

أثر درجة الملاءة المهنية على تدوير مراقب الحسابات - دراسة ميدانية وتجريبية  
على مكاتب المحاسبة والشركات المقيدة بالبورصة المصرية  
مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان:

(أثر درجة الملاءة المهنية على تدوير مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي دراسة  
ميدانية وتجريبية على مكاتب المحاسبة والشركات المقيدة بالبورصة المصرية)

### إعداد

أحمد مكرم أحمد صالح على

مدرس مساعد بقسم المحاسبة بالكلية

Ahmedmakram61@yahoo.com

### إشراف

الأستاذ الدكتور

محمود احمد احمد على جعفر

أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية لشئون

خدمة المجتمع وتنمية البيئة

الأستاذ الدكتور

محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد الكلية الأسبق

## المستخلص

يهدف البحث إلى قياس أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير مراقب الحسابات مراقب الحسابات سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة من خلال تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فرض البحث الرئيسي والفروض الفرعية المكونة له، ثم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار تلك الفروض وذلك على عينة من (98) شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة (2016- 2021) بإجمالي عدد مشاهدات (588) مشاهدة (شركة/ سنة).

**توصلت النتائج إلى وجود أثر تأثير إيجابي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التدوير سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة**

**الكلمات المفتاحية:** درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، تدوير شريك المراجعة

## Abstract

**Purpose :**The paper aims to measure the impact of the degree of professional solvency of the audit firm the auditor rotation whether at the level of the audit firm or at the level of the audit partner

**Design/methodology/approach:** we investigate a sample of the Egyptian firms listed on the Egyptian Stock Exchange during the period(2016-2021) with a total number of observations (588) observation (companies / year).

**Findings:** The results show a positive impact of the professional solvency on the auditor rotation whether at the level of the audit firm or at the level of the audit partner

**Key words:** professional solvency, Audit Firm Rotation, Auditor Partner Rotation

**1. مقدمة البحث:**

يؤدي قيام مراقب الحسابات بأداء عملية المراجعة بمستوى عالي من الجودة إلى اكتشاف الممارسات المحاسبية المشكوك فيها، مما ينتج عنه تحقق مصداقية البيانات المالية (Kamarudin et al. 2022)، وحتى يقوم مراقب الحسابات بأداء عمله بجودة عالية فيجب عليه امتلاك المعرفة والخبرة اللازمة لفهم طبيعة أعمال العميل بالإضافة إلى الحفاظ على الاستقلالية (Wakil et al. 2020)، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر سلباً على الإستقلالية منها طول فترة التعاقد مع عميل المراجعة.

هذا وقد أدت حالات الفشل البارزة للعديد من الشركات<sup>(1)</sup> (نتيجة الإخفاقات في مجال المحاسبة والمراجعة) إلى فقد الثقة في مهنة المراجعة بالإضافة إلى مخاوف المستثمرين والجهات التنظيمية بشأن استقلالية مراقب الحسابات، مما أوجد دعوات لوضع لوائح إضافية ومن أبرزها تطبيق التدوير الإلزامي سواء على مستوى شريك المراجعة أو على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة وضمان استقلالية مراقب الحسابات (Liu et al. 2020; Harber and Maroun, 2020; De Jong et al. 2021؛ حيث أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله قد تضعف الإستقلالية الأمر الذي مهد للتشريعات التي تحد من فترة تعاقد مراقب الحسابات مع العميل من خلال تطبيق التدوير الإلزامي بهدف تحسين استقلاليته ومن ثم تعزيز جودة المراجعة.

وفي إطار الاهتمام المهني والاكاديمي المتزايد جوده المراجعة بصفه عامه وجوده الاحكام المهنية باعتبارها نقطه الانطلاق لجوده المراجعة بصفة خاصة فقد قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار العديد من القرارات والمعايير لضمان هذه الجودة واهمها القرار رقم 33 لسنة 2009 والذي يؤكد على ضرورة استيفاء منشأة المحاسبة والمراجعة شروط القدرة والملاءة المهنية ومكوناتها الثلاثة، وهي وجود فرق عمل تتوافر لديها القدرة والمعرفة الأساسية وجود نظام للرقابة على الجودة، وجود نظام مطبق للتدريب والتعليم المهني المستمر (السيد، 2018).

<sup>(1)</sup> ومن أبرز هذه الشركات شركة Enron للطاقة في عام 2001، وشركة World com للاتصالات في عام 2002

وفي ذات السياق فقد إتفقت العديد من الدراسات (ريشو، ٢٠١٣؛ أحمد وعبد الحليم، 2018؛ Bratten, 2019; Cameran et al. 2015) على أن تدوير مراقبي الحسابات يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة نتيجة فقدان المعرفة والخبرات المتراكمة عن النظام المحاسبي وبيئة العمل وهيكل وآليات الرقابة الداخلية والبيئة المحيطة بالنشاط والمخاطر التي كونها مراقب الحسابات من طول فترة التعاقد مع العميل، وعلى الرغم من التأثير السلبي لتدوير مراقبي الحسابات على المعرفة الخاصة بالعميل، إلا أنه يؤثر إيجاباً على استقلال شريك المراجعة.

وبناء على ما سبق يتضح أن تدوير مراقب الحسابات يساهم في تعزيز الاستقلالية وفي نفس الوقت يؤدي إلى فقدان المعرفة المتراكمة عن العميل في ضوء ما توصلت إليه العديد من الدراسات (Ndaba et al. 2021; Gipper et al. 2021; Liu et al. 2021; Horton et al. 2021) لذا يعتقد الباحث أن توافر الملاءة المهنية لدى منشأة المحاسبة والمراجعة التي تتطلب ضرورة توافر فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة للشركات المساهمة يضمن مواجهة التخوف الخاص بفقدان المعرفة الذي يحدث نتيجة تدوير مراقب الحسابات، كما تضمن الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة إزالة التخوف الخاص بفقدان الاستقلالية نتيجة طول فترة التعاقد مع العميل حيث تشترط الملاءة المهنية في أحد عناصرها ضرورة وجود نظام مطبق بالمنشأة للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية، وهذا ما أكدته نور الدين (2019) على أن برنامج رقابة الجودة في منشآت المحاسبة والمراجعة يُعد أحد الأدوات التي تستخدم للمحافظة على استقلالية مراقبي الحسابات.

