



أثر التناوب الإلزامي على جودة المراجعة في الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية

دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية
إعداد

د. هبة إبراهيم عبد العزيز يوسف

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات (أكاديمية الشروق)

Heba.Ibrahim@sha.edu.eg

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

يوسف، هبة إبراهيم عبد العزيز (٢٠٢٥). أثر التناوب الإلزامي على جودة المراجعة في الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦(١) ج٢، ٩٥٩-١٠١٣.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر التناوب الإلزامي على جودة المراجعة في الدور الوسيط

لأتعاب المراجع غير العادية

دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية

د. هبة إبراهيم عبد العزيز يوسف

ملخص الدراسة

الهدف: هدفت الدراسة الحالية إلى بحث أثر التناوب الإلزامي Mandatory Rotation على جودة المراجعة في الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية وذلك من خلال التطبيق على عينة من الشركات المصرية المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري.

التصميم والمنهجية: اعتمدت الباحثة على أسلوب تحليل المحتوى في فحص التقارير المالية خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠٢١م إلى عام ٢٠٢٣م، وتبين أن عينة الدراسة تتكون من ٨٢ شركة خلال فترة الدراسة، وقد سجلت هذه الشركات عدد ٢٤٦ مشاهدة خلال الفترة محل الدراسة (٨٢ شركة × ٣ سنوات)، وباستبعاد المشاهدات ذات القيم المفقودة البالغة ١٦ مشاهدة، وباستبعاد القيم المتطرفة والبالغة ١٢ مشاهدة تصبح العينة النهائية للدراسة ٢١٨ مشاهدة.

النتائج: خلصت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل كأحد مقاييس التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، أي أن زيادة ارتباط المراجع بالعميل دليل على مزيد من العلاقات الجيدة بينهما بما يبرر الممارسات غير الملائمة في الخيارات المحاسبية والتأثير السلبي على جودة عملية المراجعة الخارجية. وتأسيساً على ذلك، يمكن قبول الفرض الإحصائي الأول للدراسة: يوجد تأثير طردي معنوي للتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. وخلصت أيضاً إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى جودة عملية المراجعة، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من جودة عملية المراجعة. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الثاني للدراسة: يوجد تأثير عكسي معنوي لأتعاب المراجعة غير العادية على جودة عملية المراجعة، بينما خلصت الدراسة أيضاً إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من توجه الشركة نحو التخلي عن المراجع والقيام بالتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الثالث للدراسة: يوجد تأثير عكسي معنوي لأتعاب المراجعة غير العادية على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، وفي ذات السياق خلصت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي غير مباشر للأتعاب

غير العادية لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة في ظل وساطة تباين الإلزامي للمراجع الخارجي، وبالتالي فإن التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يقلل من الأثر السلبي للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة (تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب) بنسبة ٧٪. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الرابع للدراسة: يوجد تأثير وسيط للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة عملية المراجعة.

التوصيات: ضرورة إلزام الشركات المساهمة بالإفصاح عن تاريخ بداية التعاقد مع المراجع الخارجي، وكذلك قيمة أتعاب المراجعة المتفق عليها، وأيضاً ضرورة إلزام الشركات بتغيير المراجعين بصفة دورية وذلك للابتعاد عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير معقولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية. بالإضافة إلى التوصية بوجود نموذج يحدد أتعاب المراجعين بما يتناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم، والتأكيد على أهمية تحديد سقف أدنى لأتعاب المراجعة لا يجوز النزول عنه، وفي ذات السياق قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة المعترف بها عالمياً بإصدار دراسات متكاملة تشكل الإطار النظري الموضوعي الذي يتم الاسترشاد به في الممارسة المهنية فيما يتعلق بمعايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال. وأخيراً تطوير المعايير المحاسبية من قبل الجمعيات المهنية والنقابات بشكل مستمر وذلك لمواكبة التطورات المستقبلية مع إلزام مكاتب المراجعة بالالتزام بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.

المصطلحات الدالة: التناوب الإلزامي، جودة المراجعة، الأتعاب غير العادية.

القسم الأول

الإطار العام للدراسة

١/١ المقدمة:-

تستمد مهنة المراجعة أهميتها من الهدف الأساسي لها والذي يتمثل في تحسين جودة ومحتوى المعلومات الخاصة لأغراض اتخاذ القرارات، ويتم ذلك من خلال قيام المراجع الخارجي بإضفاء الثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، وبالتالي يتم استخدام تلك المعلومات في اتخاذ القرارات على أنها معلومات دقيقة وموثوق فيها وغير مضللة، وتعتبر أيضا المراجعة أحد الركائز الأساسية لنظام الحوكمة المالية في الشركات، حيث تسهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية. وتتيح هذه العملية للمراجع فرصة تقييم دقة البيانات المالية المقدمة، مما يضمن حماية حقوق المساهمين والمستثمرين، وبالتالي أصبح من الضروري العمل على تحسين جودة المراجعة وضمان استقلالية المراجعين، وفي هذا الصدد فقد تأثرت مصداقية المعلومات المالية نتيجة الأزمات المالية التي حدثت مؤخراً مما جعل ثقة مستخدمي القوائم المالية تهتز تدريجياً، الأمر الذي كان له أثراً سلبياً على مهنة المراجعة وعرضها لانتقادات حادة وخاصة فيما يتعلق باستقلالية المراجع (ضياء، ٢٠٢٤؛ Soroushyar, 2023).

وفي هذا الإطار، برز مفهوم التناوب الإلزامي كأداة جديدة تستخدمها العديد من الدول لتعزيز الثقة في عملية المراجعة، حيث إن فكرة تغيير المراجعين الدوري تأتي كمجهودٍ للحد من تعارض المصالح والحد من إمكانية حدوث التلاعب المالي، فالتعاقد على شركات المراجعة الخارجية لفترات طويلة قد يؤدي إلى نشوء علاقات وثيقة بين المراجعين وإدارة الشركة، مما قد يقدر في استقلالية التقييم المقدم، وعلى النقيض من ذلك، يتيح التناوب الإلزامي وجهات نظر جديدة وأساليب عمل مبتكرة، مما يسهم في تعزيز عملية المراجعة (Gipper et al., 2021).

وتشير بعض الدراسات (حماد، ٢٠٢٠؛ Horton & Pettinicchio, 2021) إلى أن تطبيق التناوب الإلزامي يسهم بشكل كبير في تحسين جودة التقييم المحاسبي داخل الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، فوجود مراجع جديد يوفر فحص مستقل للعمليات المالية، مما يتيح تقليص الفرص المحتملة للتلاعب ويجعل المعلومات المالية أكثر دقة وموثوقة.

وفي هذا الصدد، فقد اقترحت دراسة (De & Hijink, 2020) أن تقوم الجهات التنظيمية المعنية بتحديد فترة التناوب الإلزامي للمراجع واستقلاليته بالإضافة إلى طرق تحديد أتعاب عملية المراجعة. بسبب حالات الغش المتعددة والأزمة المالية العالمية التي أثرت على الوضع الاقتصادي، والتي أوضحت الحاجة إلى مثل هذه اللوائح، كما أن طول فترة ارتباط المراجع بالعميل محل عملية المراجعة يضعف استقلاليته مما يؤثر سلبياً على قدرة المراجع على إعطاء رأي محايد ومستقل بشأن النظرة الحقيقية والعادلة للتقارير المالية. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن هناك علاقة إيجابية قوية بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة عملية المراجعة Quality Audit.

وفي السياق ذاته تعتبر أتعاب المراجعة إحدى المؤشرات الرئيسة التي تؤثر على استقلالية وجودة عملية المراجعة، وفي ظل المنافسة الشديدة، تميل الأتعاب إلى الانخفاض بسبب الضغوط الناجمة عن عوامل العرض والطلب، مما يؤثر بالضرورة على استقلالية وجودة عملية المراجعة. وفي سياق هذه المنافسة، يتجه بعض العملاء إلى الضغط على المراجعين الخارجيين لتخفيض الأتعاب لتتناسب مع الأسعار السائدة في السوق (Chen et al., 2011).

ويعتبر التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات خطوة مهمة نحو تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، وسيتمكن من خلالها أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات دقيقة لدعم أفضل الممارسات في المراجعة. ولتحقيق أفضل النتائج، من الضروري تحقيق توازن بين ضمان استقلالية المراجع وضرورة الحصول على أتعاب مناسبة تسمح للمراجعين بتحقيق جودة خدمة المراجعة، ومع ذلك قد يؤدي تغيير المراجعين بانتظام إلى تحمل الشركات تكاليف إضافية، وفقدان المعرفة التاريخية المرتبطة بالممارسات المالية السابقة. لذلك، يتطلب الأمر توازنًا دقيقًا بين الفوائد والمخاطر المرتبطة بها (عبد الخالق، ٢٠٢٣؛ Mollik et al., 2020).

٢/١ طبيعة المشكلة:

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب المراجعة مصدرًا رئيسًا من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى المكاتب إلى تعظيمها بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة. ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئًا ماليًا على المنشآت الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تيرر تحملها، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون خدمة ذات جودة عالية مقابل ما تكبدوا مقابلها من تكاليف (Xiao et al., 2020).

وفي هذا الصدد اتجهت العديد من الدراسات (قنديل، ٢٠٢٠؛ Phornlaphatrachakorn, 2020) إلى البحث عن سبل إعادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة، من خلال دراسة العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجع خاصة العوامل ذات التأثير السلبي على الأداء، وانتهت أغلب تلك الدراسات إلى أن السلوك غير الأخلاقي أو الانتهازي للمراجعين نتج عن ممارسة الإدارة للعديد من الضغوط على المراجعين، ومن أهم أدوات الضغط المستخدمة المساومة على الأتعاب بشكل أدى في كثير من الأحيان إلى فقدان المراجعين لحيادهم واستقلالهم المفترض.

وتأكيد على ماسبق اتجهت معظم الدول لفرض التناوب الإلزامي على الشركات لسببين أساسيين: الأول هو الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات، حيث أنه بدون التناوب يتأثر استقلال المراقب نتيجة العلاقات الشخصية مع العميل التي يتم تقويتها مع الوقت. أما السبب الثاني فهو تحسين جودة المراجعة عن طريق تحديث وتنويع الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة؛ مما يدعم ويعزز نزاهة وكفاءة القوائم المالية، ويضمن أداء عملية المراجعة بجودة عالية للمساهمة في تنظيم أداء أسواق المال (Xiao et al, 2020، عبد الخالق، ٢٠٢٣).

وقد أظهرت العديد من الدراسات (Griffin et al., 2021; Yao et al., 2023) أن تخفيض الأتعاب كان أحد الأسباب الرئيسية لتغيير المراجع الخارجي، وهذا يشير إلى أن بعض العملاء لا يركزون على جودة الخدمة المقدمة، بل يبحثون عن خفض التكاليف، مما يعني أن هؤلاء العملاء ينظرون إلى عملية المراجعة كمتطلب قانوني شكلي أكثر من كونها وسيلة لحماية استمرارية الشركة.

وتُعد هذه الأتعاب دالة في تقييم مراقب الحسابات لخطر المراجعة، حيث يتعلق هذا الأمر بتقييم مدي عدالة الأتعاب وتناسبها مع الجهد المبذول والتكاليف والمسؤوليات التي يتحملها المراجع الخارجي، حيث تعتبر الأتعاب ناتج العلاقة التعاقدية بين كل من مراقب الحسابات ومنشأة العميل محل المراجعة، حيث تمثل خدمة اقتصادية تقدم لطالبيها في إطار العلاقة بين العرض والطلب، وبالتالي تقبل الشركات الخاضعة للمراجعة تحمل أتعاب المراجع المرتفعة (شعيشع وآخرون، ٢٠٢٤).

وبناء على ماسبق ذكره سوف تناقش الباحثة أثر التناوب الإلزامي على جودة عملية المراجعة في ظل الأتعاب غير العادية ومدى ارتباطه بدرجة استقلال وموضوعية المراقب مما يؤثر بالإيجاب على تنفيذ عملية المراجعة وتأسيساً على ماسبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي :- ما هو أثر التناوب الإلزامي على جودة عملية المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية؟ وينقسم إلى تساؤلات فرعية على النحو التالي:-

- ١- هل التناوب الإلزامي يؤثر أتعاب المراجع غير العادية؟
- ٢- هل تؤثر أتعاب المراجع غير العادية على جودة عملية المراجعة ؟
- ٣- هل التناوب الإلزامي يؤثر على جودة عملية المراجعة ؟
- ٤- هل يوجد تأثير غير مباشر للتناوب الإلزامي على جودة عملية المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية؟

٣/١ أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في معرفة أثر التناوب الإلزامي على جودة عملية المراجعة في الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية، وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، ولتحقيق هذا الهدف من الضروري تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية، التي ترتبط بالهدف الأساسي للدراسة، والمتمثلة فيما يلي:-

١. معرفة أثر التناوب الإلزامي على أتعاب المراجع غير العادية.
٢. دراسة وتحليل مدى تأثير أتعاب المراجع غير العادية على جودة عملية المراجعة.
٣. التعرف على أثر التناوب الإلزامي على جودة عملية المراجعة.
٤. التعرف على الأثر غير المباشر للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية.

٤/١ أهمية الدراسة:

أولاً: الأهمية العلمية:

تُعد الدراسة الحالية امتداداً للأدبيات المحاسبية التي سعت إلى قياس تأثير التناوب الإلزامي على جودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية، هذا من شأنه أن يسهم في تفسير الاختلاف بين الشركات من حيث جودة بيئتها المعلوماتية وقدرتها على مواجهة المخاطر المحتملة، بالإضافة إلى ارتباطه بانخفاض جودة التقارير المالية ومركزها التنافسي.

ثانياً: الأهمية العملية

يسهم التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في تعزيز فعالية وجودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى تأثير الأتعاب على تحسين جودة المراجعة بشكل عام، ويمكن استخدام نتائج هذه الدراسة لتحسين بيئة المراجعة من خلال تعزيز جودة عمليات المراجعة، ويُعد التناوب الإلزامي للمراجعين آلية تضمن تنفيذ كل عملية مراجعة بنفس درجة التركيز والموضوعية والاستقلالية، مما يعزز من جودة عملية المراجعة، وبالتالي تحسين الشفافية والنزاهة، ويعزز الثقة العامة في المعلومات المالية المقدمة، إلى جانب زيادة فعالية الأنظمة الداخلية وتقنيات الكشف عن المخاطر، من خلال تقليل من فرص الإهمال أو الفساد من خلال وجود مراجعين مختلفين يقومون بتقييم نفس العمليات.

٥/١ فروض الدراسة :

في ضوء مشكلة وتساؤلات الدراسة تعتمد هذه الدراسة على عدد من الفروض، وذلك على النحو التالي:

- **الفرض الأول:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة.
- **الفرض الثاني:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعب المراجع غير العادية على جودة المراجعة.
- **الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتناوب الإلزامي على أتعب المراجع غير العادية.
- **الفرض الرابع:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعب المراجع غير العادية.

٦/١ منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الاستقرائي التحليلي، حيث سيتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في الشق النظري للدراسة، وذلك لتحليل واستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتي تتمثل في تأثير التناوب الإلزامي، جودة المراجعة، أتعب المراجع غير العادية ومن ثم يتم اشتقاق فروض البحث القابلة للاختبار في البيئة المصرية. كما يعتمد البحث على منهج تحليل المحتوى Content Analysis، إذ يتم تحليل التقارير المالية لعينة من الشركات المسجلة في البورصة المصرية خلال الفترة المالية من عام ٢٠١٧ إلى عام ٢٠٢٢.

7/1 خطة الدراسة

تم تقسيم خطة الدراسة على النحو التالي:

- القسم الأول : الإطار العام للدراسة.
- القسم الثاني التأصيل العلمي لمتغيرات الدراسة.
- القسم الثالث: تحليل متغيرات الدراسة وتحديد الفجوة البحثية واشتقاق فروض الدراسة.
- القسم الرابع : منهجية الدراسة التطبيقية.
- القسم الخامس: النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.
- قائمة المراجع.

القسم الثاني

التأصيل العلمي لمتغيرات الدراسة

٢/١ الإطار الفكري للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

اختلفت الآراء حول مفهوم وأهمية وضرورة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، وحتى نصل إلى رؤية واضحة لأهمية التغيير الإلزامي سوف يتم استعراض أهم العوامل التي تؤثر على قرار التناوب الإلزامي وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة أدائه.

ويُعتبر التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إحدى الوسائل التي تسهم في تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات، حيث يُعد استقلال المراقب أساساً جوهرياً لمهنة المراجعة (Martani et al., 2021) وقد طُرحت سياسة التناوب ضمن قانون ساربينز أوكسلي (SOX) لعام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي أقره الكونغرس الأمريكي في محاولة لمعالجة أزمة الثقة التي أثرت على مهنة المحاسبة والمراجعة في ذلك الوقت، كما كان لهذا القانون دور بارز في إعادة هيكلة وتنظيم المهنة على المستوى العالمي (الشافعي، ٢٠٢٠).

يشير التناوب الإلزامي إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يمكن أن يعمل فيها المراجع الخارجي نفسه مع شركة معينة، وبعد انتهاء هذه المدة، تلتزم الشركة بتغييره بمراجع آخر، وفي نفس الاتجاه ترى دراسة (Abdalkrim & Guizani, 2020) أن التناوب الإلزامي هو فرض عدد معين من السنوات المتتالية التي يمكن خلالها لمكاتب المراجعة المسجلة أن تكون مراقب حسابات لشركة عامة.

وفي ذات السياق ترى دراسة كل من (أحمد وآخرون، ٢٠١٨; Ghehie et al., 2022) إن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات عبارة عن "تعاقب أو تناوب مراقب الحسابات سواء كان مكتب مراجعة أو شريك في المكتب على مراجعة الحسابات الخاصة بعميل معين مرة تلو الأخرى". بينما تشير دراسة (ضياء، ٢٠٢٤) إلى أن التناوب الإلزامي هو عملية استبدال المراجعين بشكل دوري، مما يعزز من استقلالهم ويخفف من المخاطر.

