلها أكثر حرصا على تخصيص ساعات أكبر للمراحل المختلفة لعملية المراجعة خاصة مرحلة التخطيط .

جدول رقم (٣)
الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة حول أثر التغيير الإلزامي لشركات المراجعة على العناصر المختلفة لتكاليف المراجعة

تكرار الاستجابات					الانحراف المعياري	المتوسط	المتغير
غير موافق بشدة	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
١	١	٣	٩	٢٤	٠,٩٤٨	٤,٤٢	زيادة تكاليف القيام بالمراجعة
—	٢٠	٧	٣	٢٦	٠,٩٧٤	٤,٣٩	زيادة ساعات المراجعة
—	٤	٤	٣	٢٧	١,٠٥٤	٤,٣٩	زيادة أتعاب المراجعة
٢	٧	٤	٢	٢٣	١,٤٠٤	٣,٩٧	انخفاض تكاليف التقاضي

٢/٢/٦ نتائج اختبار الفرض الثاني

جاء الفرض الثاني للبحث استكمالاً لدراسة علاقة المتغير المستقل (التغيير الإلزامي لشركة المراجعة) بتكاليف المراجعة حيث اختص الفرض الأول بدراسة علاقة المتغير المستقل بالنوع الأول من نوعي تكاليف المراجعة وهو تكاليف القيام بها ، وجاء الفرض الثاني ليتم من خلاله دراسة علاقة المتغير المستقل بالنوع الثاني من تكاليف المراجعة وهو تكاليف التقاضي ، ويتضح من الجدول رقم (٣) اتفاق عينة البحث على وجود علاقة عكسية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وتكاليف التقاضي، وهو ما يعني صحة الفرض الثاني ، ووفقاً للجدول المشار إليه فقد بلغ متوسط قيم استجابات أفراد العينة (٣,٩٧)، ويلاحظ هنا أن هذا المتوسط قد جاء منخفضاً عن متوسط قيم الاستجابات الخاصة بعلاقة المتغير المستقل بالنوع الأول من تكاليف المراجعة وهو ما يعني توافر مستوى أعلى من الثقة لدى أفراد العينة حول هذه العلاقة.

ووفقاً لرأي بعض أفراد العينة فإن الأسباب التي تؤدي إلى زيادة ساعات وأتعاب المراجعة هي ذاتها التي سوف تؤدي غالباً إلى انخفاض خطر التقاضي عند التغيير الإلزامي لشركات المراجعة ويرى بعضهم أن البيئة المهنية المعاصرة وارتفاع درجة المنافسة بين شركات المراجعة سوف يزيد من أهمية السمعة المهنية لشركات

المراجعة ، وهو ما يتطلب بالضرورة محاولة بذل المزيد من الجهد حتى يمكن تجنب أو تدنية خطر التقاضي.

٢/٢/٦ نتائج اختبار الفرض الثالث

هل سيؤثر التغيير الإلزامى لشركة المراجعة على جودة الحياة المهنية والشخصية للمراجع ؟ وهل سيكون من الأفضل لشريك المراجعة في ظل التغيير الإلزامى الانتقال إلى مراجعة عميل آخر داخل نفس الصناعة ؟ أم أن الأفضل له التدريب على مراجعة عملاء جدد ينتمون إلى صناعات جديدة ؟ كانت تلك التساؤلات هي جوهر ومضمون الفرض الثالث والذي من خلاله توقع الباحث ، وفقا لما انتهت إليه بعض الدراسات السابقة ، أن المراجع سوف يفضل التدريب على مراجعة عملاء جدد ينتمون إلى صناعات مختلفة .

ولقد جاءت اجابات أفراد العينة لتؤكد اختلاف موقف المراجعين في البيئة المصرية عن موقفهم في البيئة الأمريكية حيث تم اجراء الدراسات السابقة ، حيث يوضح الجدول رقم (٤) أن متوسط قيم استجابات أفراد العينة على السؤال المطروح عليهم قد بلغ (٢،٢٤) بانحراف معياري بلغت قيمته (١،٢١٨) ، ومن هنا يمكن القول ان الفرض الثالث لم تثبت صحته ، ويقول بعض أفراد العينة أنه سيكون من الأفضل لهم الاستمرار في مراجعة العملاء الذين ينتمون لذات الصناعات التي يمتلكون خبرة جيدة فيها ، كما يؤكد بعضهم أن الموقف النهائي للمراجع سوف يختلف باختلاف سنوات عمره وموقعه في الهيكل التنظيمي لشركة المراجعة. ويلاحظ أن أفراد العينة لم يتطرقوا لمشكلة انتقال الأسرة خارج المدينة التي يقيمون بها، ويرى الباحث أن السبب وراء ذلك هو أن المسافات بين المحافظات المختلفة في مصر تعد مسافات أقل كثيرا بالمقارنة بما هو موجود بالولايات المتحدة الأمريكية ، وبالتالي فان هذه المشكلة لم تطرح نفسها على المراجعين عند تحديد موقفهم تجاه القضية المطروحة عليهم.