## 2. مشكلة البحث:

بُناءً على ما سبق، يُمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية: ما هي أهمية توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة؟ ما هي اهم العوامل المؤثرة في قرار تدوير مراقبي الحسابات، هل يمكن اتخاذ قرار بتدوير مراقب الحسابات أو الإبقاء عليه بالاعتماد على الملاءة المهنية

## 3. هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة واختبار اثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على قرار تدوير مراقب الحسابات سواء كان التدوير على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة ككل أو على مستوى شريك المراجعة وتتمثل الأهداف الفرعية للبحث في الاتي:

- تحديد العناصر المكونة للملاءة المهنية لمراقبي الحسابات
- دراسة الاسباب التي تؤدي الى تغيير مراقب الحسابات وماهية اثارها على جودة المراجعة.
- دراسة تأثير درجة الملاءة المهنية في قرار تدوير مراقب الحسابات

#### 4. فروض الدراسة:

ف1: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على تدوير مراقب الحسابات وينقسم هذا الفرض إلى فرضين فرعيين

ف1/أ: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة

ف1/ب: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على تدوير شريك المراجعة

#### 5. حدود الدراسة:

- يتناول البحث تأثير درجة الملاءة المهنية على تدوير مراقبي الحسابات دراسة ميدانية وتجريبية على مكاتب المحاسبة والشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية دون التعرض للشركات المالية.
- يقتصر البحث في دراسته للمتغير التابع وهو تدوير مراقب الحسابات في ظل البيئة القانونية والمهنية المصرية دون تناول التدوير في التشريعات الدولية.
- تقتصر عينة الدراسة على الشركات المقيدة في البورصة المصرية عن الفترة الزمنية 2016-2021.

#### 6. الإطار النظري للبحث

##### 1/6 الملاءة المهنية لمنشآت المحاسبة والمراجعة

##### 1/1/6 مفهوم الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

تزايد الاهتمام بمصطلح الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة بعد صدور قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (33) لسنة 2009 بشأن " ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة "، وبناءً عليه تم إنشاء سجل لدى الهيئة العامة لسوق المال لقيد مراقبي الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين، وتطلب القرار ضرورة توافر مجموعة من الشروط في منشآت المحاسبة والمراجعة للقيد في سجل المحاسبين والمراجعين لدى الهيئة أهمها ضرورة استيفاء شروط القدرة والملاءة المهنية من خلال

تقديم ما يفيد وجود؛ فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، ونظام مطبق للرقابة على الجودة ونظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة هي قدرة منشأة المحاسبة والمراجعة على الوفاء بالالتزامات التعاقدية مع العميل من خلال أداء خدمة المراجعة بجودة مرتفعة بواسطة فريق مراجعة يتمتع بالمهارات والخبرات الأساسية، بجانب الاطلاع المستمر على المستجدات في المعايير المهنية عن طريق الإلتزام بالتدريب والتعليم المهني المستمر بالإضافة، إلى الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة لضمان إلتزام منشأة المحاسبة والمراجعة بالإجراءات المحددة مسبقاً لأداء عملية المراجعة.

### 2/1/6 أهمية الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

يمكن توضيح أهمية توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة من خلال الإشارة إلى أهمية كل عنصر من العناصر الثلاثة المكونة لها، والتي تتمثل في فريق مراجعة يتمتع بالخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة للشركات المساهمة ونظام مطبق بالمنشأة للرقابة على الجودة والتحقق من الإستقلالية المهنية ونظام مطبق بالمنشأة للإلتزام بالتعليم المهني المستمر.

### 1/2/1/6 أهمية وجود فريق مراجعة يتمتع بالخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.

أشار السيد (2018) إلى أن وجود فريق مراجعة متكامل يمتلك الخبرات والمهارات التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات المراجعة يؤدي إلى فعالية عملية المراجعة، كما أن نجاحه يتوقف على الخصائص والسمات التي يتميز بها، وتأكيداً لأهمية توافر الخبرة لدى مراقبي الحسابات اشترطت الهيئة العامة للرقابة المالية<sup>(1)</sup> للقيود بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة مرور خمس سنوات على الأقل على قيد مراقب الحسابات ضمن من لهم الحق في مراجعة واعتماد القوائم المالية للشركات المساهمة بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية، بالإضافة إلى القيام بمراجعة حسابات الشركات المساهمة خلال الخمس سنوات السابقة على طلب القيد وبشرط أن يكون قد قام بمراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل كل سنة بما يتفق مع المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

(1) قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (84) لسنة 2019.

### 2/2/1/6 أهمية وجود نظام مطبق بالمنشأة للرقابة على الجودة

يؤدي تطبيق نظام رقابة الجودة إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، حيث أشار درويش (2012) إلى وجود العديد من المخاطر التي تنجم عن عدم تطبيق نظام رقابة الجودة منها تدني ثقة العملاء في مستوى جودة الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة، مما يؤدي إلى نقص الحصة السوقية لها، بالإضافة إلى التكاليف الناتجة عن الدعاوي قضائية التي يرفعها العملاء، وفي ذات السياق أكدت دراسة (شحاته، 2015) على أن نظم رقابة الجودة تعتبر من العوامل المؤثرة في تحقق جودة المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في عدالة ومصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة منشأة المحاسبة والمراجعة على الاستمرار في الأجل الطويل.