وترى دراسة (Alsayani et al., 2023; ضياء، ٢٠٢٤) أن التناوب الإلزامي هو قيام مراقب الحسابات بإجراء تناوب إلزامي بعد عدد محدد من الفترات بغض النظر عن طبيعة نشاط الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها وبعد إجراء عملية التناوب يعود مراقب الحسابات إلى سوق المراجعة ويبدأ في مراجعة حسابات شركة جديدة والتي لا تستمر كذلك لأكثر من نفس العدد الثابت من الفترات.

وفي ذات السياق تناولت العديد من الدراسات وجهات نظر مختلفة فيما يتعلق بأنواع التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، حيث قامت دراسة كل من (الشافعي، ٢٠٢٠) بحصر أنواع تناوب مراقب الحسابات في ثلاثة أنواع فقط وهي تناوب اختياري لمراقب الحسابات Voluntary Auditor Rotation وهو تناوب يحدث وفقاً لرغبة العميل وذلك عند توافر أسباب جرى معها ضرورة تغيير أو تناوب مراقب الحسابات أو تناوباً اضطرارياً ويحدث نتيجة تقاعد أو استقالة أو وفاة أو نقل لعملية مراجعة أخرى وتناوباً إلزامياً Mandatory Audit Rotation ويحدث هذا النوع من التناوب تطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات وتقوم الهيئات المهنية بوضع حد أقصى لفترة زمنية لمراجعة مراقب معين لإحدى الشركات.

بينما أشارت دراسة (Silvestre et al., 2018) إلى التمييز بين التناوب من حيث النطاق: يوجد نوعان هما: النوع الأول هو تغيير شركة أو مكتب المراجعة: وهو يمتد ليشمل تغيير مكتب المراجعة بالكامل، ويطلق عليه التغيير الكلي أو الخارجي External Rotation، أما النوع الثاني فهو تغيير شريك المراجعة فقط بحيث يحدث تناوب لشركاء المراجعة داخل نفس شركة أو مكتب، ومن حيث مدة التغيير: يوجد نوعان هما: النوع الأول هو التغيير المؤقت: والذي يتم بموجبه قيام عميل المراجعة بتغيير المراجع الخارجي بعد فترة زمنية معينة، وإمكانية إعادة التعاقد معه بعد مرور مدة معينة يطلق عليها الفترة الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد، أما النوع الثاني فهو التغيير الدائم: وهو تغيير المراجع بعد فترة معينة، ولا يسمح لعميل المراجعة بالتعاقد معه مرة أخرى (حماد، ٢٠٢٠).

أما دراسة (Abdalkrim & Guizani, 2020; Asmara & Situanti, 2018) قامت بتقسيم أنواع التناوب إلى تناوب داخلي- أي تناوب شريك عملية المراجعة- وتناوب خارجي -أي تناوب شركة المراجعة بشكل كامل-، حيث أن هناك فرق بين تناوب شريك المراجعة وتناوب شركة المراجعة، فتناوب شركاء المراجعة داخل نفس الشركة القائمة على مراجعة القوائم المالية، أما تناوب شركة المراجعة يشمل الشركة ككل.

ومن أهم الأسباب المؤيدة لتطبيق التناوب الإلزامي اتضح من خلال الدراسات السابقة (أحمد وآخرون، ٢٠١٨؛ الشافعي، ٢٠٢٠؛ Ghehie et al., 2022) أن التناوب الإلزامي له أهمية كبيرة في مهنة المراجعة، مما يولد العديد من الدوافع لتبني تطبيقه، وأيضاً يضمن تطبيق التناوب الإلزامي يضمن الاستقلالية لمراقب الحسابات، إلى جانب التزامه بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد السلوك المهني بالإضافة إلى أن التناوب الإلزامي يمثل أداة فعالة في تعزيز التعاون والتفاعل داخل الشركات، وهو نظام يستحق الاهتمام والتطبيق في مختلف السياقات، سواء في التعليم أو العمل الإداري. ويعمل أيضاً على تجنب الاعتماد المفرط على مراجع واحد لزيادة الثقة في التقارير المالية والكشف عن الأخطاء أو التلاعب ويجعل مراقب الحسابات قادراً على فحص أنظمة الرقابة الداخلية بموضوعية، واكتشاف أوجه القصور فيها والتقرير عنها.

وفي نفس السياق ترى دراسة (الشافعي، ٢٠٢٠؛ Martani et al., 2021) أن التناوب الإلزامي للمراجعين يُعتبر خطوة أساسية لتحسين الشفافية والنزاهة في عمليات التدقيق المالي، ويعزز الثقة العامة في المعلومات المالية المقدمة، ويساعد في تعزيز المساءلة ويقلل من فرص حدوث الإهمال أو الفساد من خلال وجود مراجعين مختلفين يقومون بتقييم نفس العمليات.

وعلى الجانب الآخر يوجد بعض الآراء التي تطالب بعدم تطبيق التناوب الإلزامي حيث ترى دراسة (Alkebsee et al., 2021) أن التناوب الإلزامي يؤدي إلى فقدان المعرفة الخاصة بالمدققين الذين يعملون لفترة طويلة مع نفس العميل يكتسبون فهماً عميقاً لأنشطته، مما يؤثر إيجابياً على الجودة. التناوب المتكرر قد يؤدي إلى فقدان هذه المعرفة، بينما ترى دراسة (Xiao et al., 2020) أن التناوب الإلزامي يؤدي زيادة التكاليف المرتبطة بتغيير المدققين بشكل دوري قد يترتب عليه تكاليف إضافية للأعمال نتيجة لنقل الخبرة والمعرفة الضرورية إلى المدققين الجدد. وتؤكد دراسة (ضياء، ٢٠٢٤) من الآثار السلبية للتناوب الإلزامي فقدان الثقة بين العملاء ومدققهم، مما يقلل من القدرة على العمل بكفاءة.

وبشأن موقف المنظمات المهنية من سياسة التناوب الإلزامي حظيت بنصيب كبير من الاهتمام من قبل الأكاديميين والمنظمات المهنية ومكاتب المراجعة، حيث اهتمت المفوضية الأوروبية بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وقد جاء ذلك في ١٧ فبراير ٢٠٠٤، وتتضمن اختياريين: التناوب الداخلي (تناوب شريك المراجعة) بعد خمس سنوات؛ والتناوب الخارجي (تناوب مكتب المراجعة) بعد سبع سنوات، ثم في ٢٠١١ أصدرت المفوضية الأوروبية مقترحاً بتناوب مكتب المراجعة بالكامل بعد ست سنوات وفترة توقف إلزامية لإعادة التعاقد مدتها ٤ سنوات، وألا يقتصر التناوب على الشركاء فقط، وكان هدف المفوضية الرئيس من هذا هو تقليل فجوة التوقعات لزيادة استقلال مراقب الحسابات، ومنع من تركيز سوق المراجعة، ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة، وفي نفس الاتجاه وألزم قانون Oxley – Sarbanes والذي صدر عام ٢٠٠٢ شركات المراجعة بضرورة تغيير كل شريك مسئول عن مراجعة القوائم المالية لعميل معين كل ٥ سنوات بصفة دورية، وأكد على أن التناوب الإلزامي لشركات المراجعة يعتبر بمثابة تحسين لاستقلال المراجع وجودة المراجعة، أما هيئة الإشراف على الأوراق المالية الأمريكية (SEC) فقد اعتمدت في عام ٢٠١٣ عدد من القواعد وهو إشراف لجنة المراجعة على استقلال مراقب الحسابات والتناوب كل خمس سنوات للشريك الرئيس للمراجعة والتناوب كل ٧ سنوات للشركاء الآخرين للعاملين في فريق ارتباط المراجعة (أحمد وآخرون، ٢٠١٨؛ الشافعي، ٢٠٢٠؛ Ghehrie et al., 2022; Abdalkrim & 2020; Guizani, ;Martani et al., (2021).

وفي السياق ذاته من أهم التشريعات والتنظيمات المهنية المنظمة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، والمتمثلة في متطلبات قانون تنظيم المهنة، ودستورها، وقانون إنشاء نقابة التجاريين ومتطلبات قانون الشركات، وأخيراً متطلبات حوكمة الشركات، حيث جاء في نص المادة (١٠٣) أن الشركات المساهمة لا بد أن يكون لها مراقب حسابات أو أكثر ممن ينطبق عليهم قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وأن الجمعية العامة هي المسؤولة عن تعيينه وتقدير أتعابه، كما جاء في نص المادة أيضاً أنه لا يجوز لمجلس الإدارة تعيين أو تحديد أتعاب مراقب الحسابات دون تحديد حد أقصى، ولكن في حالة عدم وجود مراقب حسابات للشركة في أي وقت ولأى سبب يقوم مجلس الإدارة بتعيين مراقب الحسابات، وذلك لحين أول اجتماع للجمعية العمومية بناءً على اقتراح أحد أعضائها وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشر أيام على الأقل في مذكرة يُخطر بها الشركة متضمنة الأسباب التي يستند إليها في طلب التغيير، ولمراقب الحسابات الحق في الرد كتابة على هذه المذكرة بعد انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل حيث إن لمراقب الحسابات الحق في الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ القرار

(Xiao et al.,2020; Alkebsee et al., 2021; سالم، ٢٠٢٢؛ ضياء، ٢٠٢٤؛ Griffin ;

et al., 2021; Yao et al., 2023; حماد، ٢٠٢٠)

وبناء على ما سبق عرضه ترى الباحثة أن التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات خطوة مهمة نحو تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، وسيتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات دقيقة لدعم أفضل ممارسات المراجعة، لتحقيق أفضل النتائج، ومن الضروري تحقيق توازن بين ضمان استقلالية المراجع وضرورة الحصول على أتعاب مناسبة تسمح للمراجعين بالاستثمار في جودة خدمة المراجعة، إلى جانب قيام العديد من الدول ومطالبة الهيئات المهنية بفرض سياسة التناوب الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي سواء من خلال فرض سياسة تغيير شركات المراجعة ككل كل فترة زمنية معينة، أو فرض سياسة تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة، حيث أظهرت الدراسات تأثيرات إيجابية على جودة المراجعة، إذ يسهم التناوب الإلزامي في تقليل الاعتماد على مراجع واحد، مما يعزز من النزاهة والموضوعية والاستقلال.

٢/٢ الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة

من الناحية النظرية، فإنه يمكن تقسيم أتعاب عملية المراجعة إلى جزئين، الأول يطلق عليه الأتعاب العادية لعملية المراجعة Normal Audit Fees، والآخر يطلق عليه الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة Abnormal Audit Fees، ومجموع كل منهما يطلق عليه الأتعاب الفعلية لعملية المراجعة Actual Fees Audit، والتي تتمثل في الأتعاب المدفوعة فعلاً للمراجع الخارجي مقابل قيامه بتقديم خدمة المراجعة القوائم المالية للعميل (Kusmayasari et al., 2023).

ويقصد بالأتعاب العادية لعملية المراجعة تلك التي يحصل عليها المراجع الخارجي لقاء الجهد المبذول والمخاطر المرتبطة بمراجعة القوائم المالية للعميل، وتُحدد هذه الأتعاب بناءً على عوامل متعارف عليها ومشتركة بين العملاء، مثل حجم العميل، وتعقيد أعماله، وربحيته، والمخاطر المرتبطة به (Hossain & Wang, 2022).

أما الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، فهي الفرق بين الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي والأتعاب العادية، ويُعَيَّر هذا الفرق عن مقدار المغالاة أو التخفيض في تسعير خدمات المراجعة، ويتحدد بناءً على عوامل خاصة وغير معتادة تختلف بين المراجعين الخارجيين وعمالهم Frino (et al., 2023)، وبالتالي، قد تكون الأتعاب غير العادية ذات إشارة موجبة في حالة زيادة الأتعاب الفعلية المدفوعة عن المستوى العادي، أو ذات إشارة سالبة إذا كانت الأتعاب الفعلية المدفوعة أقل من المستوى العادي.

وقد أظهرت دراسة كلا من (الموازي، ٢٠٢٣؛ Alkeebsee et al., 2021؛ Behrend, 2020) أن تخفيض الأتعاب كان أحد الأسباب الرئيسية لتغيير المراجع الخارجي، وهذا يشير إلى أن بعض العملاء لا يركزون على جودة الخدمة المقدمة، بل يبحثون عن خفض التكاليف، مما يعني أن هؤلاء العملاء ينظرون إلى عملية المراجعة كمتطلب قانوني شكلي أكثر من كونها وسيلة لحماية استمرارية الشركة.

وعلى النقيض ترى دراسة (فرج، ٢٠٢١؛ إبراهيم، ٢٠١٩) أن الزيادة في أتعاب المراجعة غير العادية قد ترفع من مستوى الاهتمام وجدية المراجع في أداء واجباتهم، وبالتالي تعزز من جودة النتائج المقدمة. ولكن، يجب أن تكون هذه الأتعاب مرتبطة بشكل واضح بالمخاطر المحتملة وجودة المعلومات المالية. لذا، من المهم أن تُوازن الهيئات الرقابية بين الفوائد المحتملة للتناوب الإلزامي وأثر الأتعاب غير العادية على تعزيز الجودة. وحتى يتحقق تحسّن حقيقي في جودة المراجعة لابد من وجود تكامل الجهود بين التأكيد على التناوب الإلزامي وتحديد هيكل أتعاب يتمشى مع المعايير الاحترافية لضمان تحقيق أهداف المراجعة بكفاءة وفعالية.

ومن أبرز التحديات التي يواجهها المراجع هو البحث عن معايير أو مقاييس ثابتة ومحددة لتحديد أتعابه سواء بالزيادة أو التخفيض، يعود ذلك إلى تباين الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة، إضافة إلى وجود عوامل واعتبارات متعددة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع معايير تحديد الأتعاب. وقد تناولت العديد من الدراسات (Truong, et al., 2020؛ أبو سمك، ٢٠٢٤) إيجاد محددات لأتعاب المراجعة، حيث أجريت في بيئات مختلفة وطرحت وجهات نظر متنوعة، وترى الباحثة أنه لم يتم التوصل إلى نموذج عام موحد أو متفق عليه يحدد بشكل دقيق وثابت المتغيرات المؤثرة في تحديد هذه الأتعاب، ويتضح مما سبق أن نتائج الدراسات السابقة توصلت إلى

مجموعة محددة من المتغيرات المستقلة (Yao et al., 2023) ، التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، والتي من أهمها حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وتعبيرات عملية المراجعة Complexity متمثلة في عدد الشركات التابعة، أو عدد فروع وأقسام الشركة ونسبة المخزون والمدينين لإجمالي الأصول ووجود عمليات أجنبية، وخطر المراجعة Risk متمثلاً في تحقيق الشركات لخسائر خلال العام أو الأعوام السابقة، أو وجود تحفظات في تقرير المراجع أو نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول، وكذلك نوعية أنظمة الرقابة الداخلية، وحجم المراجع Auditor Size، ونوع المراجع متمثلاً في مدى انتمائه لمكتب مراجعة أجنبي (Hartlieb & Eierle, 2022) وتقدير المراجع لمخاطر المساءلة القانونية، وأتعاب الخدمات الأخرى Non Audit Fees وأيضاً وقت المراجعة الفعلي، وحجم العمل المطلوب، وتكاليف وأهمية المراجعة للعميل تعد من أهم العوامل التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أتعاب مراجعة الشركات المساهمة، وأن مكاتب المراجعة المرتبطة باتفاقيات شراكة أو تعاون مع شركات عالمية تتقاضى أتعاباً بمعدلات أعلى نسبياً من المكاتب المحلية، ذلك إلى جانب اختلاف محددات أتعاب المراجعة (Ridzky & Fitriany, 2022)، وجودة المراجعة باختلاف البيئة السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية لكل دولة، ومتطلبات الإفصاح والمعايير والقواعد السلوكية، وكذلك القيود والأنظمة التي تفرض على المهنة، والتي تختلف بين مجموعة الدول المتطورة والدول النامية

٢/٣ جودة عملية المراجعة: (الإطار المفاهيمي)

ترى إدارة المنشأة أن جودة المراجعة تكمن أهميتها في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، إلى جانب خلو القوائم المالية من التلاعب والأخطاء الجوهرية من أجل الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها، حيث ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة المراجعة منها جودة المراجعة quality Audit ورقابة جودة المراجعة Control Quality وتأكيد ضمان الجودة Assurance Quality ويعود ذلك الاختلاف في المصطلحات إلى الاختلاف في تحديد الهدف من جودة المراجعة.

حيث تناولت العديد من الدراسات (عبد الخالق، ٢٠٢٣؛ Bala et al., 2024; Dianawati et al., 2020; Adegboye et al., 2019; Agyei-Mensah & Yeboah, 2019; al., تعريف جودة المراجعة بأنها تعكس احتمالية اكتشاف مراقب الحسابات لأي مخالفة أو خرق في النظام المحاسبي للعميل، مع تقديم تقرير واضح بشأن هذه المخالفات، كما تُعرف جودة المراجعة أيضاً بأنها ضمان خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، باستثناء تلك التي تم الإبلاغ عنها. وفي نفس السياق تشير جودة المراجعة إلى تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وبتكلفة معقولة، مع الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية. ويشمل ذلك تخطيط وتنفيذ المراجعة بواسطة أفراد مؤهلين ومستقلين. كما يرتبط مفهوم جودة المراجعة بالالتزام بالمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، بما يحقق اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها، مع تقليل الخطر الكلي للمراجعة. أما وفقاً لـ (IFAC, 2015)، تُعرّف جودة المراجعة بأنها تطبيق مراقب الحسابات لإجراءات رقابة الجودة على مستوى عملية المراجعة، بهدف توفير تأكيد معقول بأن العملية تتم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وبما يضمن ملاءمة تقرير مراقب الحسابات.