جدول رقم (٤) الإحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة حول علاقة التغيير الإلزامي لشركات المراجعة بجودة حياة الشريك							
تكرار الاستجابات					الإنحراف المعياري	المتوسط	المتغير
غير موافق بشدة	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
١٢	١٣	٩	—	٤	١,٢١٨	٢,٢٤	تتطلب جودة حياة الشريك إعادة التدريب بدلا من الانتقال إلى مراجعة عميل آخر داخل نفس الصناعة

٤/٢/٦ نتائج اختبار الفرض الرابع

وحول علاقة التغيير الإلزامي لشركة المراجعة بجودة المراجعة بجوانبها المختلفة ، جاء الفرض الرابع للدراسة والذي يتوقع الباحث من خلاله أن العلاقة المشار إليها سوف تكون علاقة ايجابية ، وتؤكد النتائج الواردة في الجدول رقم (٥) ثبات صحة هذا الفرض حيث بلغ متوسط قيم استجابات افراد العينة (٣,٩٥) ، وقد جاءت رؤية أفراد العينة حول حقيقة هذه العلاقة متسقا مع ومستندا إلى أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على تشخيص أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية لدى العميل (بلغ متوسط قيم الاستجابات ٤,٣٧) ، كما سيجعل المراجع من ناحية ، وسياسة شركات المراجعة من ناحية أخرى أكثر حرصا على زيادة وتطوير مستوى التأهيل العلمي (بلغ متوسط قيم الاستجابات ٣,٨٧) ، كذلك فإن أفراد العينة يؤكدون أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة سوف يؤدي أيضا إلى زيادة استقلال المراجع حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات (٣,٦٣) .

ولم يختلف موقف أفراد العينة عما انتهت إليه الكثير من الدراسات السابقة حول وجود علاقة ايجابية بين التغيير الإلزامي لشركات المراجعة ونقص المعرفة الخاصة بالعميل حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات (٤,٥٨) مما قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة، إلا أن بعض أفراد العينة يرون أن هذا التأثير السلبي يمكن الحد منه عن

طريق بذل العناية المهنية الكافية، والالتزام الفعال بمعايير المراجعة التي تحكم عمل المراجع قبل وبعد تعاقد مع عميل جديد.

٥/٢/٦ نتائج اختبار الفرض الخامس

يشير الفرض الخامس إلى وجود علاقة ايجابية بين التغيير الإلزامى لشركة المراجعة وجودة المراجعة، وتوضح النتائج الواردة بالجدول رقم (٥) اتفاق آراء أفراد العينة فى أن التغيير الإلزامى لشركة المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة احتمالات كل من : إكتشاف التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية ، والتقرير عنها ، حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات (٣،٩٢) فى الحالتين . وقد جاء موقف أفراد العينة أشد وضوحا فيما يتعلق بالعلاقة الايجابية بين المتغير المستقل وجودة التقارير المالية حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات (٤،٣٧) وهو ما يعنى ان الفرض الخامس قد ثبت صحته ، ويرى الباحث أن ثبات صحة هذا الفرض يتسق مع ثبات صحة الفرض الرابع وذلك للإرتباط الشديد بين جودة كل من : المراجعة والتقارير المالية حسبما انتهت اليه الكثير من الدراسات السابقة

جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة حول علاقة التغيير الإلزامي لشركات المراجعة بمتطلبات جودة المراجعة وجودة التقارير المالية							
تكرار الإستجابات					الانحراف المعياري	المتوسط	المتغير
غير موافق بشدة	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
٣	٥	٥	٣	٢٢	١,٤١٣	٣,٩٥	زيادة توافر متطلبات جودة المراجعة
١	٧	٦	٤	٢٠	١,٣٠٢	٣,٩٢	زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية
١	٧	٦	٤	٢٠	١,٣٠٢	٣,٩٢	زيادة التقرير عن التحريفات الجوهرية
١٠	٦	١٠	١٢	—	١,١٩٥	٣,٦٣	زيادة استقلال المراجع
٨	١	٢	٤	٢٣	١,٦٤٧	٣,٨٧	زيادة وتطوير التأهيل العلمي للمراجع
—	٢	٣	٤	٢٩	٠,٨٥٨	٤,٥٨	نقص المعرفة بالعميل
—	١	٤	١٣	٢٠	٠,٧٦٨	٤,٣٧	اكتشاف والتقرير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية
—	٤	٣	٦	٢٥	١,٠٢٥	٤,٣٧	جودة التقارير المالية

٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

تناول هذا البحث قضية التناوب الإلزامي لشركة المراجعة وآثارها المختلفة سواء في مجال تكاليف المراجعة ، أو جودة الحياة المهنية للمراجع ، أو في مجال جودة كل من المراجعة والتقارير المالية. وقد استهدف الباحث من خلال هذا البحث محاولة وضع اطار عام لتلك الآثار وتحديد موقف البيئة المهنية المصرية منها.

ومن خلال تحليل وتقييم مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث إنتهى الباحث إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها مايلي :

(١) يوجد عدم استقرار واضح على استخدام المصطلح الذي يعبر عن القضية موضوع البحث، فأحياناً يتم استخدام مصطلح تغيير ، وفي أحيان أخرى يتم

استخدام مصطلح تناوب ، وفي بعض الدراسات تم استخدام المصطلحين معا، وقد أوضح الباحث أسباب إختلاف مفهوم كل مصطلح عن الآخر، وانتهى الباحث إلى أنه من الأفضل استخدام المصطلح الذى يتناسب ونطاق القضية التى يتناولها هذا البحث ، وعلى هذا فإن الباحث يرى أنه من الأفضل استخدام مصطلح التغيير عندما يكون الحديث عن شركات المراجعة ، واستخدام مصطلح تناوب عندما يكون الحديث عن شريك المراجعة

(٢) يختلف تغيير شركات المراجعة أو تناوب شريك المراجعة من حيث درجة الإلزام ، فمنها ما يتم وفقا لرغبة عميل المراجعة إذا توافرت لديه أسباب للتغيير، وهنا فإن نطاق التغيير سوف يقتصر على شركة المراجعة وذلك على اعتبار أن تغيير شريك المراجعة هو قضية تتعلق بشركة المراجعة وليس لعميل المراجعة رأى فيها ، ومنها ما يتم إلتزاما بنص قانون معين كما هو الحال عندما تتطلب قانون SOX ضرورة تناوب شريك المراجعة كل خمس سنوات ، وبالتالي فإن التغيير قد يكون إلزاميا أو إختياريا .

(٣) يتضح من الأبحاث والدراسات السابقة أن هذه القضية قد حظيت باهتمام واضح على نطاق دولى، وعبر نطاق زمنى كبير ، كما يتضح أيضا تعدد المجالات التى تناولتها تلك الدراسات ، فمنها من تناول علاقة التغيير الإلزامى لشركات المراجعة بجودة حياة الشريك وتوقيت إصدار التقرير ، أو بساعات وأتعاب المراجعة ، كما أن هناك من بينها من أهتم بدراسة علاقة التغيير الإلزامى بجودة كل من المراجعة و التقارير المالية

(٤) تكاد تتفق الدراسات السابقة على وجود علاقات ايجابية بين التغيير الإلزامى وساعات وأتعاب المراجعة حيث توضح الدراسات أن المراجع سوف يكون مطلوب منه خاصة فى السنة الأولى للتعاقد ضرورة تخصيص ساعات أكبر لتنفيذ المراحل المختلفة لعملية المراجعة ، وهو الأمر الذى سيؤدى بالضرورة إلى زيادة أتعاب المراجعة ، كذلك ترى الدراسات أن شركات المراجعة سوف

تكون أكثر حرصا على تجنب تكاليف التقاضى فى ظل بيئة التغيير الإلزامى لها .

(٥) انتهت بعض الدراسات إلى أن التغيير الإلزامى لشريك المراجعة سوف يؤثر على جودة الحياة المهنية له ، وبالتالي على جودة المراجعة ، وتترى هذه الدراسات أن جودة حياة الشركاء سوف تجعلهم يفضلون التدريب على مراجعة عملاء جدد ينتمون إلى صناعات جديدة تختلف عن الصناعات التى اكتسبوا خبرتهم السابقة فيها ، بدلا من الإستمرار فى مراجعة عملاء آخرين ينتمون لذات الصناعة التى يعملون بها.