### 3/2/1/6 أهمية وجود نظام مطبق بالمنشأة للإلتزام بالتعليم المهني المستمر

تعتمد جودة المراجعة على كفاءة من يقوم بأدائها حيث سمات رأس المال البشري مثل المعرفة والخبرة على أداء مراقبي الحسابات لعملية المراجعة؛ حيث يؤكد السيد (2018) إلى أن امتلاك مراقبي الحسابات للمعرفة والمهارة الناتجة من التعليم والتدريب تجعل آراء مراقبي الحسابات ذات مصداقية ويتم الإعتماد عليها عن طريق مستخدمي القوائم المالية، ويؤكد أيضاً Kang et al.(2017) على أن جودة المراجعة تكون أعلى في منشآت المحاسبة والمراجعة التي تتفق أكثر على التدريب والتعليم المهني والتي تسعى لتطوير قدرات مراقبي الحسابات.

### 2/6 تدوير مراقب الحسابات

#### 1/2/6 مفهوم تدوير مراقب الحسابات

يُشير تدوير مراقب الحسابات إلى قيام عميل المراجعة بتغيير مراقب الحسابات بعد قضائه مدة زمنية في مراجعة حساباته (على، 2018)، وقد يكون التدوير إلزامياً أو إختيارياً ويُعرف التدوير الإلزامي بأنه وضع حد أقصى للفترة التي يمكن خلالها لمنشأة المحاسبة والمراجعة أو شريك المراجعة مراجعة حسابات نفس العميل، ويعتبر التدوير الإلزامي شكل من أشكال التدخل التنظيمي لعمليات رقابة الجودة على منشآت المحاسبة والمراجعة من أجل معالجة التهديدات المحتملة للإستقلالية الناتجة عن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل، وعلى النقيض

فإن التدوير الإختياري هو الذي لا يتم فيه تغيير مراقب الحسابات بموجب أي قوانين أو معايير أو لوائح (Malagila et al. 2020).

## 2/2/6 العوامل المؤثرة في تدوير مراقب الحسابات

تؤدي طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل إلى زيادة كفاءة مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة نظراً لزيادة المعرفة معرفته الفنية عن العميل مما ينتج عنه اختصار الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة، إلا أنها قد تؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين مراقب الحسابات والعميل، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي مراقب الحسابات عن بعض الأمور مما يؤثر على إستقلاليته، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في تدوير مراقب الحسابات والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية؛ عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة؛ عوامل مرتبطة بمنشأة المحاسبة والمراجعة؛ عوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني (حميداتو، 2017).

وفيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالعميل فإنها تتمثل في إلتزام الشركة بتطبيق سياسة التدوير الإلزامي إلتزاماً باللوائح والقوانين ذات الصلة، تغيير إدارة الشركة، حيث يؤكد أحمد (2015) على أن تغيير إدارة الشركة يعتبر من ضمن الأسباب لتدوير مراقب الحسابات فقد تسعى الإدارة الجديدة إلى تغيير مراقب الحسابات لقطع أي صلة بالإدارة القديمة.

أما فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمنشأة المحاسبة والمراجعة فهي تتمثل في العوامل والظروف المحيطة بمكتب المراجعة ومنها جودة أعمال منشأة المحاسبة والمراجعة وكذلك شهرتها ، فقد ترغب بعض الشركات في التعاقد مع منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى عندما تنمو عملياتها مما يدفعها إلى تغيير مراقب الحسابات الحالي، كما قد يقرر مراقب الحسابات الحالي ترك عميل المراجعة لعدة أسباب منها احتمال رفع دعوى قضائية ضده بسبب التعثر المالي الذي تواجهه الشركة محل المراجعة (القديم، 2017).

وفيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني فهي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية المراجعة ومنها الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية مما قد يجعل مراقب الحسابات يبدي تحفظات في تقريره مما يكون سبباً في تغييره، كما أن الخلافات حول نطاق عملية المراجعة وإجراءات المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات يمكن أن تدفع العميل إلى البحث عن مراقب حسابات جديد من أجل القضاء على مصدر التعارض.



## 7. تحليل العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وتدوير مراقب الحسابات واشتقاق فروض الدراسة.

### 1/7 تحليل العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة وتدوير مراقب الحسابات واشتقاق الفرض الرئيسي (ف1).

على الرغم من أن الهدف الأساسي من تدوير مراقب الحسابات هو الحفاظ على استقلاليته عن طريق الحد من فرصة تطوير العلاقات مع إدارة عميل المراجعة (Tepalagul and Lin, 2015) إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى فقدان المعرفة التي كوّنها مراقب الحسابات عن العميل والصناعة التي ينتمى إليها، لذا فهناك منظور مزدوج لتدوير مراقب الحسابات فمن ناحية يعزز الاستقلالية ومن ناحية أخرى يؤدي لفقدان المعرفة بالعديد من العناصر مثل أنظمة المحاسبة والعمليات وهياكل الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات (De Jong et al., 2020)