وفي ذات السياق اهتمت المنظمات المهنية بتعريف جودة المراجعة حيث عرفها المجلس الإشرافي لمكاتب العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)^١ على أنها تلبية احتياجات المستثمرين من خلال إجراء عمليات المراجعة بشكل مستقل وموثوق ومن خلال التواصل الفعال مع لجنة المراجعة فيما يتعلق بالبيانات المالية.

وذكر معهد المحاسبين القانونيين (ICAEW) أن جودة المراجعة لا تعتمد فقط على الالتزام بمجموعة من القواعد والمعايير المحددة، بل تتعلق أيضاً بالممارسات المهنية التي يقوم بها المراجعون، من خلال إصدار أحكام مهنية دقيقة في ظروف معقدة وصعبة. ولتحقيق هذه الجودة، يتعين على مكاتب التدقيق تحمل مسؤولية تطوير وتعزيز المهارات اللازمة للمراجعين والمحافظة عليها (عبد الخالق، ٢٠٢٣).

كما أشار مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC) إلى تعريف قدمته وحدة المراجعة، والذي يؤكد أن تحسين جودة التدقيق المالي يتطلب جمع أدلة تدقيق كافية وموثوقة لدعم الاستنتاجات التي يُبنى عليها تقرير المراجعة، بالإضافة إلى إصدار أحكام مهنية موضوعية ودقيقة (Alhababsah & Yekini, 2021; Adegboye et al., 2020)

بناءً على ما سبق، ترى الباحثة أن الاتفاق على تعريف محدد لجودة عملية المراجعة يمثل تحدياً، إلا أنه يمكن استخلاص تعريف شامل من التعريفات السابقة، وعليه، يمكن تعريف جودة عملية المراجعة بأنها: "الالتزام مراقب الحسابات بتطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى عملية المراجعة، مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، بما يضمن اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها، وتقليل الخطر الكلي للمراجعة. كما تهدف هذه العملية إلى تعزيز الأمان والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وتحسين جودة المعلومات والبيانات الواردة فيها، لدعم مختلف الأطراف في اتخاذ قراراتهم بشكل أكثر دقة وفعالية.

وبشأن أهمية جودة عملية المراجعة تستمد أهميتها من أكدت العديد من الدراسات حيث توصلت دراسة (سالم ، ٢٠٢٢) علاقة إيجابية بين جودة المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية، أي أن رفع جودة المراجعة سيؤدي إلى تحسين دقة وجودة المعلومات المقدمة للمستثمرين والمساهمين. بينما ترى دراسة (Herranz et al., 2020) أن إتمام عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يؤدي إلى تحسين سمعة مراقب الحسابات وزيادة شهرته، وتدعيم وضعه التنافسي في مجال عمله، وكذلك الحفاظ على العملاء الحاليين وجلب عملاء جدد.

بينما أظهرت النتائج دراسة (يوسف، ٢٠٢٤) أن جودة المراجعة تؤثر سلباً على خطر انهيار أسعار الأسهم، كما أن لها تأثيراً إيجابياً على قابلية التقارير المالية السنوية للقراءة، وأظهرت أيضاً نتائج دراسة (Hasan et al., 2020) أنه توجد هناك علاقة متبادلة بين الجودة والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، وتؤكد دراسة (Basioudis & Houghton, 2021) أن الالتزام بمعايير جودة المراجعة يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين، المقرضين، والجهات التنظيمية في الأداء المالي للمنشأة، مما يعزز سمعتها ويزيد فرصها في الحصول على تمويل.

¹Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (٢٠٠٤). Auditing standard no. ٢ "An audit of internal control over financial reporting Performed in Conjunction with an audit of financial statements" PCAOB Release No. ٠٠١-٢٠٠٤, March.

وفي السياق ذاته تشير نتائج دراسة (سالم، ٢٠٢٢؛ عبد الخالق، ٢٠٢٣) إلى أن جودة المراجعة المقدمة من الأربعة الكبار في مصر تعزز بشكل كبير قابلية المقارنة للقوائم المالية. وبشكل خاص، وُجد أن الشركات التي تم تدقيقها من قبل هذه الشركات الكبرى أظهرت مستوى أعلى من الموثوقية والتناسق في ممارساتها في عرض القوائم المالية. مما يدل على أن جودة المراجعة تساهم بشكل إيجابي في الشفافية وموثوقية المعلومات المالية المقدمة لأصحاب المصلحة. بينما توصلت دراسة (Mikesh & Shoenfeld, 2023) أن ممارسات المراجعة الجيدة تساعد في اكتشاف الأخطاء أو نقاط الضعف في النظام المحاسبي، مما يمكن الشركات من تحسين عملياتها وتقليل المخاطر المرتبطة بالمخالفات المالية.

وأكدت أيضا دراسة (Mardessi 2021; Hasan et al., 2020) أن جودة المراجعة تعمل على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها مبكراً، حيث تقلل جودة المراجعة من التكاليف المترتبة على الأخطاء المالية أو التدقيق الإضافي. بينما أشارت دراسة (Mollik et al., 2020) إلى أن جودة المراجعة الخارجية تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات ما بين الإدارة وحملة الأسهم.

في ضوء ما تم ذكره، ترى الباحثة أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً ومهماً لجميع الأطراف المعنية في عملية المراجعة. فحدود المنشأة لم تعد محصورة، وأصبحت جميع الأطراف مهتمة بضمان صحة وضعها المالي، وخاصة فيما يتعلق بالمعلومات التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم، والتأكد من خلو القوائم المالية وتقرير المراجعة النهائي من أي أخطاء أو تلاعبات. ويتحقق ذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، مما يعزز القدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية، وكذلك تعمل على إضفاء ثقة ومصداقية أكبر على القوائم المالية، وتعمل على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

وبشأن أثر جهود المنظمات المهنية على جودة المراجعة وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة يمكن توضيح أهم وأحدث الإصدارات في مجال الرقابة على جودة المراجعة الدولية والمحلية وتوضيح الآثار الإيجابية والمنافع التي تعود على مكاتب المراجعة عند تطبيقها لإجراءات وسياسات الجودة والارتقاء بمستوى المهنة وإضفاء الثقة عليها وعلى البيانات والتقارير المالية وذلك لخدمة مستخدميها والمهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال النقاط التالي:-

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية) المعايير الدولية للرقابة على جودة المراجعة والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، منذ صدور إرشادات المراجعة عام ١٩٨١ وحتى صدور آخر تعديل للمعيار الدولي للرقابة جودة مكتب المراجعة (ISQC No. 1) وكذلك صدور آخر تعديل لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 220) والخاص بالرقابة على جودة عمليات المراجعة، وبدأ تطبيقهما في عام ٢٠١٠ وفيما يلي توضيح لأهم إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين:

(Jatiningrum et al. 2020; Hasan et al. 2020; Mollik et al. 2020; قنديل، ٢٠٢٠)

المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم ١^١ International Standard On Quality Control (ISQC No.1) قام الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال عام ٢٠٠٣ بإعداد مقترح لمعيار دولي Proposed ISQCI، للرقابة على أداء "مكاتب المراجعة بعنوان "Control For Quality Audit Assurance And Related Services Practices

وفي عام ٢٠٠٤ تم إصدار معيار مستقل يتقدم المعايير الدولية للمراجعة والتأكد بعنوان "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد والخدمات الأخرى المتعلقة بها" ليكون أول معيار عام مستقل ينظم الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وتم تعديل المعيار الدولي لرقابة جودة مكتب المراجعة (ISQC No1) من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين مرة أخرى، بحيث بدأ تطبيقه في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ على مكاتب المراجعة، ووفقاً للمعيار الجديد يجب أن يشمل نظام مراقبة الجودة على عناصر رقابة الجودة التالية : مسئولية قيادة المكتب تجاه الجودة، المتطلبات الأخلاقية والسلوكية قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، الموارد البشرية، أداء المهام، المتابعة، التوثيق.

وأيضاً معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) ^٢ المعدل بعنوان "رقابة جودة مراجعة القوائم المالية" يعتبر أحدث ما صدر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB) وهو هيكل مستقل لوضع معايير المراجعة داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويهدف هذا المجلس إلى تحقيق المنفعة العامة عن طريق إعداد معايير المراجعة الدولية يتوافر فيها جودة عالية، وتيسير التقارب بين المعايير المحلية والدولية، بالإضافة إلى تحسيناً لجودة وتوحيد ممارسة المهنة على مستوى العالم، وأخيراً دعم وتعزيز الثقة العامة في مهنة المراجعة وصدر هذا المعيار في إبريل من عام ٢٠٠٩م، ويؤكد على ضرورة قراءته مع معيار المراجعة الدولي (IAS200) والخاص بصفات وخصائص مراقب الحسابات المستقل.

وفي ذات السياق إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعددت إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مجال الرقابة على جودة المراجعة Mardessi; (2021, الوكيل، ٢٠٢٤؛ أبو العلا، ٢٠١٩؛ Alice & Triculescu, 2022)، فقد أصدر ثمانية معايير للرقابة الجودة حتى الآن، كان آخرها المعيار رقم (٨) والذي يتم بدء تطبيقه اعتباراً من يناير ٢٠١٢م بعنوان "A Firm's System of Quality Control" نظام المنشأة لرقابة الجودة والذي حل محل جميع معايير رقابة الجودة السابقة، وهو يوضح مسئوليات منشأة المحاسبة والمراجعة نحو نظام رقابة الجودة الخاص بها، ويوضح عناصر رقابة الجودة والأمور الأخرى اللازمة لتصميم وتنفيذ والحفاظ على هذا النظام ووفقاً لهذا المعيار فإن نظام مراقبة الجودة في أي منشأة محاسبة ومراجعة يشمل العناصر التالية: مسئوليات قادة المنشأة تجاه الجودة داخلها المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهام المحددة، الموارد البشرية، أداء المهام، المتابعة، والتوثيق. وقد تم وضع هذا المعيار مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١).

^١ الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠٠٤)، معيار مراقبة الجودة والمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية، قرار رقم (١٤٠) لسنة ٢٠٠٦، متاح على موقع:-

<http://www.cma.gov.eg>

^٢ (١) الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٨) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية"، معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)، قرار ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨، متاح على الموقع:- <http://www.efsa.gov.eg>

وبشأن إصدارات الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية تعددت أيضاً إصدارات الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر فيما يتعلق بالرقابة على جودة المراجعة وإن كانت جميعها عبارة عن متابعة للتطورات في هذا المجال والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويمكن توضيحها كما يلي: أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٢ إرشادات المراجعة والتي تضمنت الإرشاد رقم (٧) الذي يختص بالرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة، وقد روعي في عناصر هذا الإرشاد اتفاقها مع الإرشاد رقم (٧) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٨١، على أن يترك لكل مكتب مراجعة حرية اتخاذ الإجراءات والسياسات التي تتناسب مع إمكانياته، والتي تحقق تطبيق هذه العناصر بغرض ضمان وتحسين جودة المراجعة واشتمل هذا الإرشاد على ستة عناصر: ١- الصفات الشخصية. ٢- المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف. ٣- قبول واستمرارية العلاقة بين العملاء. ٤- التوجيه والإشراف. ٥- قبول واستمرارية العلاقة بين العملاء. ٦- التفويض.

إصدار رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ بشأن تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة العامة للرقابة المالية على غرار مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية (PCAOB)^(١): بموجب قرار الإنشاء تم تشكيل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، ويتخذ المجلس قراراته على أن يتم اعتمادها من مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، وتتضمن اختصاصات الوحدة في ضوء قرار إنشائها اقتراح قواعد لقيود مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات شركات الاكتتاب العام، والشركات المقيدة أوراقها بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، وصناديق استثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين، بالإضافة إلى اقتراح التدابير وقواعد إجراءات إيقاف القيد بالسجل، أو شطب القيد من السجل واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة، كما أن تلك القواعد تشمل: - ضرورة قيام مراقب الحسابات بتقديم ما يفيد مرور خمس سنوات على الأقل على قيد مراقب، وأيضا - تقديم ما يفيد مراقب الحسابات بمراجعة حسابات الشركات المساهمة لمدة خمس سنوات على الأقل بما يتوافق مع معايير المراجعة المصرية.

إصدار الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة^٢: بعد الفضائح الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، بسبب حدوث الكثير من الانهيارات والأزمات المالية التي تعود إلى عدم مراعاة أعضاء المهنة الجوانب الأخلاقية في أداء عملهم المهني، كان من الضروري وجود إطار أخلاقي لمهنة المراجعة في مصر يدعم السلوك الأخلاقي والعمل على تطبيقه، وقد أدركت الجهات المهنية في مصر أهمية هذا الاتجاه وأبدت اهتماماً واضحاً بصياغة قواعد السلوك المهني، ومن خلال استعراض تلك القواعد في العصر الحديث يتضح أنها مرت بعدة مراحل، بدءاً من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عام ١٩٥٨، ومروراً بالميثاق العام لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة في عام ١٩٩٣، ووصولاً إلى الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة

(٢) الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٨). "تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة"، قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ متاح على: <http://www.cma.gov.eg>
(٨) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (٢٠٠٧). الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة "متاح على الموقع الإلكتروني www.esaaegypt.com

المحاسبة، وهو الميثاق الأخلاقي المعمول به حالياً والذي أصدرته جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في عام ٢٠٠٧، وهذا الميثاق يرسخ المبادئ الأساسية لمزاولة المهنة، من تحقيق الصالح العام، والبحث في تهديدات الالتزام بهذه المبادئ، وإيجاد أدوات الحماية اللازمة للتخلص من هذه التهديدات (Alice & ٢٠١٩; أبو العلا، ٢٠٢٤; الوكيل، 2021; Mardessi, 2021; Triculescu, 2022).

وترى الباحثة بعد الانتهاء من مناقشة جهود المنظمات المهنية فيما يتعلق بالرقابة على جودة أداء مكتب المراجعة، تجدر الإشارة إلى: أن جميع المنظمات المهنية السابقة اتفقت في إصداراتها المتعددة على أن سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة تهدف إلى توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها المكتب قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والقوانين المنظمة للمهنة. إلزام الشركات والأفراد بوضع نظام لمراقبة الجودة؛ يهدف إلى التأكد من أن مكاتب المراجعة والعاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وتحديد مسؤوليات مراقب الحسابات تجاه نظام مراقبة الجودة على عمليات المراجعة، وأن القوائم المالية للشركات محل المراجعة تعكس بمصداقية حقيقة المركز المالي، ونتائج الأعمال، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة السياسات والإجراءات التي يطبقها كل مكتب تتوقف على عناصر متعددة، مثل حجم مكتب المراجعة، وخصائصه التشغيلية، وما إذا كان جزءاً من مكتب متعدد الفروع أم لا.

القسم الثالث

تحليل متغيرات الدراسة وتحديد الفجوة البحثية واشتقاق فروض الدراسة.

٣/١ الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة

أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يعد عنصراً مهماً في بيئة المراجعة ويؤثر بشكل كبير على جودة عملية المراجعة. pde

كما قامت الدراسة (Johnson et al. 2002) بتحليل طبيعة العلاقة طول مدة التعاقد ومستوى لجودة للشركة محل المراجعة، وتم قياس باستخدام الاستحقاق غير المتوقع والإستحقاقات الجاري كمقياس، كمقياس لجودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن والإستحقاقات غير المتوقعة كانت مرتفعة عندما كانت مدة تغيير المراجع قصيرة، أي من عامين إلى ثلاثة أعوام، عنه في حالة إذا كانت مدة التغيير متوسطة، أي من أربعة إلى ثمانية أعوام، بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه ال يوجد دليل على أن طول مدة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة من تسع سنوات فأكثر تؤدي إلى تخفيض رقم والإستحقاقات غير المتوقعة موازنة بحالتي العلاقة القصيرة أو المتوسطة ومن أبرز نتائج دراسة (Narayanaswamy & Raghunandan, 2019) أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة يعتبر من أهم التوصيات لتعزيز استقلالية المراجعين. وفي هذا السياق، فرضت بعض الدول، مثل الهند، التناوب الإلزامي لشركات المراجعة، وهو ما ثبت أنه له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة. كما أظهرت دراسة (شعيشع وآخرون، ٢٠٢٤; سالم، ٢٠٢٢) أن هناك علاقة إيجابية بين خصائص لجنة المراجعة (مثل استقلاليتها وعدد الاجتماعات) وجودة المراجعة، حيث تبين أن التناوب الإلزامي للمراجعين يسهم بشكل إيجابي في تحسين جودة المراجعة.

ومن أهم ما توصلت إليه دراسة (راشد، ٢٠٢٠) أن هناك دليل تجريبي بشأن انخفاض مستوي إدارة الأرباح المحاسبية من خلال الاستحقاقات المحاسبية لدى الشركات التي تتعامل مع منشآت المراجعة كبيرة الحجم، وعدم وجود أي اختلاف بين الشركات في مستوي إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية باختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، عدم وجود أي اختلاف معنوي في مستوي إدارة الأرباح سواء المحاسبية أو الحقيقية.

بينما توصلت دراسة (حماد، ٢٠٢٠) إلى عدة نتائج هامة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التناوب الإلزامي لشركة المراجعة والشك المهني، مما يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة. وأوضحت الدراسة أن التناوب الإلزامي يعزز من نزعة الشك المهني لدى مراقب الحسابات، كما تم التأكيد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التناوب الإلزامي لشركة المراجعة والاستقلالية، مما يعزز جودة المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة يساهم في تقليص تركيز السوق، بينما أكدت دراسة (Horton & Pettinicchio, 2021) على أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يوفر نظرة جديدة على مراجعة القوائم المالية ويشجع التفكير الجديد الذي يمكن أن يساعد في كشف القضايا التي تجاهلها المراقب السابق وتحديد المخاطر الجديدة والتعامل بشكل مناسب مع قضايا التقارير المالية.