(٦) رغم التأثير السلبى للتغيير الإلزامى لشركات المراجعة على المعرفة الخاصة بالعميل إلا أنه سوف يرتبط فى ذات الوقت بعلاقة ايجابية بمجموعة من العوامل التى تزيد من جودة المراجعة ، وبالتالي من جودة التقارير المالية ومن أهم هذه العوامل : استقلال شريك المراجعة، قدرة شريك المراجعة على اكتشاف أوجه القصور بالرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة ، بالإضافة إلى زيادة قدرته على اكتشاف أوجه التحريف الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها

وإنطلاقا من النتائج التى انتهى إليه الباحث من خلال الإطار النظرى للبحث فقد تم وضع إطار عام للآثار المتوقعة للتغيير الإلزامى لشركة المراجعة ، سواء فى مجال تكاليف المراجعة أو جودة كل من المراجعة والتقارير المالية والحياة المهنية للشريك ، واستنادا إلى هذا الإطار فقد تم صياغة خمسة فروض تم اختبارها فى البيئة المهنية المصرية ، وقد اقتضى ذلك اختيار عينة من المراجعين ، واستخدام بعض أساليب التحليل الاحصائى، وبعد أن تم الحصول على آراء عينة الدراسة حول العلاقات والآثار التى اشتملت عليها قوائم الاستقصاءالمقدمة لهم فقد انتهى الباحث إلى نتائج تتفق والنتائج التى انتهت إليها الدراسات السابقة ، حيث ثبت صحة جميع فروض البحث باستثناء الفرض الخاص بالعلاقة بين التغيير الإلزامى لشركة المراجعة وجودة

الحياة المهنية للشريك ، ويرى الباحث أن إختلاف ملامح البيئة الأمريكية عن البيئة المصرية كان السبب الرئيسى وراء ذلك ، وهو ما أكدته تعليقات بعض أفراد العينة . ويوصى الباحث بضرورة الإهتمام من جانب الجهات المهنية والتشريعية فى مصر بقضية التغيير الإلزامى لشركات المراجعة ، ووضع الضوابط التى تحكمها بما يتفق والبيئة المصرية وبما يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية وهى الهدف الأخير والذى يمكن من خلاله حماية مصالح وحقوق مستخدمى تلك التقارير سواء الحاليين أو المحتملين .

كذلك يرى الباحث أن هناك من المجالات والعلاقات التى مازالت فى حاجة لإهتمام متزايد من جانب الباحثين فى مصر ومن هذه المجالات وتلك العلاقات دراسة مدى إختلاف جودة المراجعة وجودة التقارير المالية باختلاف نطاق التغيير (شركة مراجعة / شريك مراجعة). كذلك فإن أثر التغيير الإلزامى لشركة المراجعة على جودة الحياة المهنية للشريك مازالت فى حاجة إلى إهتمام واسع من جانب الباحثين.

Reference

- (1) Ashbaugh–Skaife,H., D. Collins, and W. Kinney. And R. LaFond.(2008) "The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality". **The Accounting Review** 83(1):217–250
- (2) Bamber,E.M,and L.S. Bamber(2009), "Discussion of "Mandatory audit partner rotation, audit quality , and market perception: Evidence from Taiwan". **Contemporary Accounting Research** 26(2):393–402
- (3) Bedard,J.C., and K. M. Johnstone (2010), " Audit partner tenure and audit planning and pricing" **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 29(2):45–70
- (4) Brazel, J.F., T.D. Carpenter, and J.G. Henkins. (2010), " Auditors " Use of Brainstorming in The Considration of Fraud : Reports from The Filed , **The Accounting Review** , 85(4): 1273–1301.
- (5) Carey, P., and R. Simnett (2006), " Audit partner tenure and audit quality" **The Accounting Review** 81(3):653–676
- (6) Chi, W., H. Huang, Y. Liao , and H. Xie. (2009), " Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan". **Contemporary Accounting Research** 26(2):329–358.
- (7) Chi, W., Ling Lei, L., and Milkhal, P. (2011). Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management? **Accounting Horizons**,25(2),315–335
- (8) Caramanis,C., and C.Lennox.(2008), " Audit effort and earnings management. **Journal of Accounting and Economics** , 45(1): 116–138.
- (9) Daugherty, B., D. Dickens, R. Hatfield, and J. Higgs. (2012), " An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31(1):97–114