وفيما يتعلق بتأثير التدوير الايجابي على استقلالية مراقب الحسابات يرى Malagila (2020) أن تدوير مراقب الحسابات يرتبط إيجاباً بالاستقلالية في المظهر إلا أنه يرتبط سلباً بالاستقلالية في الحقيقة، كما أن التدوير الإلزامي قد لا يكون ضرورياً إذا كانت لجان المراجعة تنظر بشكل دوري فيما إذا كان مراقب الحسابات الحالي يقدم أعلى جودة من الخدمات المتاحة، وتنصح الإدارة عندما يكون تغيير مراقب الحسابات ضرورياً، ويتفق معه Polychronidou et al. (2020) على أن إخفاقات بعض الشركات مؤخراً غالباً ما تكون نتيجة خطأ مراقب الحسابات وليس الافتقار إلى الاستقلالية، كما أن هناك عوامل أخرى تدفع مراقبي الحسابات إلى الاستقلال، مثل الحفاظ على سمعتهم وتقديم خدمات جيدة لعملائهم.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى أن السبب الرئيسي لوجهات النظر المؤيدة لتدوير مراقبي الحسابات يتمثل في الخوف من التأثير على الاستقلالية إلا أنها تغفل عن تأثير التدوير على المعرفة التي كوّنها مراقب الحسابات الحالي عن العميل. حيث أكد Kamarudin et al. (2022) على أن تأثير المعرفة يتفوق على احتمالية تعرض الاستقلالية للخطر، والتي تم استخدامها كأساس لتنظيم التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، وبالتالي فإن التحسينات المستمرة في الجهود المبذولة لتعزيز مهنة المراجعة، مثل اعتماد وتنظيم الهيئات المهنية للأخلاقيات والسلوك المهني، هي آليات أكثر فعالية من التدوير لتعزيز المهنة.

وبناء على ما سبق؛ يعتقد الباحث أن توافر درجة الملاءة المهنية بمكوناتها الثلاثة والتمثلة في فريق عمل يتمتع بالخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، ونظام مطبق للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية، ونظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر يمكن الاعتماد عليها فيما إذا كان يتم تدوير مراقبي الحسابات أم يتم الإبقاء عليه.

وفيما يتعلق بالمكون الأول للملاءة المهنية والتمثل في خبرة فريق المراجعة وعلاقته بتدوير مراقب الحسابات أشار (Widodo and Chariri (2021 إلى اختلاف كفاءة مراقب الحسابات في كشف الغش بالقوائم المالية باختلاف مستوى خبرته، ويرى أبو الحسن (2018) إلى أن الخبرة المهنية لمراقب الحسابات تلعب دوراً هاماً في تحقيق كل من فعالية وكفاءة عملية المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تدوير مراقبي الحسابات يعتبر آلية لضمان توافر الاستقلالية والتي قد تتأثر بطول فترة التعاقد مع العميل، إلا أنه في نفس الوقت يؤدي لفقدان المعرفة المتراكمة التي كونها مراقب الحسابات عن العميل وبالتالي يمكن الاستفادة من توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة سواء في مواجهة التخوف من طول المدة وتأثيرها على الاستقلالية حيث تشترط الهيئة العامة للرقابة المالية على منشأة المحاسبة والمراجعة التي تتقدم لاستيفاء متطلبات القيد لديها ضرورة وجود فريق عمل يتمتع بالاستقلالية المهنية والتحقق من ذلك من خلال وجود نظم مطبق للرقابة على الجودة، كما تشترط الهيئة ضرورة وجود فريق مراجعة يتمتع بالخبرة مما يضمن إزالة التخوف الخاص بفقدان المعرفة عن عميل المراجعة، لذا يمكن الإبقاء على مراقب الحسابات الحالي إذا كانت تتوافر لمنشأته الملاءة المهنية أو القيام بتدويره مراقب الحسابات على الرغم من فقدان المعرفة إلا أنه يمكن تعويض ذلك بتعيين منشأة محاسبة ومراجعة لديها ملاءة مهنية حيث يتمتع مراقبي الحسابات لديها بالمعرفة الكافية.

وفيما يتعلق بالمكون الثاني للملاءة المهنية والتمثل في نظام مطبق للرقابة على الجودة، أشار باسودان والملكي (2016) إلى وجود عدة متغيرات محددة لمستوى جودة المراجعة تتمثل في استقلال وموضوعية مراقب الحسابات وتأهيله ومهارته وحجم وسمعة منشأة المحاسبة والمراجعة ورقابة الأداء والتفتيش الداخلي على الجودة بمنشأة المحاسبة والمراجعة وتعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية وتخصص الصناعة.

وفي ذات السياق فقد قسمت دراسة (Abbott et al. (2013) الجزء الأول من تقارير التفتيش الخاص بمجلس الإشراف المحاسبي إلى ثلاثة مستويات: نظيف ونقص في معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) ونقص في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وقد أكدت الدراسة على أن مراقبي الحسابات الذين يعانون من نقص في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أكثر عرضة للفصل من قبل العملاء، والثاني يتعلق بأوجه القصور في رقابة الجودة، ويؤدي نشر الجزء الثاني إلى الإضرار بسمعة منشأة المحاسبة والمراجعة، ويؤكد (Daugherty et al. (2011) على أن الكشف العلني عن أوجه القصور في نظم رقابة يؤدي إلى تدوير مراقبي الحسابات من خلال الإقالة، فمن غير المرجح أن يحتفظ العميل بمنشأة المحاسبة والمراجعة التي تعاني من أوجه قصور في نظم رقابة الجودة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن وجود نظام مطبق للرقابة على الجودة يؤدي إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، كما أن هناك عدة مخاطر تتحقق من عدم وجود نظام مطبق للرقابة على الجودة أو وجود أوجه قصور في النظام المطبق تتمثل في نقص الحصة السوقية حيث يقوم العملاء بتدوير مراقبي الحسابات نتيجة وجود قصور في نظم رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة.

وفيما يتعلق بالعنصر الثالث من مكونات الملاءة المهنية وهو نظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر وعلاقته بتدوير مراقب الحسابات يرى (Barrainkua (2018) أن التأهيل العلمي والكفاءة المهنية تُعد مؤشرات لجودة المراجعة، وتأكيداً على ذلك يرى شحاته (2015) أن التعليم هو أساس التأهيل المهني وهو المصدر الأساسي للمعرفة، سواء كانت معرفة مهنية أو فنية، بالإضافة إلى المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ومهارات الاتصال والتفاعل مع العميل، وعلى رأسها المهارات والخصائص السلوكية والأخلاقية، والتي تؤثر بصورة أساسية على الاستقلال، والذي ينعكس بدوره على جودة أداء مراقبي الحسابات، كما أن التأهيل المهني يمثل نقطة البداية للمعرفة وبناء الخبرات العلمية.