وأكدت دراسة (فرج، ٢٠٢٠)، على أن استخدام (الاستحقاقات الاختيارية والتحفظ المحاسبي) كمقاييس أو مؤشرات لجودة عملية المراجعة يقيس مدى نجاح مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة بتقليله لحجم الاستحقاقات الاختيارية في القوائم المالية حيث أن هذه الاستحقاقات يتم استخدامها من قبل العميل محل المراجعة بهدف قيامه بإدارة الأرباح ومن هذا فهي تعد أحد المتغيرات التي تمكن من تقييم درجة التواطؤ بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة.

وتوصلت دراسة (Kirana & Ramantha, 2020) إلى أن تناوب مراقبي الحسابات يؤثر بشكل ملحوظ على جودة عملية المراجعة. كما أكدت الدراسة أن ضغط الوقت ومدة المراجعة لهما تأثيرات واضحة على جودة عملية المراجعة. وبينت الدراسة أيضاً أن تخصص مراقبي الحسابات لا يساهم في تعزيز أو تقليل تأثير تناوب مراقبي الحسابات على جودة المراجعة. بينما أظهرت دراسة (حماد، ٢٠٢٠ De Jong et al., 2020) أن التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات يؤدي إلى زيادة نزعة الشك المهني لدى المراقب، وذلك من خلال تمكين المراقب من ممارسة استجاب العقل، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتقييم الانتقائي، والبحث عن الحقائق.

وخلصت دراسة (شعيشع وآخرون، ٢٠٢٤) إلى وجود تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الإستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة، وهذا يفسر مدى إيجابية تطبيق سياسة التناوب الإلزامي في البيئة المصرية من خلال تدعيم الموقف التفاوضي لمراقب الحسابات، ويكون أكثر ميلاً لاستخدام إستراتيجية الحسم التي تقوم على فرض الرأي وتحدي خبرات الآخرين وأقل ميلاً لاستخدام إستراتيجية التنازل، مما يعزز من جودة المراجعة.

وأخيراً أظهرت دراسة (Martani et al., 2021) أن تناوب شركة المراجعة يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المراجعة، في حين أن تناوب شركاء المراجعة لا يؤثر بشكل ملحوظ على جودتها. وتدل هذه النتائج على أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة يظل ضرورياً بالنسبة للشركات غير التابعة (Big 4)، حيث إن تناوب شريك المراجعة وحده غير كافٍ للحفاظ على الاستقلالية. في المقابل، يعتبر تناوب شركاء المراجعة في (Big 4) كافياً لتحسين جودة عملية المراجعة. وبناء على ماسبق عرضه يمكن للباحثة صياغة الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة.

٣/٢ الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعباب المراجع غير العادية على جودة المراجعة.

أشارت نتائج العديد من الدراسات السابقة إلى تأثير الأتعباب بنوعها العادية وغير العادية على جودة عملية المراجعة، حيث أشارت النتائج دراسة (Dianawati et al., 2024) إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعباب المراجعة وجودة المراجعة، وكانت قوة العلاقة متوسطة، كما وجود تأثير مُغير لحجم الشركة على العلاقة، حيث كانت العلاقة أقوى بالنسبة للشركات الكبيرة.

وناقشت أيضا دراسة (Li & Guo, 2018) اختلاف وجهات النظر حول العلاقة بين الأتعباب غير العادية وجودة عملية المراجعة، حيث استخدمت إعادة تصنيف البنود مقياساً لإدارة الأرباح، وتشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية بين الأتعباب غير العادية الموجبة، ومستوى إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود، وتفسر الدراسة هذه النتيجة في ضوء أن هذا الأسلوب الأخير في إدارة الأرباح أقل في تكاليف التقاضي من إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري، مما يزيد من حوافز المراجعين على قبوله والاستجابة لضغوط العملاء.

وتري دراسة (Naser & Nuseibeh, 2008) أن من أهم العوامل المؤثرة في هيكل الأتعباب، هي حجم العميل، حجم مكتب المراجعة، التخصص الصناعي، درجة المخاطر ومستوى التعقيد في نشاط العميل. واتفقت معها دراسة (Al-Harshami, 2008) حيث تري أن أكثر العوامل تأثيراً على أتعباب عملية المراجعة هي حجم العميل، ونسبة السيولة، وأخيراً نسبة الربحية

توصلت أيضا دراسة (Khafi, 2020) لوجود تأثير معنوي لأتعباب المراجعة والأتعباب غير العادية على إعادة إصدار القوائم المالية، وأضافت الدراسة أن الأتعباب غير العادية السالبة مقارنة بالأتعباب غير العادية الموجبة لن تؤثر بشكل كبير على إعادة إصدار القوائم المالية. بينما توصلت دراسة (فرج، ٢٠٢١ الموازيني، ٢٠٢٣) إلى وجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعباب المراجع الخارجي، عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وأيضاً وجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعباب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل متغيرات رقابية هي: (حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة).

بينما توصلت دراسة (Naser & Hassan, 2016) وجود ارتباط جوهري بين أتعباب المراجعة وكل من حجم الشركات ومتغيرات استقلالية لجنة المراجعة. وكشفت النتائج أيضاً أن أتعباب المراجعة ترتبط بشكل جوهري مع ربحية الشركة، والمخاطر، ونوع الصناعة، وحجم شركة المراجعة والتأخر في تقديم تقرير المراجعة.

ما توصلت إليه دراسة (سالم، ٢٠٢٣) أن جودة المراجعة ترتبط سلباً بجودة المحاسبة من خلال الاستخدام المتكرر لتمهيد الدخل وميل أعلى للتلاعب بالأرباح من خلال الإرتباط الإيجابي بالأتعباب ، ويوضح هذا أن تطبيق جوده المراجعة لا تعني أن جودة المحاسبة مرتفعة.

وتري أيضا دراسة (شعيشع وآخرون، ٢٠٢٤) أن هناك علاقة عكسية بين الأتعباب وجودة عملية المراجعة، حيث إن زيادة الأتعباب عن المستوى العادي لتلك الأتعباب قد يؤدي إلى المساس باستقلال مراقبي الحسابات، فعندما يحصل مكتب المراجعة على أتعباب مرتفعة، قد يؤدي ذلك إلى قيام مراقبي

الحسابات بالتغاضي عن ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالقوائم المالية من قبل إدارة منشأة العميل محل المراجعة لتحقيق مصالحها الشخصية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض جودة عملية المراجعة، وبناء على ماسبق عرضه يمكن للباحثة صياغة الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتباع المراجع غير العادية على جودة المراجعة.

٣/٣ الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية تأثير التناوب الإلزامي على أتباع المراجع غير العادية.

في هذا الشأن أكدت دراسة (Xiao et al., 2020)، عادة ما تُحدد تكاليف المراجعة وفقاً لتعقيد عملية المراجعة وكمية الجهد المطلوب، يؤثر هذا الجهد بشكل مباشر على قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما يساهم في تحسين التواصل بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة، علاوة على ذلك، يلعب الجهد المبذول دوراً مهماً في اكتشاف التلاعبات المالية وإدارة الأرباح، مما يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.

بينما خلصت دراسة (Choi et al., 2010) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين الأتباع غير العادية وجودة عملية المراجعة، في حالة إهمال إشارة الأتباع غير العادية. ولكن بإعادة تصنيف الأتباع غير العادية حسب إشارتها إلى أتباع غير عادية موجبة وأخرى سالبة توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الأتباع غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة.

بينما أشارت النتائج دراسة (Kusmayasari et al., 2023) إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتباع المراجعة وجودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجعين وجودة المراجعة.

بينما توصلت دراسة (Hope et al., 2009) الي أن التعبير عن جودة عملية المراجعة من خلال معدل العائد المطلوب على رأس المال كمؤشر عكسي للجودة المدركة لعملية المراجعة. وأوضحت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين الأتباع غير العادية ومعدل العائد المطلوب على رأس المال، أي توجد علاقة عكسية بين الأتباع غير العادية والجودة المدركة من جانب المستثمرين في الدول ذات البيئة القانونية والتنظيمية الجيدة، بينما لم تثبت تلك العلاقة في الدول التي تعاني من ضعف البيئة القانونية والتنظيمية.

وفي ذات السياق ترى دراسة (أبو سمك، ٢٠٢٤) أن هناك علاقة طردية بين أتباع مراقب الحسابات وجودتها، حيث إن زيادة أتباع مراقب الحسابات قد يرجع إلى زيادة الوقت والجهد المبذول في أداء عملية المراجعة من أجل تحقيق أعلى مستوى ممكن من جودة المراجعة. وتوصل أيضاً أنه يوجد تأثير معنوي لحجم الشركة على إختيار المراجعة المشتركة، بينما لا يؤثر تخصص مكتب المراجعة على إختيار المراجعة المشتركة، مما يعني أن كبر حجم الشركة يدفعها إلى المراجعة المشتركة لتجنب أي مخاطر تتعرض لها، وكذلك زيادة الوثوقية فيها، كما تعد الشركات التي تعتمد على المراجعة المشتركة من خلال مكاتب من مكاتب المراجعة التي لا تنتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار أكثر إستخداماً للممارسات المحاسبية المتحفظة عن تلك الشركات التي تعتمد على إحداهما - مكتب مراجعة عالمي Big4 والآخر لاينتمي لها.

بينما ترى دراسة (Ridzky &Fitriany, 2022) أن مراقب الحسابات على استعداد لقبول أتعاب غير عادية في حالة وجود توافق مع العميل، حيث قد يؤدي ذلك إلى تساهل المراجع مع إدارة الشركة فيما يتعلق بالقرارات التي تتخذها الإدارة. وفي هذه الحالة، قد يظهر تأثير سلبي على جودة المراجعة بسبب الأتعاب غير العادية. إذا كانت الأتعاب غير العادية مرتفعة، فقد لا يكون لدى المراجع دافع كافٍ للمساومة على جودة المراجعة، حيث ترتبط هذه الأتعاب بتقليل جودة المراجعة بسبب ضعف استقلالية المراجع.

وتشير دراسة (الوكيل، ٢٠٢٤) إلى أن مراقب الحسابات الذي يتقاضى أتعاباً منخفضة قد يواجه ضغطاً من عملائه نتيجة لممارسات إدارة الأرباح. تؤثر هذه الممارسات بشكل سلبي على العوائد المالية التي يحصل عليها المراجع، مما ينعكس على سمعته المهنية ويؤدي إلى تحديات في التعاون مع العملاء، وبالتالي يؤثر على جودة عملية المراجعة. من جهة أخرى، يواجه مراقب الحسابات قيوداً عند محاولة الحصول على أتعاب مرتفعة، حيث إن المراجع الذي يتقاضى أتعاباً اعتيادية قد يجد صعوبة في التفاوض على شروط التعاون بسبب تعزيز الرقابة على مراقبي الحسابات في ظل الإصلاحات القانونية الأخيرة.

وترى دراسة (فرج، ٢٠٢١؛ إبراهيم، ٢٠١٩) أن الأتعاب المرتفعة لمراقب الحسابات تجعله معتمداً اقتصادياً على عملاء معينين، مما يؤثر على استقلاليته، لذلك، لا ينبغي أن تُعتبر أتعاب المراجعة مجرد جانب مالي، بل هي جزء أساسي من عملية المراجعة، تعتمد الدراسة على تحليل سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية.

وعلى النقيض ترى دراسة (Truong et al (2020) وقد تدفع التكاليف المرتفعة لمراجعة مراقب الحسابات إلى بذل المزيد من الجهد لتحسين جودة المراجعة، وأشارت الدراسة إلى أن ارتفاع تكاليف المراجعة يمكن أن يكون مرتبطاً بتحسين جودة الأداء، حيث لوحظت زيادات في تكاليف المراجعة. يُعزى ذلك إلى الجهود الإضافية التي يبذلها المراقبون لمواجهة مسؤولياتهم القانونية المتزايدة.

وأكدت على ذلك دراسة (Griffin, et al., 2021) أن مراقبي الحسابات يهتمون بالحصول أتعاب مراجعة غير عادية كبديل لزيادة جهود المراجعة للحد من سياسات إدارة الأرباح، أي أن أتعاب المراجعة غير العادية التي يفرضها مراقبو الحسابات على الشركات تؤدي إلى جهود مراجعة فعالة، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة. كما أكدت دراسة (Yao et al., 2023) على أن مراقب الحسابات يطالب بأتعاب أعلى عندما تكون الشركات موجودة في بلدان ذات لوائح مراجعة أكثر صرامة، وذات شفافية أكبر في المعلومات، أو لوجود احتمالية قيام الشركات بالتلاعب بالأرباح، لذا ينبغي على مراقبي الحسابات زيادة جهودهم في عملية المراجعة مما يؤدي إلى ارتفاع أتعاب المراجعة، وبناء على ماسبق عرضه يمكن للباحثة صياغة الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية تأثير التناوب الإلزامي على أتعاب المراجع غير العادية.

٣/٤ الفرض الرابع: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية تأثير للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب.

أكدت العديد من الدراسات على أن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع يؤدي إلى تعزيز الاستقلالية من خلال الحد من والتقارب في المصالح الشخصية بين المراجع وعميله. فعند طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، يصبح المراجع أكثر انسجام مع إدارة الشركة، مما يجعله أكثر تساهلاً وقبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية، ويعتمد على قرارات الإدارة بدلاً من الاعتماد على شكوكه المهنية وفي هذا السياق توصلت دراسة (Hai & Quy, 2019; Harber & Maroun, 2020) أن تناوب مراقبي الحسابات وكفاءة مراقب الحسابات وأتعاب عملية المراجعة التي تمنح لشركات المراجعة من العملاء لها تأثير على جودة عملية المراجعة، كما أن تناوب مراقب الحسابات هو العامل المؤثر في نفس اتجاه وقوه تأثير تحفيز مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة.

وتوصلت دراسة (Yao et al., 2023) أن هناك تأثير للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة نتيجة تدعيم كلاً من إستقلال وكفاءة مراقب الحسابات، وأن هناك بعض العوامل التي تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة كمشكلة التوزيع المتوازن للجهد المرتبط بالمراجعة وصعوبة التنسيق والتعاون بين مراقبي الحسابات، وأن درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة تكون منخفضة في الدول التي تتبنى المراجعة المشتركة بشكل إلزامي مقارنة بالدول الأخرى.

وترى دراسة شعيشع وآخرون (٢٠٢٤) أن تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات له تأثير إيجابي في دعم الاستقلالية بشكل كامل من الناحيتين الشكلية والموضوعية، ويوفر رؤية جديدة ومتجددة لعملية المراجعة، حيث تنبع هذه الرؤية من ثقافة شركة المراجعة الجديدة وليس من نفس الشركة السابقة كما يحدث في تناوب الشريك، وتؤكد الدراسة أن المنافع الناتجة عن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات تفوق التكاليف المرتبطة بعملية التناوب، بناءً على ذلك تؤيد الدراسة تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات خاصة إذا تم تعيين فترة التناوب لمرة واحدة فقط.

وتوصلت أيضاً دراسة (الوكيل، ٢٠١٩) أن تطبيق التناوب الإلزامي يحقق العديد من الإيجابيات، وأن هناك أيضاً بعض السلبيات مثل عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة، وكذلك وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة، وأن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبي مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة

توصلت أيضاً دراسة (Wang & Zhu (2018) إلى أن التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات له تأثير كبير في جودة المراجعة في المشروعات المملوكة للدولة ولكن المشروعات المحلية أو غير المملوكة للدولة ليس لها تأثير كبير، كما أنه عند تقسيم تناوب مراقبي الحسابات إلى إلزامياً واختيارياً على حسب قواعد SASAC أوضحت أنه التناوب الإلزامي أفضل من التناوب الاختياري في تحسين جودة المراجعة في المشروعات المملوكة للدولة.

ومن أهم ما توصلت إليه دراسة (Putri et al., 2022) أن أتعاب المراجعة لها تأثير كبير على جودة عملية المراجعة، وأن التكاليف المرتفعة سوف يترتب عليها تحسين جودة عملية المراجعة، كما أن طول مدة المراجعة يحسن من جودة المراجعة، وأخيراً تناوب المراجعة له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

بينما توصلت دراسة (Harber & Maroun, 2020) إلى ان التناوب الإلزامي وسيلة لتحسين استقلال مراقب الحسابات فالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات قد يقتضي أن يحتفظ العميل بمراقب حسابات لفترة لا تتجاوز مدة معينة، وذلك بمتوسط خمس سنوات فقط حتي لا تنشأ علاقة بين المراقب والعميل مما يؤثر على الاستقلالية.

ويرى (الشافعي، ٢٠٢٠) أن التناوب الإلزامي يحدث وفقاً لرغبة العميل وذلك عند توافر أسباب جرى معها ضرورة تغيير أو تناوب مراقب الحسابات أو تناوباً اضطرارياً ويحدث نتيجة تقاعد أو استقالة أو وفاة أو نقل لعملية مراجعة أخرى وتناوباً إلزامياً Mandatory Audit Rotation ويحدث هذا النوع من التناوب تطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات وتقوم الهيئات المهنية بوضع حد أقصى كفترة زمنية لمراجعة مراقب معين لإحدى الشركات. وبناء على ماسبق عرضه يمكن للباحثة صياغة الفرض الرابع: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية تأثير للتناوب الإلزامي على جودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لأتعاب.