- (10) Davis, L. R., Soo, B. S., and Trompeter, G. M.(2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. **Contemporary Accounting Research**, 26(2),517-548
- (11) Doyle, J., W. Ge, and S. McVay. (2007), " Accruals quality and internal control over financial reporting". **The Accounting Review** 82(5):1141-1170
- (12) Ebrahim, A., (2010) , " Audit fee Premium and Auditor Change : The Effect of Sarbanes- Oxley Act " , **Managerial Auditing Journal** , Vol.25, No.2, PP.102-121.
- (13) Ettredge,M. , Li, C., and Scholz, S.(2007), " Audit fees and auditor dismissals in the Sabanes-Oxley era", **Accounting Horizons**, Vol.21 No. 4,pp.371-86
- (14) Fitriany, S.Utama, D.Martani, and H.Rossieta , (2010) , " Do Mandatory Audit firm and Audit Partner Rotation Really Improve Audit Quality ? Comparison Between Pre and Post Regulation Period In Indonesia , Available at :<http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/2nd/CONCURRENTB2.pdf>,PP.1-40.
- (15) Fitzgerald, B.C., A.M. Thompson, and T.C.Omer , (2012), " Audit Partner and Audit firm Rotation and The Assessment of Internal Control Deficiencies , Available at : <https://alumni.ou.edu/content/dam/price/accounting/files/fot%2020120426.bdf>,PP.1-33.
- (16) Hackenbrack,K.and Hogan, C.(2005), " Client retention and engagement-level pricing", **Auditing:A journal of Practice & Theory**, Vol.24 No.1,pp.7-20.
- (17) Harris, K.,and S.Whisenant,(2012), " Mandatory Audit Rotation : An International Investigation " , Available at : <http://pcaobus.org/Rukes/Rulemarket/Docket037/634HarrisWhisenqnt.pdf>.PP.1-64.

- (18) Hogan , C. and Wilkins, M.(2008),"Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?", **Contemporary Accounting Research**, Vol.25 No.1,pp.219–42
- (19) Jenkins, D. S., and Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? *Journal of Accounting & Public Policy*,27(2),115–132.
- (20) Karmer, S.T., L.sotiropoulos, and K.Z.Vasileiou. (2011), " Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism ", **International Journal of Business and Management**, Vol.6, No.8, PP..44–57.
- (21) Knechel, W. R. and Vanstraelen, A. (2007), " The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**: 26(1): 113–31
- (22) Krishnan ,J.,Rama, D. and Zhang , Y. (2008),"Costs to comply with SOX Section 404", **Auditing : A Journal of Practice & Theory**, Vol.27 No.1,pp.187–218.
- (23) Kwon, S.Y., Y.D. Lim, and R.Simnett , (2010) , " Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality : Evidence From The Korean Audit Market ", Available at : <http://ssrn.com/abstract=1764343> and www.asb.unsw.edu.au/.../accounting /.../y.lim%20-,PP.1–61.
- (24) Li, D.(2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism ? Further evidence. **Journal of Accounting and Public Policy**,29,226–241.
- (25) Lopez, D. M., and G. F. Peters. (2010), " Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county Circular A –133 Audits". **Journal of Accounting and Public Policy** 29(5):510–524

- (26) Myers, J., Myers, L., and Omer, T.(2003). Exploring the term of the auditor- client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? **The Accounting Review**, 78(3),779-799
- (27) Onwuchekwa, J.C., D.Erah, and F.Izedonmi, (2012) " Mandatory Audit Rotation and Audit Independence : Survey of Southern Nigeria " , **Research Journal of Finance and Accounting** , Vol.3, No.7, PP.78-85.
- (28) Petovits, C., C. Shakespeare, and A. Shih. (2011), " The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations." **The Accounting Review** 86(1):325-357.
- (29) Simunic, D.and Stein, M.(1996), "Impact of litigation risk on audit pricing:a review of the economics and the evidence",**Auditing : A journal of Practice & Theory** , Vol.15,(Supplement),pp.119-34
- (30) Tanyi, P., K.Raghunandan, and A.Barua, (2010), " Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes " **Accounting Horizons** , Vol.24. No.4, PP.671-688.
- (31) Velte, P., M.Stiglbauer, (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 19,2012