وفي ذات السياق أشارا أحمد وعبد الحليم (2018) إلى وجود عوامل مرتبطة بمراقب الحسابات والتي قد تؤدي إلى تدويره وتتمثل في مستوى التأهيل العلمي ومدى معرفه مراقب الحسابات أو منشأة المحاسبة والمراجعة بطبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها، وتتفق مع دراسة (باسودان، وآخرون، 2007) والتي توصلت إلى أن أهم أن أهم عوامل تدوير مراقب الحسابات تتمثل في ضعف التأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات يضمن ثقلهم بالمعرفة والخبرة والكافية ومتابعة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال الأمر الذي يساهم في تحقيق جودة الحكم المهني مما يعزز من جودة عملية المراجعة، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من أن نقص الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات تعتبر أحد أسباب تدويرهم لذا فإن توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة يضمن مواصلة التعليم المهني المستمر لما يستجد من تطورات بيئة الأعمال الحديثة الأمر الذي يساهم في تحقيق ميزة تنافسية بما يضمن احتفاظ عملاء المراجعة بمنشأة المحاسبة والمراجعة لفترات طويلة نسبياً.

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي الأول (ف1) كالتالي:

**ف1: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير مراقب الحسابات**

#### 8. منهجية البحث:

تتناول منهجية البحث عرض لأهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة البحث، تعريف ووصف متغيرات البحث، وبناء نماذج الانحدار لتوضيح العلاقات بين المتغيرات واختبار فروض البحث، ثم عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة، وبلى ذلك عرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض، وأخيراً عرض نتائج وتوصيات البحث.

#### 1/8 أهداف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض الدراسة الرئيسي والفروض الفرعية له من خلال قياس تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة تدوير مراقبي الحسابات سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة.

#### 2/8 مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في قطاعات السوق المختلفة والمتوافر لها بيانات كاملة بمصادر المعلومات الإلكترونية<sup>(1)</sup> أو على المواقع الإلكترونية لتلك الشركات خلال الفترة من 2016-2021، وتم إختيار عينة من هذه الشركات بعد استبعاد شركات القطاع المالي (البنوك، الخدمات المالية غير المصرفية) لأنها تخضع لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح مختلفة، ويوضح الجدول رقم (1-1) حجم العينة النهائي مع توزيع المشاهدات حسب القطاعات الاقتصادية المختلفة التي تنتمي إليها.

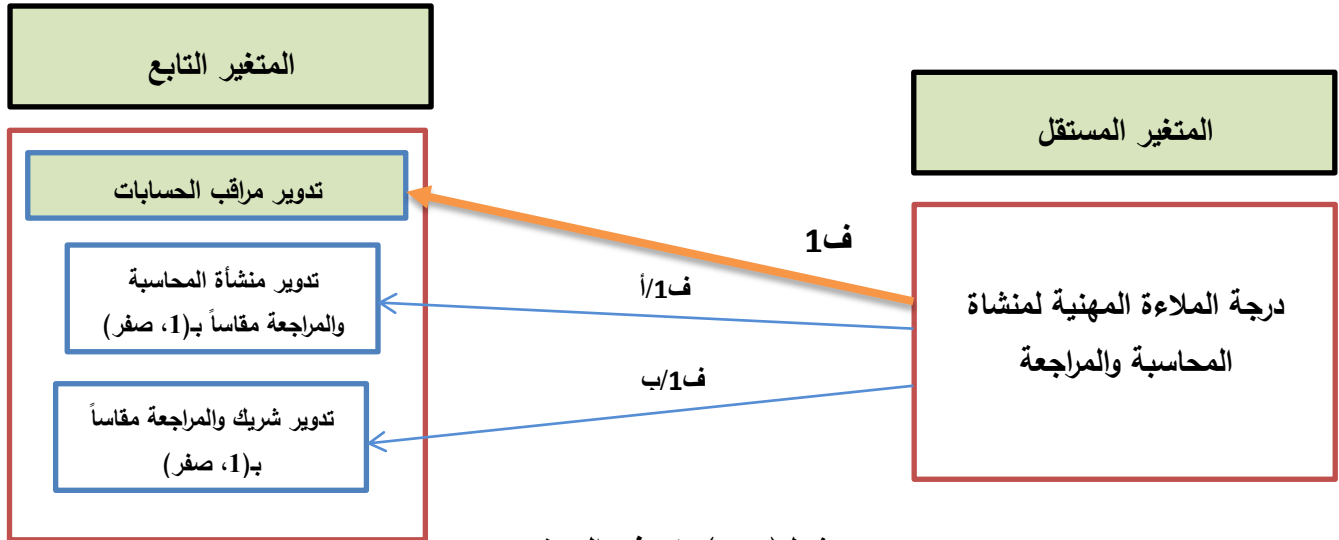
(1) الموقع الإلكتروني " معلومات مباشر مصر " على الرابط التالي: <https://www.mubasher.info/countries/eg>

جدول رقم(1-1): توييب عينة الدراسة حسب القطاعات

م	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
1	موارد أساسية	10	60	10.2%
2	منسوجات و سلع معمرة	7	42	7.1%
3	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	6	36	6.1%
4	مواد البناء	10	60	10.2%
5	عقارات	24	144	24.5%
6	رعاية صحية وادوية	10	60	10.2%
7	سياحة و ترفيه	10	60	10.2%
8	أغذية و مشروبات و تبغ	12	72	12.2%
9	ورق و مواد تعبئة و تغليف	3	18	3.1%
10	مقاولات و إنشآت هندسية	6	36	6.2%
	الإجمالي	98	588	100%

3/8 نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث على النحو التالي:



شكل(1-1): نموذج البحث

المصدر: اعداد الباحث

## 4/8 توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي توصيف وقياس متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياسها واتجاهها المتوقع.