القسم الرابع

منهجية الدراسة التطبيقية واختبار الفروض البحثية

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على الدور الوسيط لأتعاب المراجع غير العادية على العلاقة بين التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة. وبالتالي سوف يتم تخصيص هذا الجزء من الدراسة لعرض الإجراءات التي يجب القيام بها لاختبار الفروض الإحصائية، والنتائج التي تم التوصل إليها من تحليل البيانات وتشغيل نموذج اختبار الفروض، والتفسير الممكن لتلك النتائج وذلك على النحو التالي:

٤-١: توصيف متغيرات الدراسة وأدوات القياس:

استناداً إلى العرض السابق للإطار النظري لصياغة الفروض الإحصائية للدراسة يمكن للباحثة عرض متغيرات الدراسة وأدوات قياسها لأغراض تحليل العلاقة بين المتغيرات على النحو التالي:

٤-١-١: المتغير المستقل للدراسة:

يتمثل المتغير المستقل للدراسة في أتعاب المراجع غير العادية، ويمكن تقديرها اعتماداً على نموذج الأتعاب لعملية المراجعة، وهو عبارة عن نموذج تحليل انحدار متعدد تمثل فيه الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع مقابل عملية المراجعة المتغير التابع، بينما تتمثل المتغيرات المستقلة في كافة العوامل التي يفترض أن يكون لها تأثير على تلك الأتعاب سواء كان طريداً أو عكسياً. وبتقدير معلمات ذلك النموذج، وباختبار معنوية هذه المعلمات، فإنه يمكن التعرف على العوامل التي يكون لها تأثير معنوي على الأتعاب المدفوعة للمراجع مقابل عملية المراجعة.

وتمثل الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة المتغير التابع للدراسة، وسيتم استخدام نموذج أتعاب عملية المراجعة الملائم لسوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية وفقاً لدراسة، ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$\begin{aligned} \text{LnAF} = & \beta_0 + \beta_1(\text{LnTA}) + \beta_2(\text{SQSUB}) + \beta_3(\text{FOREIGN}) + \beta_4(\text{RECINV}) + \\ & \beta_5(\text{QUICK}) + \beta_6(\text{LEV}) + \beta_7(\text{ROA}) + \beta_8(\text{LAGLOSS}) + \\ & \beta_9(\text{SGROWTH}) + \beta_{10}(\text{MTB}) + \beta_{11}(\text{BIGN}) + \beta_{12}(\text{SPEC}) + \\ & \beta_{13}(\text{JOINT}) + \beta_{14}(\text{CAO}) + \beta_{15}(\text{MG}) + \beta_{16}(\text{INST}) + \beta_{17}(\text{BLOCK}) \\ & + \beta_{18}(\text{CEO}) + \beta_{19}(\text{BDIND}) + \beta_{20}(\text{INITIAL}) + \beta_{21}(\text{OPINION}) + \\ & \beta_{22}(\text{LnARLAG}) + \text{industry and year dummies} + \varepsilon \end{aligned}$$

حيث إنه بالنسبة لكل شركة في كل سنة، فإن:

$\text{LnAF} =$ اللوغاريتم الطبيعي للأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع مقابل عملية المراجعة؛

$\text{LnTA} =$ اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول؛

$\text{SQSUB} =$ الجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة التي تشملها القوائم المالية المجمعة؛

$\text{FOREIGN} =$ نسبة عدد الشركات التابعة الخارجية إلى إجمالي عدد الشركات التابعة؛

$\text{RECINV} =$ نسبة مجموع المخزون والعملاء وأوراق القبض إلى إجمالي الأصول؛

$\text{QUICK} =$ نسبة التداول السريع، وتقاس بنسبة الأصول المتداولة باستبعاد المخزون إلى الالتزامات المتداولة؛

$\text{LEV} =$ نسبة الرافعة المالية، وتقاس بنسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي حقوق الملكية؛

$\text{ROA} =$ العائد على الأصول، ويقاس بنسبة صافي الدخل قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول؛

$\text{LAGLOSS} =$ متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة تكبد صافي خسارة خلال أي من السنوات الثلاث السابقة، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

$\text{SGROWTH} =$ معدل نمو المبيعات السنوي؛

$\text{MTB} =$ نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم؛

$\text{BIGN} =$ متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة أداء عملية المراجعة من قبل مكتب واحد فقط من مكاتب المراجعة الخاصة على أن يكون ذلك المكتب مرتبطاً بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

$\text{SPEC} =$ النسبة الفعلية الناتجة من معادلة حساب الحصة السوقية لمكتب المراجعة في الصناعة المعنية؛

JOINT = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة أداء عملية المراجعة من قبل أكثر من مكتب من مكاتب المراجعة الخاصة، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

CAO = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة دخول الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة بجانب مكاتب المراجعة الخاصة، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

MG = نسبة الأسهم المملوكة لأعضاء مجلس الإدارة في هيكل الملكية؛

INST = نسبة الأسهم المملوكة للمؤسسات في هيكل الملكية؛

BLOCK = نسبة الأسهم المملوكة للمساهمين الأفراد الذين يمتلك كل منهم %٥ أو أكثر في هيكل الملكية؛

CEO = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة عدم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب في شخص واحد، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

BDIND = نسبة الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة؛

INITIAL = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة السنة الأولى للتعاقد بين المراجع والعميل، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

OPINION = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة إصدار المراجع تقرير بخلاف التقرير النظيف، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

LnARLAG = اللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام المنقضية من تاريخ نهاية السنة المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة؛

ونظراً لأنه في البيئة المصرية يتم تحديد واعتماد أتعاب المراجعين مقدماً خلال اجتماع الجمعية العامة العادية للمساهمين والذي يعقد خلال الأشهر الأولى من السنة المالية للعميل، فإن هذا يعني أن أتعاب عملية المراجعة التي تم الاتفاق عليها بين المراجع والعميل والتي عرضها على الجمعية العامة العادية لاعتمادها يكون قد تم تقديرها بناء على ما انتهت إليه من أعمال السنة السابقة، وبالتالي فمن المنطقي القول أن المتغيرات التفسيرية الواردة بالنموذج السابق يجب أن يتم التعويض عنها بقيمتها طبقاً للمعلومات الخاصة بالسنة السابقة، وذلك فيما عداً كلاً من المتغير BIGN والمتغير JOINT والمتغير CAO والمتغير INITIAL، حيث تكون تلك المتغيرات معلومة بالفعل مقدماً لحظة تقدير الأتعاب من قبل المراجع والتفاوض بشأنها مع العميل دون الحاجة للانتظار حتى نهاية السنة المالية للعميل.

هذا وسيتم تشغيل النموذج السابق باستخدام كافة الشركات التي تتوفر عنها البيانات اللازمة لتشغيله، مع تجميع كافة الشركات المتاحة في كل سنة خلال فترة الدراسة في مجموعة بيانات واحدة وتشغيل النموذج عليها بالكامل Regression Pooled وبعد أن يتم تشغيل النموذج بالكيفية السابقة، ويتم استخدام بواقي ذلك النموذج كمقياس للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، حيث تمثل تلك

البواقي الفرق بين الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع والأتعاب العادية المقدرة من قبل النموذج. وهكذا، فإن تلك البواقي قد تحمل إشارة موجبة ومن ثم فهي تعكس تسعير خدمات المراجعة بأكبر مما يجب (أتعاب غير عادية موجبة)، كما قد تحمل إشارة سالبة ومن ثم فهي تعكس تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب (أتعاب غير عادية سالبة).

٤-١-٢: المتغير التابع للدراسة:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في جودة عملية المراجعة والتي يمكن قياسها باستخدام الاستحقاقات المحاسبية ولغرض قياس جودة المراجعة الخارجية يمكن للباحثة استخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء والذي تم تطويره من قبل دراسة (Kothari et al., 2005) بحيث تمثل القيمة المطلقة للمستحقات التقديرية المستخرجة من ذلك النموذج مقياس عكسي لجودة الاستحقاقات ومن ثم جودة المراجعة الخارجية. ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$TACC/LagTA = \alpha_0 + \alpha_1(1/LagTA) + \alpha_2(\Delta REV - \Delta REC)/LagTA + \alpha_3(LagROA) + \alpha_4(PPE/LagTA) + \varepsilon \quad (1)$$

حيث أن:

TACC = المستحقات الكلية، وتساوي الفرق بين صافي الدخل من واقع قائمة التدفقات النقدية وصافي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية؛

ΔREV = التغير في صافي المبيعات؛

ΔREC = التغير في صافي العملاء وأوراق القبض؛

LagROA = العائد على الأصول للسنة السابقة، ويساوي صافي الدخل للسنة السابقة من واقع قائمة التدفقات النقدية مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة؛

PPE = إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك)؛

LagTA = إجمالي الأصول في السنة السابقة.

وسيتم تشغيل هذا النموذج رقم (١) باستخدام التحليل القطاعي (Cross-Sectional) أي لكل سنة على حدة بحيث لا يقل عدد المشاهدات عن ٨ في السنة الواحدة على أن يتم استخدام قيمة بواقي النموذج كمقياس للاستحقاقات الاختيارية، فكلما زادت قيمة تلك الاستحقاقات بغض النظر عن إشارتها دل ذلك على احتمالية وجود أخطاء أو تلاعب أو غش في رقم الأرباح، ومن ثم تشير إلى انخفاض في جودة التقرير المالي. ثم نقوم بضرب القيمة في -١ لاستخدامها كمقياس للجودة بدلاً من الاستحقاقات.

٤-١-٣: المتغير الوسيط للدراسة:

يتمثل المتغير الوسيط للدراسة في التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، ويمكن قياسه اعتماداً على أحد مقياسين أولهما، يعتمد على مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل ويمكن قياسها بعدد السنوات التراكمية التي تولى فيها المراجع الخارجي مراجعة الشركة في السنة t؛ وثانيهما يعتمد على متغير وهمي يأخذ القيمة (١) في حالة تغيير المراجع الخارجي والقيمة صفر فيما عدا ذلك. وتم استخدام المقياس الأول لتناسبه مع البيئة المصرية نتيجة عدم وجود فترة قانونية ملزمة للعلاقة بين المراجع والعميل والتي يفترض أن يتم على أساسها تغيير المراجع الخارجي.

٤-١-٤: المتغيرات الضابطة للعلاقة:

يستلزم تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع أهمية وجود مجموعة من المتغيرات الحاكمة أو الرقابية التي تسهم في ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال تحييد الأثر، وتتمثل أهم هذه المتغيرات في بعض الخصائص التي تتعلق بالشركة والتي تتمثل في:

- حجم الشركة: والتي يمكن قياسها باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي قيمة أصول الشركة؛
- فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي: ويمكن قياسها باستخدام عدد أيام إصدار تقرير المراجع الخارجي بعد إعداد القوائم المالية؛
- رأي المراجع: متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة إصدار المراجع تقرير بخلاف التقرير النظيف، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛
- حجم المراجع الخارجي: متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة أداء عملية المراجعة من قبل مكتب واحد فقط من مكاتب المراجعة الخاصة على أن يكون ذلك المكتب مرتبطاً بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛
- معدل نمو مبيعات الشركة: ويمكن قياسها باستخدام نسبة التغير في المبيعات من سنة لأخرى؛
- الرافعة المالية: ويمكن قياسها بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي حقوق الملكية؛
- مؤشر الخسارة: متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة وجود خسارة، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك؛

٤-٢: نموذج تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة.

في إطار تحليل متغيرات الدراسة وصياغة الفروض الإحصائية يمكن صياغة نموذج الدراسة وفقاً للعلاقات المباشرة الثلاثة الأولى، على أن يتم اختبار العلاقة غير المباشرة اعتماداً على أسلوب تحليل المسار لاستيضاح الأثر غير المباشر بين العلاقات، وذلك من خلال العرض التالي:

٤-٢-١: نموذج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة:

يتنبأ الفرض الأول للدراسة بتحليل أثر التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة، ومن ثم يمكن صياغة النموذج الإحصائي لاختبار الفرض الأول على النحو التالي:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 (\text{Tenure}) + \beta_2 (\text{Size}) + \beta_3 (\text{RLag}) + \beta_4 (\text{Opinion}) + \beta_5 (\text{Big N}) + \beta_6 (\text{GR}) + \beta_7 (\text{Lev}) + \beta_8 (\text{Loss}) + \varepsilon \quad (1)$$

حيث أن:

AQ = جودة عملية المراجعة استناداً إلى بواقي نموذج جونز المعدل؛

Tenure = التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي اعتماداً على فترة ارتباطه بالعمل؛

Size = حجم الشركة؛

RLag = فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي؛

Opinion = رأي المراجع الخارجي بخلاف التنظيف؛

BIGN = حجم المراجع الخارجي؛

GR = معدل نمو المبيعات؛

Lev = الرافعة المالية؛

Loss = مؤشر الخسارة؛

٢-٢-٤: نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة:

يتنبأ الفرض الثاني للدراسة بتحليل أثر الأتعاب غير العادية للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. ومن ثم يمكن للباحثة صياغة النموذج الإحصائي لاختبار الفرض الثاني على النحو التالي:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 (ABAF) + \beta_2 (PABAF) + \beta_3 (NABAF) + \beta_4 (Size) + \beta_5 (RLag) + \beta_6 (Opinion) + \beta_7 (Big N) + \beta_8 (GR) + \beta_9 (Lev) + \beta_{10} (Loss) + \varepsilon \quad (2)$$

حيث أن:

ABAF = أتعاب المراجعة غير العادية اعتماداً على بواقي نموذج الأتعاب؛

PABAF = أتعاب المراجعة غير العادية اعتماداً على بواقي نموذج الأتعاب الموجبة (تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب)؛

NABAF = أتعاب المراجعة غير العادية اعتماداً على بواقي نموذج الأتعاب السالبة (تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب)؛

وقد تم تعريف بقية المتغيرات فيما سبق.

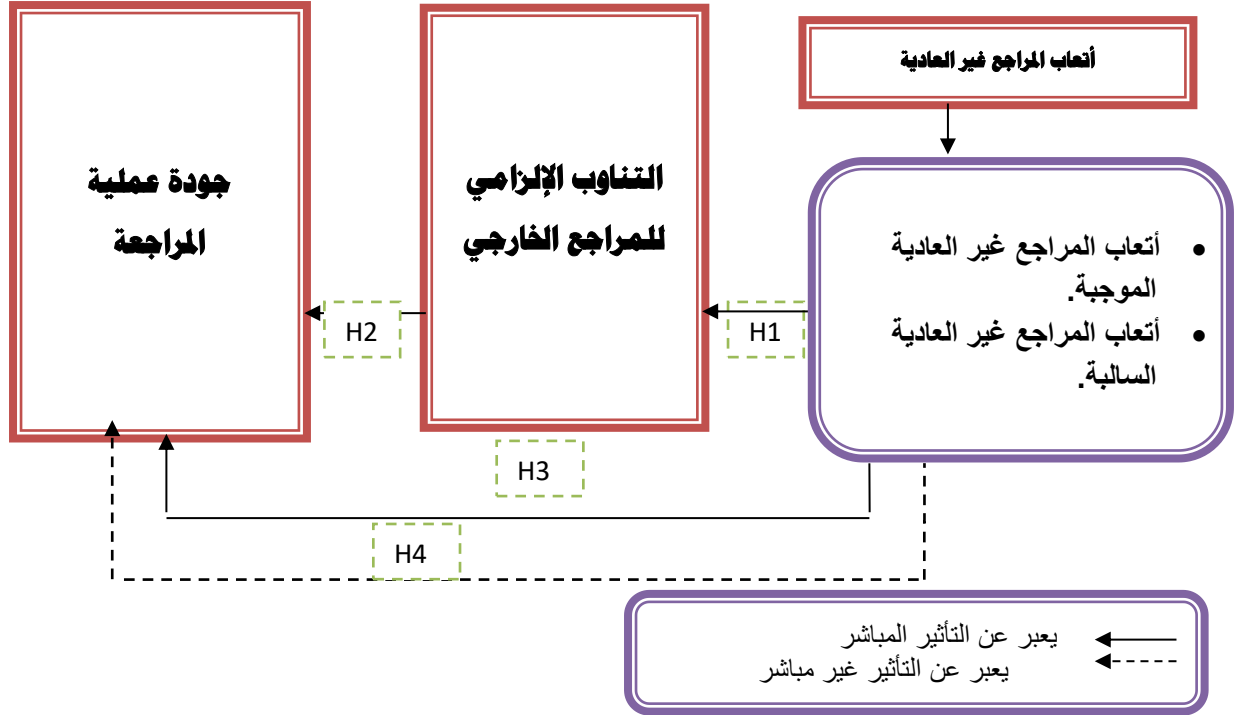
٢-٢-٤: نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة:

يتنبأ الفرض الثالث للدراسة بتحليل أثر الأتعاب غير العادية للمراجع الخارجي على مستوى التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. ومن ثم يمكن للباحثة صياغة النموذج الإحصائي لاختبار الفرض الثالث على النحو التالي:

$$Tenure = \beta_0 + \beta_1 (ABAF) + \beta_2 (PABAF) + \beta_3 (NABAF) + \beta_4 (Size) + \beta_5 (RLag) + \beta_6 (Opinion) + \beta_7 (Big N) + \beta_8 (GR) + \beta_9 (Lev) + \beta_{10} (Loss) + \varepsilon \quad (3)$$

وقد تم تعريف كافة المتغيرات التي تم ذكرها سابقاً.

انطلاقاً من العرض السابق لنماذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة يمكن تلخيص نموذج تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال الشكل التالي:



شكل (٤-١): نموذج الدراسة
المصدر: من إعداد الباحثة.

٤-٣: مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة الحالية في كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، وفي إطار ارتباط المتغيرات المحاسبية بالبيئة الاقتصادية المحيطة بالشركات إلى حد كبير فإنه يمكن اختيار عينة الدراسة في إطار مجموعة من الضوابط والمحددات المحيطة بالشركة في البيئة الاقتصادية، ولعل أهمها:

- الإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة في البيئة المصرية غير منتشر وغير ملزم للشركات، ومن ثم يمكن اختيار عينة الدراسة في ضوء البيانات المتاحة عن أتعاب عملية المراجعة المفصح عنها بمحاضر اجتماعات الجمعية العمومية.
- يمكن اختيار عينة الدراسة بناء على السلسلة الزمنية من عام ٢٠٢١ إلى عام ٢٠٢٣، وذلك لما أحدثته ظروف فيروس كورونا في تغيير ملامح السياسة الاقتصادية على مستوى العالم، ومن ثم فاختيار تلك الفترة يراعي تجانس الظروف الاقتصادية بين مفردات العينة.
- استبعاد كافة البنوك والمؤسسات المالية نتيجة اختلاف السياسات المحاسبية بينها وبين الشركات الأخرى المدرجة بالقطاع الخاص في سوق الأوراق المالية المصري.

• حرصاً على تجانس الفترات المالية يمكن للباحثة استبعاد شركات قطاع الأعمال العام لما تمارسه من إفصاح محاسبي بمنتصف العام المالي من كل عام. وبالتالي، تبين أن عينة الدراسة تتكون من ٨٢ شركة خلال فترة الدراسة، وقد سجلت هذه الشركات عدد ٢٤٦ مشاهدة خلال الفترة محل الدراسة (٨٢ شركة × ٣ سنوات)، وباستبعاد المشاهدات ذات القيم المفقودة البالغة ١٦ مشاهدة، وباستبعاد القيم الشاذة والمتطرفة والبالغة ١٢ مشاهدة تصبح العينة النهائية للدراسة ٢١٨ مشاهدة. ويمكن للباحثة بيان توزيع هذه المشاهدات بين سنوات وقطاعات الدراسة من خلال الجدول التالي رقم (٣-١):

جدول رقم (٣-١): توزيع عينة الدراسة على قطاعات وسنوات الدراسة

القطاع	عدد الشركات	توزيع المشاهدات		
		2023	2022	2021
أغذية ومشروبات	١١	١١	١١	١١
التشييد ومواد البناء	١٢	١٢	٩	٩
العقارات	١٦	١٤	١٣	١٦
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	١١	٩	٩	١٠
رعاية صحية وأدوية	٦	٦	٤	٥
سياحة وترفيه	٩	٩	٧	٧
منتجات منزلية وشخصية	٨	٨	٨	٥
موارد أساسية	٩	٩	٧	٩
الاجمالي	٨٢	٧٨	٦٨	٧٢

المصدر : إعداد الباحثة.

٤-٥: نتائج الدراسة:

يمكن استعراض نتائج الدراسة من خلال ثلاثة محاور أساسية يتمثل الأول في عرض الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستخدمة في الدراسة، ويتمثل الثاني في عرض مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة، ويتمثل الثالث في عرض نتائج اختبار افتراضات الانحدار، وعرض نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة للعلاقات المباشرة، وأخيراً تحليل المسار لاختبار الآثار غير المباشرة. وذلك على النحو التالي:

٤-٥-١: الإحصاءات الوصفية:

تهدف الإحصاءات الوصفية إلى عرض طبيعة العينة وتوزيعها وتعطي إشارة عن مدى اعتدالية البيانات، ومن ثم إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الحالية بالعينة المستخدمة لمقابلتها بنتائج الدراسات الأخرى المناظرة ذات الصلة. وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول رقم (٣-٢) التالي:

جدول رقم (٣-٢): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة (ن = ٢١٨)

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AQ	218	-0.055	-0.020	-0.037	0.010
Tenure	218	1.000	9.000	4.977	2.687
ABAF	218	-0.485	1.334	0.433	0.524
PABAF	164	0.000	1.334	0.496	0.438
NABAF	54	-0.485	0.000	-0.064	0.136
Size	218	2.808	6.342	4.634	0.972
Rlag	218	30.000	90.000	59.679	18.137
Opinion	218	0.000	1.000	0.234	0.424
Big N	218	0.000	1.000	0.761	0.427
GR	218	-0.054	0.205	0.073	0.075
Lev	218	0.129	0.314	0.216	0.058
Loss	218	0.000	1.000	0.211	0.409
Valid N (listwise)	218				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

يتبين من خلال العرض السابق للجدول رقم (٣-٢) الخاص بالإحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي يمكن توضيحها فيما يلي:

أولاً: يبلغ الوسط الحسابي لجودة عملية المراجعة بدلالة البواقي المستخرجة من نموذج جونز المعدل ما يساوي -٠,٠٣٧، وهو ما يشير إلى انخفاض مستوى الاستحقاقات الاختيارية بشكل عام بما يدل على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة، وتقترب تلك النتيجة من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة.

ثانياً، يعتبر التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي أحد أهم المحددات المحاسبية التي تستند إلى أهمية تغيير المراجع الخارجي لضمان حيادية التقرير وما يحمله من معلومات مهمة للمستخدم الخارجي للقوائم المالية، ومن ثم يلاحظ أن الوسط الحسابي لهذا المتغير يبلغ ٤,٩٧ أي ما يقارب الخمس سنوات للمراجع الخارجي في عملية المراجعة. وتقترب تلك القيمة من دراسات (عبد الخالق، ٢٠٢٣؛ Mollik et al., 2020; Gipper et al., 2021) وهي تشير إلى ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعمل مما يقلل من أهمية التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي بسوق الأوراق المالية المصري.

ثالثاً، يبلغ الوسط الحسابي للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة ٠,٤٣٣، وهي القيمة المستخرجة من بواقي تشغيل نموذج الأتعاب غير العادية السابق عرضه، وتقترب من غيرها بالدراسات (Chen et al., 2011)، وهي قيمة مرتفعة نسبياً تشير إلى تسعير عمليات المراجعة بأكثر مما يجب إلى حد كبير، حيث تبين أن الأتعاب غير العادية الموجبة تبلغ عدد ١٦٤ مشاهدة بوسط حسابي ٠,٤٩٦، والأتعاب غير العادية السالبة تبلغ -٠,٠٦٤ لعدد ٥٤ مشاهدة.

وأخيراً، يتبين انخفاض مستوى الانحراف المعياري للعينة واعتدال الأوساط الحسابية بالمتغيرات الخاصة بالدراسة مما يشير إلى انخفاض مستوى التشتت بالعينة وارتفاع مستوى قابليتها للمقارنة مع نظائرها بالدراسات السابقة.

٤-٥-٢: نتائج تحليل الارتباط:

تسعى الدراسة من خلال عرض مصفوفة ارتباط بيرسون إلى عرض طبيعة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة المدرجة بنماذج اختبارات الفروض الاحصائية، حيث يمكن من خلال المصفوفة التعرف على شكل وقوة العلاقة بين المتغيرات وبعضها البعض بما يمكن من تكوين رأي مبدئي عن شكل العلاقة، بالإضافة إلى ذلك، يمكن من خلال المصفوفة التعرف على مستوى الازدواج الخطي بنماذج اختبارات الفروض الاحصائية، وهو ما يتضح نتائجه من خلال الجدول رقم (٣-٣).

وقد تبين للباحثة بفحص المصفوفة وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي بدلالة فترة ارتباطه بالعمل وبين جودة عملية المراجعة، مما يشير إلى أن زيادة مستوى ارتباط المراجع الخارجي بالعمل يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة. كما تبين وجود علاقة عكسية معنوية بين مستوى الأتعاب غير العادية للمراجعة (وتحديداً الموجبة) وجودة عملية المراجعة وهو ما يشير إلى أن زيادة مستوى الأتعاب غير العادية (أي تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب) يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة، حيث أنه في هذه الحالة يتبين قدرة الإدارة على استرضاء المراجع الخارجي للتغاضي عن بعض الخيارات المحاسبية المؤثرة على جودة عملية المراجعة.

جدول رقم (٣-٣): نتائج تحليل الارتباط

		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(1)	AQ	1											
(2)	Tenure	-.273**	1										
(3)	ABAF	-.224**	.252**	1									
(4)	PABAF	-.250**	.266**	.976**	1								
(5)	NABAF	-0.058	0.114	.707**	.535**	1							
(6)	Size	0.009	-0.056	0.004	0.001	0.013	1						
(7)	Rlag	0.050	-0.054	-0.025	-0.009	-0.067	0.054	1					
(8)	Opinion	-0.033	-0.040	0.043	0.062	-0.037	0.033	0.013	1				
(9)	Big N	0.053	-0.125	-.176**	-.192**	-0.058	.133*	-0.009	-0.123	1			
(10)	GR	0.049	0.006	0.036	0.021	0.071	-0.039	-0.103	-0.024	0.095	1		
(11)	Lev	0.110	-0.026	-0.026	-0.007	-0.077	-0.062	-0.038	0.027	-0.006	0.086	1	
(12)	Loss	0.000	-0.029	0.062	0.058	0.054	-0.055	-0.003	0.059	-.291**	-.143*	0.009	1
	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).												
	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).												

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

كما تبين من النتائج الواردة بالمصنوفة ارتفاع قيمة معامل الارتباط بين إجمالي الأتعاب غير العادية والأتعاب غير العادية الموجبة، حيث يبلغ معامل الارتباط بينهما (٠,٩٧٦)، وهو ما يشير إلى أهمية الفصل بينهما في نماذج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة تجنباً لمشاكل الأزواج الخطي بين المتغيرات، كما يتضح من معاملات الارتباط المدرجة بالجدول (٣-٣) عدم وجود أي علاقة بين المتغيرات المستقلة والحاكمة المدرجة ببقية نماذج اختبارات الفروض الإحصائية، حيث لم يتبين وجود معاملات ارتباط أكبر من ٠,٨ ومن ثم لن تكون هناك أي مشكلة من مشاكل الأزواج الخطي.

٤-٥-٣: نتائج اختبارات افتراضات الانحدار:

يقوم نموذج الانحدار الخطي الكلاسيكي على مجموعة من الافتراضات حول العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة التي تؤثر على الاجراء الإحصائي المستخدم في الانحدار المتعدد، ولضمان سلامة النتائج وصحة الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها، فإنه لا بد أولاً من التأكد من توافر هذه الافتراضات في النموذج واختبار صلاحية البيانات المستخدمة، وتتلخص هذه الافتراضات فيما يلي:

- التوزيع الطبيعي للبيانات
- عدم وجود أزواج خطي بين المتغيرات
- أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

تم الاعتماد على اختبارات التوزيع الطبيعي المتمثلة في اختباري كولمغروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)، بغرض التحقق من اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي بالنسبة لمتغيرات الدراسة الكمية المتصلة المتمثلة في أتعاب عملية المراجعة غير العادية وجودة عملية المراجعة والتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، وهو ما يتضح نتائجها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣-٤): نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
AQ	.102	218	.000	.938	218	.000
Tenure	.123	218	.000	.920	218	.000
ABAF	.071	218	.009	.958	218	.000
PABAF	.129	218	.000	.893	218	.000
NABAF	.433	218	.000	.527	218	.000
Size	.077	218	.003	.953	218	.000
Rlag	.078	218	.003	.948	218	.000
Opinion	.475	218	.000	.524	218	.000
Big N	.473	218	.000	.528	218	.000
GR	.071	218	.010	.954	218	.000
Lev	.112	218	.000	.928	218	.000
Loss	.486	218	.000	.501	218	.000

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي.

وتقوم فرضية اختباري كولمجروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) على فرض عدم يشير إلى أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أن ثبوت معنوية هذين الاختبارين يشير إلى أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا ثبت عدم معنوية هذين الاختبارين فذلك دليل واضح على أن التوزيع الخاص بالبيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

وبالتالي، بناء على النتائج السابق عرضها بالجدول رقم (٤-٣) يتبين معنوية الاختبارين لأي متغير من متغيرات الدراسة حيث أن قيمة Sig. لكافة المتغيرات أقل من ٥٪، وفي ذلك دلالة على أن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي. وعلى الرغم من ذلك، لا يمكن اعتبار تلك النتائج مشكلة في صحة البيانات، حيث يمكن افتراض تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات للعينات الكبيرة ($N > 30$)، بغض النظر عن توزيع المجتمع الأصلي، وذلك طبقاً ما تنص عليه نظرية النهاية المركزية، وبما أن حجم العينة في الدراسة الحالية ($N = 218$)، فإن مشكلة عدم توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً لن تكون ذات تأثير على صحة النماذج المستخدمة في الدراسة.

ثانياً: اختبارات الازدواج الخطي بين المتغيرات:

تم استخدام مقياس (Collinearity Diagnostics) للتحقق من وجود مشكلة الازدواج الخطي والتي تؤدي إلى عدم قدرة نموذج الدراسة على تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم ذلك من خلال احتساب معامل Tolerance لكل متغير سواء من المتغيرات المستقلة أو الرقابية في علاقة الانحدار مع المتغير التابع، ومن ثم يتم إيجاد معامل Variance Inflation Factor (VIF) حيث يعتبر بمثابة مقياس لتأثير علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة، ويمكن للباحثة توضيح نتائج هذا الاختبار وذلك من خلال الجدول رقم (٥-٣) التالي:

جدول رقم (٥-٣): نتائج نتائج معامل تضخم التباين

	Model (1)		Model (2)		Model (3)	
	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF
Tenure	٠,٩٧٢	١,٠٢٩				
ABAF			٠,٩٦٣	١,٠٣٨	٠,٩٦٣	١,٠٣٨
PABAF			٠,٩٤١	١,٠٦٣	٠,٩٤١	١,٠٦٣
NABAF			٠,٩٤٣	١,٠٦١	٠,٩٤٣	١,٠٦١
Size	٠,٩٧٠	١,٠٣١	٠,٩٧٠	١,٠٣١	٠,٩٧٠	١,٠٣١
Rlag	٠,٩٨٣	١,٠١٧	٠,٩٨٥	١,٠١٥	٠,٩٨٥	١,٠١٥
Opinion	٠,٩٧٨	١,٠٢٢	٠,٩٨٠	١,٠٢٠	٠,٩٨٠	١,٠٢٠
Big N	٠,٨٦٩	١,١٥١	٠,٨٦١	١,١٦١	٠,٨٦١	١,١٦١
GR	٠,٩٥٧	١,٠٤٥	٠,٩٥٤	١,٠٤٩	٠,٩٥٤	١,٠٤٩
Lev	٠,٩٨٦	١,٠١٤	٠,٩٨٦	١,٠١٤	٠,٩٨٦	١,٠١٤
Loss	٠,٨٩٦	١,١١٦	٠,٩٠٠	١,١١١	٠,٩٠٠	١,١١١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول (٣-٥) أن قيمة (VIF) لكافة متغيرات الدراسة لم تتجاوز ١٠ درجات، وقد أوضحت النتائج أن جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة لا تعاني من أي مشاكل بالازدواج الخطي في النموذج المقدر، وبناء عليه فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي، حيث إن الارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، ويبدل ذلك على قوة النموذج المستخدم لتفسير تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

٣-٥-٤: نتائج اختبارات الفروض الإحصائية (الأثر المباشر):

تهدف الدراسة في هذا الجزء إلى التعرف على نتائج تشغيل نماذج اختبارات الفروض الإحصائية المباشرة للدراسة بالعلاقات الثلاثة الأولى للدراسة، وهو ما يمكن توضيحه على النحو التالي:

• نتيجة الفرض الإحصائي الأول للدراسة:

تهدف الدراسة في هذا الجزء إلى تحليل أثر التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة رقم (١) بفروعه، وهو ما أسفر عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٦) التالي:

جدول رقم (٣-٦): نتائج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة

Dependent Variable: AQ				
Variables	Model (1)			
	β Coef.	t-stat.	P >	t
Cons.	-0.037	-6.905	0.000	
Tenure	-0.001	-4.015	0.000	
Size	0.000	-0.007	0.995	
Rlag	0.000	0.677	0.499	
Opinion	-0.001	-0.671	0.503	
Big N	0.000	0.157	0.875	
GR	0.006	0.667	0.505	
Lev	0.019	1.545	0.124	
Loss	0.000	0.047	0.963	
Dummies (Year & Sector)	<i>Included</i>			
N	218			
F-value	3.622***			
Adj. R2	5.60%			

Note: *, ** and *** indicate statistical significance at the 10, 5 and 1% levels, respectively

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٣-٦) انخفاض النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج اذا ما تم مقارنتها بنظيرتها من الدراسات ذات (شعشع وآخرون، ٢٠٢٤؛ سالم، ٢٠٢٢) حيث أنها تبلغ ٥,٦٪، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (١) للدراسة يمكنها تفسير التناوب الكلي في جودة عملية المراجعة بنسبة ٥,٦٪، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات (حماد، ٢٠٢٠، 2020، de Jong et al., ٢٠٢٠). أما على مستوى قيمة F فيتضح أنها معنوية عند مستوى ١٪ حيث أنها تبلغ ٣,٦٢٢.

وعلى مستوى النتائج فقد تبين للباحثة من النتائج الواردة بالجدول السابق معنوية المتغير Tenure الخاص بالتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي حيث أن ($\beta = -0.001$; $t = -4.015 > 2$; $P\text{-Value} = 0.000 < 5\%$)، وهو يحمل إشارة سالبة، وهو ما يشير إلى ان ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل كأحد مقاييس التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، أي أن زيادة ارتباط المراجع بالعميل دليل على مزيد من العلاقات الجيدة بينهما بما يبرر الممارسات غير الملائمة في الخيارات المحاسبية والتأثير السلبي على جودة عملية المراجعة الخارجية. وبناء على ذلك، تتجلى أهمية التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي لتفادي تلك الآثار السلبية، وتحقيق الأثر الطردي على جودة عملية المراجعة.

وتأسيساً على النتائج السابقة، يمكن قبول الفرض الإحصائي الرئيس الأول للدراسة على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير طردي معنوي للتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة.