## جدول رقم (1-2): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

العلاقة المتوقعة	التوصيف وطريقة القياس	المتغير
موجبة	يقصد بها ضرورة أن يتوفر لدى لمنشأة المحاسبة والمراجعة ثلاثة مكونات أساسية تتضمن: فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوى الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة للشركات المساهمة، و نظام مطبق للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية و نظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر وذلك وفقا للقرار رقم 33 لسنة 2009 الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية، وسوف يتم قياس ذلك المتغير بالإعتماد على قائمة مرجعية تتضمن مؤشر للممارسات المهنية وفقا لمتطلبات قرار الهيئة ذات الصلة قياسا على: (السيد، 2018).	أ- المستقل: درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة (AS)
	هي عملية تغيير مراقب الحسابات المكلف من المنشأة بالقيام بأعمال المراجعة وذلك بعد مرور فترة زمنية من تقديمه لتلك الخدمات، تماشياً مع ما تقرضه المتطلبات التشريعية والمهنية بضرورة تغيير مراقب الحسابات بعد مرور مدة محددة حفاظا على الاستقلالية ودعماً لجودة عملية المراجعة، يتم قياسه عن طريق متغير وهمي (1، صفر) (علي، 2018).	ب- التابع تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة / شريك المراجعة (AFR/APR)

## 5/8 أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، والنماذج الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض الدراسة

تتضمن الدراسة التطبيقية مجموعة من الأدوات والإجراءات ، والإحصاءات الوصفية، وكذلك نماذج الانحدار المستخدمة في اختبار فروض الدراسة، على النحو التالي:

## 1/5/8 - أدوات وإجراءات الدراسة:

تم إجراء الدراسة التطبيقية من خلال تحليل القوائم المالية السنوية لشركات عينة الدراسة عن الفترة من 2016 إلى 2021، وذلك لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، وقام الباحث بقياس متغيرات الدراسة كما تم بيانه بجدول القياس السابق، وشملت إجراءات الدراسة عمل تحليل محتوى للتقارير المالية لشركات العينة عن فترة الدراسة واستخراج وحساب قيم المتغيرات على اختلاف أنواعها.

## 2/5/8 - الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يعرض الجدول رقم (1-3) الإحصاءات الوصفية المرتبطة بالمتغيرات الأساسية والاضافية، لاختبار العلاقات الرئيسية مجال البحث، بالتحليل الأساسي والتحليل الإضافي وكذلك تحليل الحساسية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (1-3): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Min	Max	Median	Mean	Std.Dev
AS	588	0.20	0.96	0.86	0.85	.0844
AFR	588	0.00	1.00	0.00	0.201	0.400
APR	588	0.00	1.00	0.00	0.228	0.424
SIZE	588	13.914	24.614	20.138	19.994	1.831

(AS) يُعبر عن درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، (AFR) يُعبر عن تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، (APR) يُعبر عن تدوير شريك المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن متوسط درجة الملاءة المهنية لمنشآت المحاسبة والمراجعة داخل عينة الدراسة بلغت (85%)، وتتراوح بين 20% كحد أدنى و96% كحد أقصى، وبقيمة انحراف معياري قدره (0.0844)، مما يُشير إلى عدم وجود تشتت عالي في درجة الملاءة المهنية لعينة الدراسة.

وفيما يتعلق بتدوير منشأة المحاسبة والمراجعة (AFR) فيتضح أن عدد المشاهدات لشركات العينة التي تم فيها تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة خلال فترة الدراسة قد بلغ عدد (99) مشاهدة بنسبة (16.8%)، في حين أن عدد المشاهدات التي تم فيها تدوير شريك المراجعة (APR) قد بلغ عدد (134) مشاهدة بنسبة (22.8%)، وفيما يتعلق بعدد السنوات التراكمية التي تم فيها الاحتفاظ بمنشأة المحاسبة والمراجعة (AFyears)، يتضح أن متوسط الاحتفاظ بمنشأة المحاسبة والمراجعة دون تدوير، لشركات العينة خلال فترة الدراسة قد بلغ عدد (6.32)، في حين أن متوسط الاحتفاظ بشريك المراجعة (APyears) دون تدوير قد بلغ عدد (5.03) خلال فترة الدراسة.

**3/5/8 - علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:**

يوضح الجدول التالي مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث، حيث يستخدم معامل الارتباط الخطي لبيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات البحث، ومستوى معنويتها تمهيداً لتطبيق نماذج الانحدار.

جدول رقم (1-4): مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث

Variables	(1)	(2)	(3)
(1) AS	1		
(2) AFR	.081**	1	
(3) APR	.084**	.693***	1

حيث؛ \*\*\* تشير لمستوى المعنوية عند (0.01)، \*\* تشير لمستوى المعنوية عند (0.05)، \* تشير لمستوى المعنوية عند (0.1).

يتضح من الجدول وجود ارتباط إيجابي معنوي بين درجة الملاءة المهنية وتدوير كلاً من منشأة المحاسبة والمراجعة وشريك المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يُشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين درجة الملاءة المهنية وتدوير كلاً من منشأة المحاسبة والمراجعة وشريك المراجعة.