• نتيجة الفرض الإحصائي الثاني للدراسة:

تهدف الدراسة في هذا الجزء من الدراسة إلى تحليل أثر الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة بشقيها (الموجبة والسالبة) على جودة عملية المراجعة، وهو ما أسفر عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٧) التالي:

جدول رقم (٣-٧): نتائج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة

Dependent Variable: AQ												
Variables	Model (2)											
	Panel (A): ABAF				Panel (B): PABAF				Panel (C): NABAF			
	β Coef.	t-stat.	P >	t	β Coef.	t-stat.	P >	t	β Coef.	t-stat.	P >	t
Cons.	-0.042	-8.093	0.000		-0.037	-6.415	0.000		-0.049	-3.992	0.000	
<i>ABAF</i>	-0.004	-3.243	0.001									
<i>PABAF</i>					-0.009	-4.246	0.000					
<i>NABAF</i>									0.004	0.430	0.669	
Size	0.000	0.237	0.813		0.000	0.262	0.794		0.000	0.290	0.773	
Rlag	0.000	0.805	0.422		0.000	0.532	0.595		0.000	0.806	0.425	
Opinion	-0.001	-0.392	0.696		0.003	1.450	0.149		-0.008	-2.161	0.036	
Big N	0.000	0.163	0.871		-0.001	-0.780	0.436		0.005	1.165	0.250	
GR	0.008	0.827	0.409		0.009	0.882	0.379		-0.001	-0.072	0.943	
Lev	0.019	1.538	0.126		0.015	1.107	0.270		0.027	1.009	0.318	
Loss	0.001	0.376	0.707		0.000	0.003	0.998		0.003	0.575	0.568	
Dummies (Year & Sector)	<i>Included</i>				<i>Included</i>				<i>Included</i>			
N	218				164				54			
F-value	3.907***				3.648***				3.241***			
Adj. R2	6.20%				7.50%				4.50%			

Note: *, ** and *** indicate statistical significance at the 10, 5 and 1% levels, respectively

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

وطبقاً للنتائج الواردة بالجدول رقم (٣-٧) يتضح الانخفاض النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج إذا ما تم مقارنتها بنظيرتها من الدراسات (Dianawati et al.,2024) حيث أنها تبلغ ٦,٢٪، ٧,٥٪، ٤,٥٪ على التوالي لكلٍ من إجمالي الأتعاب غير العادية، والأتعاب غير العادية الموجبة، والأتعاب غير العادية السالبة، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (٢) للدراسة يمكنها تفسير التناوب الكلي في جودة عملية المراجعة بنسبة ٦,٢٪، ٧,٥٪، ٤,٥٪ على التوالي، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات (فرج، ٢٠٢١؛ Khafi, 2020). أما على مستوى قيمة F فيتضح أنها جميعاً معنوية سواء عند إجمالي الأتعاب غير العادية، أو الأتعاب غير العادية الموجبة، أو الأتعاب غير العادية السالبة حيث أنها تبلغ ٣,٩٠٧، ٣,٦٤٨، ٣,٢٤١ على التوالي.

وعلى مستوى نتائج العمود الأول (Panel A) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل ABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة حيث أن $P = 0.001 < 5\%$ ، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة، وهو ما يشير إلى أن إدارة الشركة عموماً تلجأ إلى تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب لاستمالة المراجع الخارجي نحو التغاضي عن بعض الخيارات المحاسبية، وبما يقدر بجودة عملية المراجعة. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الأول على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي عكسي لإجمالي الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة.

وتشير نتائج العمود الثاني (Panel B) إلى معنوية المتغير المستقل PABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية الموجبة لعملية المراجعة حيث إن $P = 0.000 < 5\%$ ، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة، وهو ما يشير إلى أن إدارة الشركة عموماً تلجأ إلى تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب لاستمالة المراجع الخارجي نحو التغاضي عن بعض الخيارات المحاسبية، وبما يقدر بجودة عملية المراجعة. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الثاني على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي عكسي لإجمالي الأتعاب غير العادية الموجبة على جودة عملية المراجعة.

وتوضح نتائج العمود الثالث (Panel C) عدم معنوية المتغير المستقل NABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية السالبة لعملية المراجعة حيث إن $P = 0.669 > 5\%$ ، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى جودة عملية المراجعة، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من جودة عملية المراجعة. وبالتالي، يمكن رفض الفرض الفرعي الثالث وقبوله على الشكل العدم التالي: لا يوجد تأثير معنوي لإجمالي الأتعاب غير العادية السالبة على جودة عملية المراجعة.

وتأسيساً على نتائج النماذج الفرعية للفرض الإحصائي الثاني للدراسة يمكن قبول الفرض الإحصائي الرئيس الثاني للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي لأتعاب المراجعة غير العادية على جودة عملية المراجعة.

• نتيجة الفرض الإحصائي الثالث للدراسة:

تهدف الدراسة في هذا الجزء إلى تحليل أثر الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة بشقيها (الموجبة والسالبة) على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، وهو ما أسفر عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٨).

وطبقاً للنتائج الواردة بالجدول رقم (٣-٨) يتضح الانخفاض النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج إذا ما تم مقارنتها بنظيرتها من الدراسات (Kusmayasari et al., 2023) حيث أنها تبلغ ٦,٨٪، ٨,٥٪، ٣,٨٪ على التوالي لكلٍ من إجمالي الأتعاب غير العادية، والأتعاب غير العادية الموجبة، والأتعاب غير العادية السالبة، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (٣) للدراسة يمكنها تفسير التناوب الكلي في التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي بنسبة ٦,٨٪، ٨,٥٪، ٣,٨٪ على التوالي، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات (أبو سمك، ٢٠٢٤). أما على مستوى قيمة F فيتضح أنها جميعاً معنوية سواء عند إجمالي الأتعاب غير العادية، أو الأتعاب غير العادية الموجبة، أو الأتعاب غير العادية السالبة حيث أنها تبلغ ٣,٣٨٢، ٣,٨٨٧، ٣,٤٦٤ على التوالي.

وعلى مستوى نتائج العمود الأول (Panel A) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل ABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة حيث أن $P < 5\%$ ، $Value = 0.000$ ، ويحمل إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية يؤدي إلى ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل، وهو ما يشير إلى أن زيادة ارتباط المراجع بالعميل يكون نتيجة رئيسية لتسعير عملية المراجعة بأكثر مما يجب، ومن ثم فوجود الأتعاب غير العادية يقلل من توجه الإدارة نحو التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الأول على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي عكسي لإجمالي الأتعاب غير العادية على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي.

جدول رقم (٣-٨): نتائج اختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة

Dependent Variable: Tenure									
Variables	Model (3)								
	Panel (A): ABAF			Panel (B): PABAF			Panel (C): NABAF		
	β Coef.	t-stat.	P > t	β Coef.	t-stat.	P > t	β Coef.	t-stat.	P > t
Cons.	6.370	4.792	0.000	6.587	4.342	0.000	2.958	0.959	0.343
<i>ABAF</i>	1.229	3.548	0.000						
<i>PABAF</i>				1.950	3.620	0.000			
<i>NABAF</i>							0.871	0.347	0.730
Size	-0.122	-0.657	0.512	-0.220	-1.032	0.304	0.327	0.798	0.429
Rlag	-0.007	-0.716	0.475	-0.006	-0.495	0.621	-0.007	-0.331	0.742
Opinion	-0.354	-0.837	0.404	-1.027	-2.110	0.036	1.333	1.490	0.143
Big N	-0.665	-1.481	0.140	-0.689	-1.375	0.171	0.251	0.225	0.823
GR	-0.332	-0.137	0.891	-0.282	-0.101	0.920	0.901	0.180	0.858
Lev	-1.011	-0.326	0.745	-2.309	-0.650	0.517	0.485	0.072	0.943
Loss	-0.494	-1.077	0.283	-0.362	-0.720	0.473	-0.730	-0.631	0.531
Dummies (Year & Sector)	<i>Included</i>			<i>Included</i>			<i>Included</i>		
N	218			164			54		
F-value	3.382***			3.887***			3.464***		
Adj. R2	6.80%			8.50%			3.80%		

Note: *, ** and *** indicate statistical significance at the 10, 5 and 1% levels, respectively

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

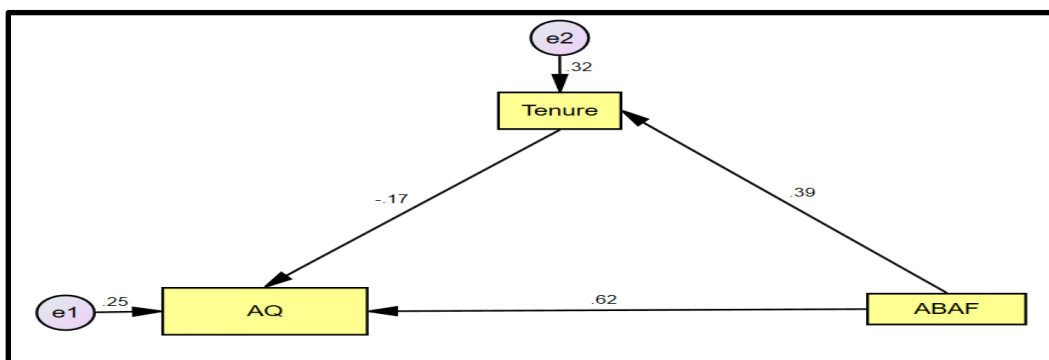
وتشير نتائج العمود الثاني (Panel B) إلى معنوية المتغير المستقل PABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية الموجبة لعملية المراجعة حيث إن ($\beta = 1.950$; $t = 3.620 > 2$; P-Value = 0.000 < 5%)، ويحمل إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة يؤدي إلى ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل، وهو ما يشير إلى أن زيادة ارتباط المراجع بالعميل يكون نتيجة رئيسية لتسعير عملية المراجعة بأكثر مما يجب، ومن ثم فوجود الأتعاب غير العادية الموجبة يقلل من توجه الإدارة نحو التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الأول على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي عكسي لإجمالي الأتعاب غير العادية الموجبة على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي.

وتوضح نتائج العمود الثالث (Panel C) عدم معنوية المتغير المستقل NABAF الخاص بإجمالي الأتعاب غير العادية السالبة لعملية المراجعة حيث إن ($\beta = 0.871$; $t = 0.347 < 2$; P-Value = 0.730 > 5%)، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من توجه الشركة نحو التخلي عن المراجع والقيام بالتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. وبالتالي، يمكن رفض الفرض الفرعي الثالث وقبوله على الشكل العدم التالي: لا يوجد تأثير معنوي لإجمالي الأتعاب غير العادية السالبة على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي.

وتأسيساً على نتائج النماذج الفرعية للفرض الإحصائي الثالث للدراسة يمكن قبول الفرض الإحصائي الرئيس الثالث للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير عكسي معنوي لأتعاب المراجعة غير العادية على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي.

٣-٥-٥: نتائج اختبار الفرض الإحصائي الرابع (الأثر غير المباشر):

تهدف الدراسة في هذا الجزء إلى تحليل الأثر غير المباشر للتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على العلاقة بين أتعاب المراجع غير العادية وجودة عملية المراجعة، وقد تم الاعتماد على أسلوب تحليل المسار باستخدام برنامج AMOS، لقياس معنوية التأثيرات غير المباشرة للمتغير المستقل على المتغير التابع في ظل وجود المتغير الوسيط والموضحة نتائجه في جدول رقم (٣-٩)، والشكل رقم (٣-١) التالي:



شكل رقم (٤-١): النموذج الهيكلي لاختبار الآثار غير المباشرة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح نتائج الآثار غير المباشرة مع مراعاة الأخذ في الحسبان إجمالي الأتعاب غير العادية عدم معنوية الأتعاب غير العادية السالبة حيث يمكن تجاهل تأثيرها، وتصحيح الموجبة فقط هي صاحبة التأثير الرئيسي، وقد أسفرت نتائج الآثار غير المباشرة عن الجدول رقم (٣-٩) التالي:

جدول رقم (٣-٩): نتائج اختبارات الفرض الإحصائي الرابع للدراسة (الآثار غير المباشرة)

P-Value	CR	معامل المسار الكلي	معامل المسار غير المباشر	معامل المسار المباشر	المسارات مع وساطة التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي		
					جودة عملة المراجعة	التناوب الإلزامي	الأتعاب غير العادية
0.003	-2.954	0.383	0.070	-0.390	جودة عملة المراجعة	التناوب الإلزامي	الأتعاب غير العادية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

انطلاقاً من العرض السابق لمعاملات المسار غير المباشرة يتضح وجود تأثير معنوي غير مباشر للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة في ظل وساطة التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، وبالتالي فإن التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يقلل من الأثر السلبي للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة (تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب) بنسبة ٧٪.

وتأسيساً على النتائج سالفة العرض من الآثار غير المباشرة، يمكن قبول الفرض الإحصائي الرابع للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير وسيط للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة عملية المراجعة.

القسم الخامس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: النتائج:

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على الدور الوسيط لأتباع المراجع غير العادية على العلاقة بين التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، وذلك من خلال التطبيق على عينة من الشركات المصرية المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري.

نتائج اختبار الفرض الأول:

خلصت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى فترة ارتباط المراجع بالعميل كأحد مقاييس التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، أي أن زيادة ارتباط المراجع بالعميل دليل على مزيد من العلاقات الجيدة بينهما بما يبرر الممارسات غير الملائمة في الخيارات المحاسبية والتأثير السلبي على جودة عملية المراجعة الخارجية. وتأسيساً على ذلك، يمكن قبول الفرض الإحصائي الأول للدراسة: يوجد تأثير طردي معنوي للتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. وهذا يتفق بما جاء في الدراسات السابقة حيث أكدت الدراسات السابق أن تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات له تأثير إيجابي في دعم الاستقلالية بشكل كامل من الناحيتين الشكلية والموضوعية، ويوفر رؤية جديدة ومتجددة لعملية المراجعة، حيث تتبع هذه الرؤية من ثقافة شركة المراجعة الجديدة وليس من نفس الشركة السابقة كما يحدث في تناوب الشركاء، وتؤكد الدراسات أن المنافع الناتجة عن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات تفوق التكاليف المرتبطة بعملية التناوب، بناءً على ذلك تؤيد الدراسات تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات خاصة إذا تم تعيين فترة التناوب لمرة واحدة فقط.

نتائج اختبار الفرض الثاني:

خلصت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى الأتباع غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى جودة عملية المراجعة، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من جودة عملية المراجعة. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الثاني للدراسة: يوجد تأثير عكسي معنوي لأتباع المراجعة غير العادية على جودة عملية المراجعة. أشارت نتائج العديد من الدراسات السابقة إلى تأثير الأتباع بنوعها العادية وغير العادية على جودة عملية المراجعة، وتبين أن هذه النتيجة أشارت إليها العديد من نتائج الدراسة السابقة حيث توصلت الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتباع المراجعة وجودة المراجعة، وكانت قوة العلاقة متوسطة، كما وجود تأثير مُغير لحجم الشركة على العلاقة، حيث كانت العلاقة أقوى بالنسبة للشركات الكبيرة. وأيضاً وجود علاقة طردية معنوية بين الأتباع غير العادية الموجبة، ومستوى إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود، وتفسر الدراسة هذه النتيجة في ضوء أن هذا الأسلوب الأخير في إدارة الأرباح أقل في تكاليف التقاضي من إدارة الأرباح عن طريق

الاستحقاق الاختياري، مما يزيد من حوافز المراجعين على قبوله والاستجابة لضغوط العملاء. وكان من أهم العوامل المؤثرة في هيكل الأتعاب، هي حجم العمل، حجم مكتب المراجعة، التخصص الصناعي، درجة المخاطر ومستوى التعقيد في نشاط العمل، ونسبة السيولة، واخيراً نسبة الربحية، وايضاً وجود ارتباط جوهري بين أتعاب المراجعة وكل من حجم الشركات ومتغيرات استقلالية لجنة المراجعة. وكشفت النتائج أيضاً أن أتعاب المراجعة ترتبط بشكل جوهري مع ربحية الشركة، والمخاطر، ونوع الصناعة، وحجم شركة المراجعة والتأخر في تقديم تقرير المراجعة.

نتائج اختبار الفرض الثالث:

خلصت الدراسة أيضاً إلى أن ارتفاع مستوى الأتعاب غير العادية السالبة لا يؤثر تماماً على مستوى ارتباط المراجع بالعمل، وهو ما يشير إلى أن تسعير خدمات المراجعة بأقل مما يجب لا يؤثر على سلوك المراجع الخارجي تجاه الخيارات المحاسبية، وما يتبعها من توجه الشركة نحو التخلي عن المراجع والقيام بالتناوب الإلزامي للمراجع الخارجي. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الثالث للدراسة: يوجد تأثير عكسي معنوي لأتعاب المراجعة غير العادية على التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي، وهذا يتفق مع جاء الدراسات السابقة حيث أكدت الدراسات علي أن تطبيق التناوب الإلزامي يحقق العديد من الإيجابيات، وأن هناك أيضاً بعض السلبيات مثل عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة، وكذلك وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة، وأن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكاتبى مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة توصلت أيضاً إلى أن التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات له تأثير كبير في جودة المراجعة في المشروعات المملوكة للدولة ولكن المشروعات المحلية أو غير المملوكة للدولة ليس لها تأثير كبير، كما أنه عند تقسيم تناوب مراقبي الحسابات إلى إلزامياً واختيارياً على حسب قواعد SASAC أوضحت أنه التناوب الإلزامي أفضل من التناوب الاختياري في تحسين جودة المراجعة في المشروعات المملوكة للدولة. ومن أهم ما توصلت إليه دراسة أن أتعاب المراجعة لها تأثير كبير على جودة عملية المراجعة، وأن التكاليف المرتفعة سوف يترتب عليها تحسين جودة عملية المراجعة، كما أن طول مدة المراجعة يحسن من جودة المراجعة، وأخيراً تناوب المراجعة له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

نتائج اختبار الفرض الرابع:

وفي ذات السياق خلصت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي غير مباشر للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة في ظل وساطة تباين الإلزامي للمراجع الخارجي، وبالتالي فإن التناوب الإلزامي للمراجع الخارجي يقلل من الأثر السلبي للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة (تسعير خدمات المراجعة بأكثر مما يجب) بنسبة ٧٪. وتأسيساً على ذلك يمكن قبول الفرض الإحصائي الرابع للدراسة: يوجد تأثير وسيط للدوران الإلزامي للمراجع الخارجي على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة عملية المراجعة. واتفقت هذه النتيجة مع ما جاء في الدراسات السابقة حيث أكدت الدراسات علي أن التناوب الإلزامي وسيلة لتحسين استقلال مراقب الحسابات فالتناوب الإلزامي لمراقب

الحسابات قد يقتضي أن يحتفظ العميل بمراقب حسابات لفترة لا تتجاوز مدة معينة، وذلك بمتوسط خمس سنوات فقط حتي لا تنشأ علاقة بين المراقب والعميل مما يؤثر على الاستقلالية. وأيضاً التناوب الإلزامي يحدث وفقاً لرغبة العميل وذلك عند توافر أسباب جري معها ضرورة تغيير أو تناوب مراقب الحسابات أو تناوباً اضطرارياً ويحدث نتيجة تقاعد أو استقالة أو وفاة أو نقل لعملية مراجعة أخرى وتناوباً إلزامياً Mandatory Audit Rotation ويحدث هذا النوع من التناوب تطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات وتقوم الهيئات المهنية بوضع حد أقصى كفترة زمنية لمراجعة مراقب معين لإحدى الشركات.