#### 4/5/8- النماذج الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث:

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار اللوجستي الثنائي (Binary Logistic Regression Model) لملائته لاختبار فروض الدراسة في ظل تحليل الأساسي، نظراً لطبيعة قياس المتغير التابع التدوير فهو متغير ثنائي، يتم التعبير عنه كمتغير وهمي (Dummy Variable) يأخذ القيمة (1، صفر)، حيث يتم التحقق من مدى معنوية نموذج تحليل الانحدار وصلاحيته لاختبار العلاقة محل الدراسة، من خلال مجموعة من المؤشرات أبرزها (Chi Square) وكذلك معاملات التحديد (R<sup>2</sup> Cox & Snell) والذي يفسر نسبة التغير في المتغير التابع التي ترجع إلى التغير في المتغير المستقل، والنسبة التي ترجع إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى في النموذج. وتم إجراء تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (24) وتم اختبار الفروض عند مستوى معنوية 5%، حيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أقل من 5%، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أكبر من أو تساوي 5%.

#### 1/4/5/8- نموذج اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول (ف1/أ)

لاختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، تم الاعتماد على نموذج الانحدار التالي:

$$AFR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AS_{it} + e_{it} \quad (1)$$

**حيث أن:**

- $AFR_{it}$ : تشير إلى تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة.
- $AS_{it}$ : تشير لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة.
- $\beta_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.
- $\beta_1$ : معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقاس ما يفسره أثر درجة الملاءة المهنية من التغيرات في تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة.
- $e_{it}$ : الخطأ العشوائي.



## 2/4/5/8- نموذج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الأول (ف1/ب)

لاختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة، تم الاعتماد على نموذج الانحدار التالي:

$$APR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AS_{it} + e_{it} \quad (2)$$

**حيث أن:**

-  $APR_{it}$ : تشير إلى تدوير شريك المراجعة.

-  $\beta_1$ : معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقاس ما يفسره أثر درجة الملاءة المهنية من التغيرات في تدوير شريك المراجعة.

- وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

## 6/8- تحليل النتائج واختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي:

نتناول هذه الجزئية من البحث نتيجة اختبار فروض البحث وذلك كما يلي:

## 1/6/8- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الأول (ف1/أ):

استهدف الفرض (ف1/أ) اختبار أثر درجة الملاءة المهنية على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، وتم صياغة الفرض إحصائياً كفرض عدم ( $H_0$ ) كما يلي:  
فرض العدم ( $H_0$ ): لا تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار رقم (1)، ويوضح الجدول رقم (1-5) نتائج تحليل الانحدار للنموذج رقم (1):

جدول رقم (1-5): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار العلاقة محل الفرض (ف1/أ)

Variables	$\beta$	Sig	Wald
Constant	-3.783	0.002	9.378
AS	2.792	0.040	3.825
Chi-square = 4.238		0.040	
Cox & Snell $R^2 = 0.007$			
Nagelkerke $R^2 = 0.011$			
Percentage Correct = 80.1%			

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج من خلال إحصائية الاختبار (Chi-square) والتي بلغت (4.238) وبقيمة احتمالية للنموذج (0.040) أقل من مستوى المعنوية 5%، كما تُشير النتائج إلى أن النموذج يمكنه معنوياً تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، كما أن قيمة معامل (Cox & Snell  $R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (0.007)، بمعنى أن (0.7%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تدوير منشأة المحاسبة

**والمراجعة)** يمكن تفسيرها من خلال التغير في درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج، كما بلغت نسبة التصنيف الصحيح للنموذج 80.1%.

وبالنسبة للمتغير المستقل (**درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة**) فقد كان معنوياً حيث إن القيمة الاحتمالية (Sig) له بلغت (0.040) ومعامل انحدار موجباً (2.792)، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/1) القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات (Nagy, 2014; Zhang and Gunny, 2013) والتي إلى أن نقص الخبرة لدى منشآت المحاسبة والمراجعة (والتي تعتبر المكون الأول من مكونات الملاءة المهنية) من الأسباب التي قد تؤدي إلى قيام عميل المراجعة بتدوير المنشأة، كما أن وجود أوجه قصور في نظم رقابة الجودة (والتي تعتبر المكون الثاني للملاءة المهنية) يؤدي إلى الاضرار بسمعة منشأة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعل العملاء الجدد يتجنبون التعاقد مع منشآت المحاسبة والمراجعة التي لديها أوجه قصور في نظم رقابة الجودة، ويتم تدويرها من قبل عملاء المراجعة الحاليين.

ويرى الباحث إستناداً لما سبق أن تدوير مراقب الحسابات يساهم في تعزيز الاستقلالية ولكنه يؤدي إلى فقدان المعرفة المتراكمة عن عميل المراجعة لذا فإن توافر الملاءة المهنية لدى منشأة المحاسبة والمراجعة بمكوناتها الثلاثة يضمن مواجهة التخوف يضمن توافر المعرفة عن العميل، لذا فلن يكون هناك أي تخوف من فقدان المعرفة الذي يحدث نتيجة التدوير وبالتالي يمكن تطبيق إستراتيجية التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة والمراجعة على أن يتم التدوير بالتعاقد مع منشأة محاسبة ومراجعة تتوافر لديها الملاءة المهنية، كما تضمن الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة إزالة التخوف الخاص بفقدان الاستقلالية نتيجة طول فترة التعاقد مع العميل حيث تشترط الملاءة المهنية في أحد عناصرها ضرورة وجود نظام مطبق بالمنشأة للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية.