ثانياً: التوصيات

العمل على رفع خبرة مراجعي الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي التقارير المالية من إضفاء الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه التقارير إلى جانب ضرورة إلزام الشركات المساهمة بالإفصاح عن تاريخ بداية التعاقد مع المراجع الخارجي، وكذلك قيمة أتعاب المراجعة المتفق عليها، وأيضاً ضرورة إلزام الشركات بتغيير المراجعين بصفة دورية وذلك للابتعاد عن بيئة المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير معقولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية. بالإضافة إلى وجود نموذج يحدد أتعاب المراجعين بما يتناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم، والتأكيد على أهمية تحديد سقف أدنى لأتعاب المراجعة لا يجوز النزول عنه، وذلك من خلال تصنيف المراجعين على أساس خصائص معينة، وفي ذات السياق قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة، المعترف بها عالمياً، بإصدار دراسات متكاملة، تشكل الإطار النظري الموضوعي الذي يتم الاسترشاد به في الممارسة المهنية، فيما يتعلق بمعايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال. وأخيراً تطوير المعايير المحاسبية من قبل الجمعيات المهنية والنقابات بشكل مستمر وذلك لمواكبة التطورات المستقبلية مع إلزام مكاتب المراجعة بالالتزام بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني. وحث المراجعين على حضور المؤتمرات والندوات التي تهتم بمهنة المراجعة بهدف تبادل الخبرات مع الآخرين ومواكبة كل ما هو جديد في المهنة.

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية

١. أثر تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على قدرة المراجعين في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
٢. أثر التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على القدرة الإدارية وانعكاس ذلك على جودة المراجعة.
٣. أثر خصائص لجنة المراجعة والتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات تمهيد الدخل.
٤. تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي وجودة المراجعة في ظل الدور الوسيط لهيكل الملكية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية :-

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع. (٢٠١٩). بعنوان تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، العدد ١، ٥٣٤-٥٨٤.
- أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد. (٢٠١٩). أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس - كلية التجارة، ٢٣(١)، ١٦٩-٢٣٢.
- أبو سمك، أحمد محمد علي. (٢٠٢٤). "تأثير الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على تفسير العلاقة بين درجة جهد مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة غير العادية: دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ١٦(٢)، ١-٥٠.
- أحمد، نبيل ياسين، عبد الحلیم، أحمد حامد محمود. (٢٠١٨). العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية. *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٣، ٣١٨-٣٩٨.
- الوكيل، حسام السعيد. (٢٠١٩). "أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تطبيقية". *مجلة الفكر المحاسبي*. جامعة عين شمس كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة. مجلد ٢٣، العدد ٤، ص ١: ٤٨.
- الشافعي، ياسر زكريا. (٢٠٢٠).: قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، ٤(١)، ١-٩٤.
- راشد، محمد إبراهيم محمد. (٢٠٢٠). "أثر حجم وتدوير منشأة مراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية والحقيقية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية*، العدد الأول، ص ١-٦٥.
- حماد، ماجدة عزت حسين. (٢٠٢٠). "الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني: دراسة ميدانية". *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة- جامعة بني سويف، العدد ٣، ٦٠-١١٠.
- سالم، عبدالله جاسم محمد. (٢٠٢٢). أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، جامعة مدينة السادات - كلية التجارة، ١٣(٢)، ١٠٣٨-١٠٧٣.

- شعيشع، أسماء طاهر؛ سمره، ياسر محمد عبد العزيز؛ الموازيني، حسن شطا (٢٠٢٤)، تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥(٢) ج ٢، ٤٩٣-٥٢٨.
- ضياء، محمد صلاح الدين متولي. (٢٠٢٤). دراسة العوامل المؤثرة على عملية تغيير المراجع الخارجي في الفترات الزمنية المختلفة للشركات المتداولة في البورصة المصرية: (دراسة اختبارية). المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ١٥(٢)، ١٦٦-٢٠٥.
- عبد الخالق، سماح أحمد محمد. (٢٠٢٣). العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية لبناء التميز المؤسسي: دراسة ميدانية على المنشآت المدرجة بسوق الاوراق المالية المصرية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، ١(٥)، ٦-٣٦.
- فرج، هاني خليل. (٢٠٢١). أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(١)، الجزء الثاني، ص ص: ٦٩-١٣٥.
- قنديل، ياسر سعيد. (٢٠٢٠). تأثير الخصائص التشغيلية وخصائص مكتب المراجعة على علاقة فعالية لجنة المراجعة بفترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٤(٣)، ص ص: ١-٧١.
- موازيني، آية الله سامي حسن، الرشيد، طارق عبد العظيم، القرنشاي، السيد عبدالنبي. (٢٠٢٣). قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة " دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، ٤(٢)، ١٣٧٤-١٣٥١.
- الوكيل، حسام السعيد. (٢٠٢٤). أثر مستوى الالتزام الحوكمي للشركات على العلاقة بين غموض التقارير المالية وأتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٨(٣)، ٥٩-١٣٢.
- يوسف، محمد السيد، منصور احمد. (٢٠٢٤). الدور الوسيط لقابلية التقارير المالية السنوية للقراءة في العلاقة بين جودة المراجعة وخطر إنهيار أسعار الاسهم: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية كلية التجارة جامعة طنطا. مجلة البحوث المحاسبية.

ثانيا: المراجع الاجنبية

- Adegboye, A., Ojeka, S., Alabi, O., Alo, U., & Aina, A. (2020). Audit committee characteristics and sustainability performance in Nigerian listed banks. Business: Theory and Practice, 21(2), 469-476.
- Agyei-Mensah, B. K., & Yeboah, M. (2019). Effective audit committee, audit quality and earnings management: Evidence from the Ghana Stock

Exchange. International Journal of Managerial and Financial Accounting, 11(2), 93-112. –

- Alhababsah, S., & Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise, and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 1-17.
- Alice, Stefanescu., Monica, Triculescu. (2022). The importance of performance audit and risk forecasting. *Business Excellence and Management*, <https://doi.org/10.24818/beman/2022.12.3-03.5>.
- Alkebsee, R. H., Tian, G. L., Usman, M., Siddique, M. A., & Alhebry, A. A. (2021). Gender diversity in audit committees and audit fees: evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 36(1), 72-104
- Alsayani, E. M. A., Mohamad Nor, M. N., & Al-Matari, E. M.(2023). Audit committee's chairman characteristics and auditor choice: an empirical evidence from Malaysia ACE market. *Cogent Business & Management*, 10(1),1 – 26.
- Asmara, R. Y., & Situanti, R. (2018). The effect of audit tenure and firm size on financial reporting delays. *European Research Studies Journal*, 21(Special 2), 414-422. Available at: <https://cutt.us/1thOfJanuary2022>.
- Al-Harshami, M. (2008), " The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait", *Managerial Auditing Journal*, Vol.23, pp. 685-696.
- Bala, H., Amran, N. A., & Shaari, H. (2019). A conceptual framework for the mediating effect of audit quality on the relationship between audit committee attributes and financial reporting quality. *DLSU Business & Economics Review*, 29(1), 85-92.
- Basioudis, I. G., & Houghton, K. (2021). "The Role of Technology in Enhancing Audit Quality." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100348. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2021.100348.
- Behrend, M. J., Khan, S., Ko, Y. W., & Park, S. J. (2020). Abnormal audit fees and audit quality: evidence from the Korean audit market. *Journal of International Accounting Research*, 19(3), 37-60

-
-
- Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., & Wang, Y. (2011). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary accounting research*, 28(3), 892-925.
 - de Jong, B., & Hijink, S. (2020). Mandatory Audit Firm Rotation for Listed Companies: The Effects in the Netherlands. *European Business Organization Law Review*, 21(4), 937-966.
 - Dianawati, W. (2024). "The Association Between Audit Fee and Audit Quality: A Meta-Analysis Study". *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Airlangga* Volume, 34(1).
 - Frino, A., Palumbo, R., & Rosati, P. (2023). Does information asymmetry predict audit fees?. *Accounting & Finance*, 63(2), 2597-2619.
 - Ghehie, Alireza Aghaie., & Yazdani, Shohreh. (2022). "Audit Quality Measurement Model", *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 7(25), 1-15.
 - Gipper, B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). On the economics of mandatory audit partner rotation and tenure: Evidence from PCAOB data. *The Accounting Review*, 96(2), 303-331.
 - Griffin, P. A., Guo, Z. M., & Sun, E. (2021). Weathering the weather: Does extreme weather affect the cost of an audit? *Estelle Yuan*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3802059> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn>.
 - Guizani, M., & Abdalkrim, G. (2022). Ownership structure, board independence and auditor choice: Evidence from GCC countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(1), 127-149.
 - Hai, P. T., & Quy, N. L. D. (2019). EFFECT OF AUDIT ROTATION, AUDIT FEE AND AUDITOR COMPETENCE TO MOTIVATION AUDITOR AND AUDIT QUALITY: EMPIRICAL EVIDENCE IN VIETNAM. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2), 1-14.
 - Harber, M., & Maroun, W. (2020). Mandatory audit firm rotation: a critical composition of practitioner views from an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 35(7), 861-896.

-
-
- Hartlieb, S., & Eierle, B. (2022). Do Auditors Respond to Clients' Climate Changerelated External Risks? Evidence from Audit Fees. *European Accounting Review*, 1-29.
 - Hasan, S., Kassim, A. A. M., & Hamid, M. A. A. (2020). The impact of audit quality, audit committee and financial reporting quality: Evidence from Malaysia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 10(5), 272-281.
 - Herranz, C. Z., Lopez-Iturriaga, F., & Reguera-Alvarado, N. (2020). Audit committee expertise in large European firms. *Managerial Auditing Journal*, 1313-1341.
 - Horton, J., Livne, G., & Pettinicchio, A. (2021). Empirical evidence on audit quality under a dual mandatory auditor rotation rule. *European Accounting Review*, 30(1), 1-29.
 - Hossain, S., & Wang, J. J. (2023). "Abnormal audit fees and audit quality: Australian evidence", *Australian Journal of Management*, 48(3), 596-624.
 - Jatiningrum, C., Fauzi, R. I., & Mujiyati, S. H. (2020). An Investigation on the effect of audit committee on financial reporting quality in pre and post IFRS adoption: Evidence from Malaysian companies. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 8(02), 25-35
 - Khafi, R. (2020). The relationship between normal and abnormal audit fees and financial restatements. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 4(2), 85-102.
 - Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3), 126-136.
 - Kusmayasari, D., Bilgies, A. F., Damayanti, D., & Suharsono, J. (2023). "The Influence of Audit Fee, Independence, And Competency on Audit Quality". *Journal of Governance, Taxation and Auditing*, 1(4), 425-433.

-
-
- Mardessi, S. (2021). Audit committee and financial reporting quality: The moderating effect of audit quality. *Journal of Financial Crime*, 1-21.
 - Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F., & Anggraita, V. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4. *Cogent Economics & Finance*, 9(1), 1901395.
 - Mikesh, C., & Shoenfeld, L. (2023). Audit quality and fees in small and medium-sized enterprises. *Journal of Small Business Management**, 61(1), 89-107.
 - Mollik, A. T., Mir, M., McIver, R., & Bepari, M. (2020). Effects of Audit Quality and Audit Committee Characteristics on Earnings Management during the Global Financial Crisis—Evidence from (186) Australia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 14(4), 85-115.
 - Narayanaswamy, R., & Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. *IIM Bangalore Research Paper*, (582).
 - Naser, K. and Hassan, M. (2016) "Factors Influencing External Audit Fees of Companies Listed on Dubai Financial Market", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol. 9, No. 3, pp.346-363
 - Naser, K. and Nuseibeh, R. (2008), "Determinants of Audit Fees: Empirical Evidence from An Emerging Economy", *International Journal of Commerce and Management*, Vol. 17, No. 3, pp.239-254.
 - Phornlaphatrachakorn, K. (2020). Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Quality, Financial Reporting Quality, and Organizational Success: An Empirical Investigation of Thai Listed Firms. *International Journal of Business*, 25(4), 343-366.
 - Putri, A. P., Simbolon, M. S., & Surbakti, S. E. (2022). The Effect of Audit Fee, Audit Tenure, KAP Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality in Transportation Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange. *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences*, 5(1), 705-715.

-
-
- Ridzky, M., & Fitriany, F. (2022). The impact of abnormal audit fees on audit quality: A study of ASEAN countries. *KnE Social Sciences*, 395-403.
 - Silvestre, Adalene Olivia, Costa, Cristiano Machado & Kronbauer, Clóvis Antônio (2018), "Audit Rotation and Earnings Quality: An Analysis Using Discretionary Accruals", *Brazilian Business Review*, Vol. 15, No. 5, pp. 410-426.
 - Soroushyar, A. (2023). Auditor characteristics and the financial reporting quality: the moderating role of the client business strategy. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 27-40.
 - Truong, C., Garg, M., & Adrian, C. (2020). Climate risk and the price of audit services: The case of drought. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(4), 167-199.
 - Wang, L., & Zhu, L. (2018). State Ownership, Auditor Rotation and Audit Quality. In and International Conference on Culture, Education and Economic Development of Modern Society (ICCESE 2018). Atlantis Press.
 - Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 109-127.
 - Xudong. Daniel, Li and Ying Guo, (2018), Abnormal Audit Fees and Earnings Management Using Classification Shifting, *Journal of Accounting and Finance*, Forthcoming.
 - Yao, S., Wei, S., & Chen, L. (2023). Do clients' environmental risks affect audit pricing? Evidence from environmental violations in China. *Managerial Auditing Journal*, 38(5), 634-658.

**The Impact of Mandatory Auditor Rotation on Audit Quality: The
Mediating Role of Extraordinary Audit Fees**

An Applied Study on Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

Dr. Heba Ibrahim Abdelaziz Youssef

Lecturer of Accounting

Higher Institute of Computers and Information Technology (Shorouk Academy)

Heba.Ibrahim@sha.edu.eg

Abstract

Objective:

This study aims to examine the impact of mandatory auditor rotation on audit quality through the mediating role of extraordinary audit fees. The research focuses on a sample of Egyptian companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

Design and Methodology:

The researcher employed content analysis to examine financial reports from 2021 to 2023. The study sample comprises 82 companies over three years, resulting in 246 observations, after excluding observations with missing data (16) and outliers (12), the final sample consists of 218 observations. The study tests four primary hypotheses.

Results:

The study concluded that an increase in the duration of the auditor's relationship with the client, as one of the measures for mandatory external auditor rotation, leads to a decrease in audit quality. This indicates that a prolonged relationship between the auditor and the client can foster better relations, justifying inappropriate practices in accounting choices, and negatively impacting the external audit process. Consequently, the first hypothesis of the study can be accepted: there is a significant positive effect of mandatory external auditor rotation on audit quality.

The study also concluded that an increase in negative extraordinary audit fees does not significantly affect the quality of the audit process. This suggests that

underpricing audit services does not influence the auditor's behavior towards accounting choices or the subsequent quality of the audit process. Therefore, the second hypothesis of the study can be accepted: there is a significant negative effect of extraordinary audit fees on audit quality.

Furthermore, the study found that negative extraordinary audit fees do not significantly affect the duration of the auditor-client relationship. This implies that underpricing audit services does not impact the auditor's behavior towards accounting decisions, nor does it encourage the company to abandon the auditor and enforce mandatory auditor rotation. Hence, the third hypothesis of the study can be accepted: there is a significant negative effect of extraordinary audit fees on mandatory external auditor rotation.

Additionally, the study found an indirect significant effect of extraordinary audit fees on audit quality through the mediation of mandatory external auditor rotation. Therefore, mandatory rotation of the external auditor reduces the negative effect of extraordinary audit fees on the audit process (pricing audit services higher than required) by 7%. Based on this, the fourth hypothesis of the study can be accepted: there is a mediating effect of mandatory external auditor rotation on the relationship between extraordinary audit fees and audit quality.

Recommendations:

The study emphasizes the necessity of mandating public companies to disclose the start date of external auditor contracts and the agreed-upon audit fees. It also advocates periodic auditor rotation to avoid excessive market competition that may force auditors to reduce fees unsustainably, adversely impacting audit quality. Professional accounting organizations should develop fee models aligned with auditors' efforts and responsibilities while setting a minimum fee threshold. Finally, professional bodies must enhance auditing standards to address evolving business risks and ensure compliance with international standards and ethical guidelines.

Key Terms: Mandatory Rotation, Audit Quality, Extraordinary Fees.