### 2/6/8- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني للفرض الأول (ف1/ب):

استهدف الفرض (ف1/ب) اختبار أثر درجة الملاءة المهنية على تدوير شريك المراجعة، وتم صياغة الفرض إحصائياً كفرض عدم ( $H_0$ ) كما يلي:

فرض العدم:  $H_0$ : لا تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على تدوير شريك المراجعة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار رقم (2)، ويوضح الجدول رقم (6-1) نتائج تحليل الانحدار للنموذج رقم (2):

جدول رقم (6-1): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار العلاقة محل الفرض (ف/1/ب)

Variables	$\beta$	Sig	Wald
Constant	-3.502	0.002	9.314
AS	2.710	0.041	4.164
Chi-square = 4.584		0.032	
Cox & Snell $R^2 = 0.008$			
Nagelkerke $R^2 = 0.012$			
Percentage Correct = 76.5%			

يتضح من الجدول السابق، معنوية النموذج من خلال إحصائية الاختبار (Chi-square) والتي بلغت (4.584) وبقيمة احتمالية للنموذج (0.032) أقل من مستوى المعنوية 5%. كما تشير النتائج إلى أن النموذج يمكنه معنوياً تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، كما أن قيمة معامل (Cox & Snell  $R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (0.008)، بمعنى أن (0.8%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تدوير شريك المراجعة) يمكن تفسيرها من خلال التغير في درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما بلغت نسبة التصنيف الصحيح للنموذج 76.5%.

وبالنسبة للمتغير المستقل (درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة) فقد كان معنوياً حيث إن القيمة الاحتمالية (Sig) له بلغت (0.041) ومعامل انحدار موجباً (2.710). مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل  $H_2b$ ، القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة، كما أن هذا التأثير كان إيجابياً.

## 8. نتائج البحث وتوصياته

### 1/8 نتائج البحث

توصل البحث إلى أن درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر إيجاباً على تدوير مراقب الحسابات سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة وفيما يتعلق بتأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدويرها فقد توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/أ) القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة

أما فيما يتعلق بتأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة فقد توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة، ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/ب) القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تدوير شريك المراجعة

### 2/8 التوصيات

في ضوء نتائج البحث يوصى بالاتي:

- ضرورة وجود مستقلة للرقابة على جميع منشآت المحاسبة والمراجعة سواء كانت كبيرة الحجم أو متوسطة وصغيرة الحجم للتأكد من الإلتزام بكافة المتطلبات التنظيمية التي تضمن الاستقلالية والتحقق من مدى الإلتزام بالتدريب والتعليم والمهني المستمر حيث تقوم الهيئة العامة للرقابة بالرقابة فقط على المنشآت الكبرى المقيدة لها مراقبي حسابات لدى الهيئة
- ضرورة وجود أبحاث مستقبلية لدراسة العلاقة التبادلية بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة وعملية تدوير مراقبي الحسابات

## المراجع

## المراجع باللغة العربية

1. احمد، نبيل ياسين. (2015). دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة نظرية وميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 19(3): 78-155
2. السيد، محمود محمد. (2018). أثر درجة الملائمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات علي جودة أحكامه المهنية بشأن وأمر المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد. *رسالة دكتوراه غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية
3. درويش، عبد الناصر محمد سيد. (2012). تقييم موقف شركات المحاسبة المهنية في تطبيق الإطار الدولي للرقابة على جودة الخدمات المهنية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية*، كلية التجارة جامعة المنصورة، 36(2): 33-80
4. شحاته، السيد شحاته. (2015). أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، 52(2): 1-32
5. حميداتو، صالح . (2017). التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي بين المعارضة والتأييد من منظور بعض التجارب الدولية. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، ع3: 107-119
6. العديم، خالد بن رشيد. (2017). أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية للمتطلبات النظامية والمهنية. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 21(3): 221-262.
7. ابو الحسن، نسرين مساعد بابكر. (2018). دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان. *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
8. باسودان، يوسف عبد الله ؛ المالكي، خالد حسن. (2016). دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية. *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، 2(4): 2-50
9. احمد، نبيل ياسين & عبد الحليم، أحمد حامد. (2018). العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع22: 318-398.

## المراجع باللغة الانجليزية

1. Abbott, L. J., Gunny, K. A., & Zhang, T. C. (2013). When the PCAOB talks, who listens? Evidence from stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32(2):1-31.
2. Daugherty, B., D. Dickins, and W. Tervo. (2011). Negative PCAOB inspections of triennially inspected auditors and involuntary and voluntary client losses. **International Journal of Auditing** 15: 231–246.
3. Barrainkua, I., and M. Espinosa-Pike, (2018). The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Postgraduate Students. **Revista de Contabilidad– Spanish Accounting Review**, 21(2):176-187.
4. Ramadhani, R., & Sudarma, M. (2017). Effect of quality control system on audit quality with professional commitments as a moderation variable. **Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences**, 72(12):33-41.
5. Kang, M., Lee, H. Y., Son, M., & Stein, M. (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, 24(3-4):249-271.
6. Tepalagul, N. and Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: a literature review. **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 30(1):101-121
7. De Jong, B., Hijink, S. & in 't Veld. (2020). Mandatory audit firm rotation for listed companies: the effects in the Netherlands. **European Business Organization Law Review**, 21(4):937-966.
8. Malagila, J. K., Bhavani, G., & Amponsah, C. T. (2020). The perceived association between audit rotation and audit quality: Evidence from the UAE. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 10(3):345-377.
9. Polychronidou, P., Drogalas, G., & Tampakoudis, I. (2020). Mandatory rotation of audit firms and auditors in Greece. **International Journal of Disclosure and Governance**, 17(2):141-154.
10. Kamath, R., Huang, T. C., & Moroney, R. A. (2018). Auditor Rotation and Perceived Competence and Independence: The Effect of Fees and Industry Specialization. **Journal of International Accounting Research**, 17(3):153-175.
11. Kamarudin, K. A., Ismail, W. A. W., & Ariff, A. M. (2022). Auditor tenure, investor protection and accounting quality: international evidence. **Accounting Research Journal**, 35(2):238-260. 1
12. Widodo, N. H., & Chariri, A. (2021). The relationship between audit procedures, auditors' experience and auditors' responsibility for fraud detection. **Diponegoro Journal of Accounting**, 10 (1):1-10.