

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

إعداد

الباحث / يوسف سلمان فهد مطلق العازمي

باحث بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

إشراف

د/ رجب محمد عمران

أ.م.د/ جهاد أحمد نور الدين

مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد ورئيس
قسم الاقتصاد والمالية العامة
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

دور التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

● ملخص البحث:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل دور التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، وتسليط الضوء على أهمية التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، من خلال بيان منافع وانتقادات التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، وتكون مجتمع البحث من ١٥ مكتب تدقيق بالكويت وعدد ٨ من الجمعيات التعاونية الكويتية، وتم أخذ عينة عشوائية بواقع (١٥٠) فرداً، واعتمد الباحث على أساليب التحليل الوصفية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وكذلك اختبار مان ويتي Mann Whitney لاختبار الفرضيات، فضلاً عن مصفوفة الارتباط لتحليل العلاقة بين دور التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات (متغير مستقل) وبين تحسين جودة التقارير المالية (متغير تابع)، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أهمها: عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم حول مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، واتفق آراء عينة الدراسة بشأن دور التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، كما أكدت نتائج مصفوفة الارتباط Correlation Matrix على وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٥١٨)، ودالة إحصائية عند مستوي معنوية (٠,٠١)، وفي ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يوصي الباحث بضرورة إصدار التشريعات التي تلزم الجمعيات التعاونية الكويتية بتطبيق التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات بما يتناسب مع بيئة الكويتية.

● Abstract:

The main objective of the research is to analyze the role of mandatory rotation of auditors in improving the quality of financial reports in Kuwaiti cooperative societies, and highlighting the importance of mandatory rotation of auditors, by clarifying the benefits and criticisms of mandatory rotation of auditors. The research population consisted of 15 audit offices in Kuwait and 8 of Kuwaiti cooperative societies, and a random sample of (150) individuals was taken. The researcher relied on descriptive analysis methods such as the mean and standard deviation, as well as the Mann Whitney test to test hypotheses, as well as the correlation matrix to analyze the relationship between the role of mandatory rotation of auditors (independent variable) and between Improving the quality of financial reports (dependent variable). The study concluded that, the absence of significant differences between the opinions of the respondents about the justifications and motives for demanding the application of mandatory rotation of the auditor, and the agreement of the opinions of the study sample regarding the role of mandatory rotation of the auditor in improving the quality of financial reports in Kuwaiti cooperative societies. As confirmed by the results of the Correlation Matrix there is a direct significant correlation between the mandatory rotation of the auditor and the improvement of the quality of financial reports in Kuwaiti cooperative societies, where the correlation coefficient was (0.518), and statistically significant at a significant level (0.01). In light of the results reached, the researcher recommends the need to issue legislation, which obliges Kuwaiti cooperative societies to implement the mandatory change of auditors in accordance with the Kuwaiti environment.

القسم الأول الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث:

تفيد التقارير المالية في توفير المعلومات التي تدعم المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية بشأن تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الربح، وكلما زادت جودة التقارير المالية قل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المنشأة ومستخدمي تلك المعلومات (Mohamadi , 2014) وتهتم العديد من الأطراف بجودة التقارير المالية لما لها من أثر بالغ على القرارات الاقتصادية. كما أن جودة التقارير المالية تعكس زيادة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات بتلك التقارير (الحالي ٢٠١٨). وكذلك تعكس درجة خلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة؛ وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمنشأة (الصيرفي، ٢٠١٥، ص٦؛ أبو العلا ٢٠١٨).

وقد وزاد الاهتمام بجودة التقارير المالية خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية وكذلك الفضائح المالية المحاسبية، الأخرى كان المنشآت المحاسبية والمراجعة ومجالس الادارات دور مباشر فيها بالتلاعب في أرقام القوائم المالية وتورط العديد من المديرين التنفيذيين في الحالات السابقة في ممارسة إدارة ارباح مما أثر سلباً على جودة القوائم المالية (Choi et al., 2017). ونتيجة للفضائح المالية في مطلع القرن الحادي والعشرين، أقر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢ (SOX)، ومن بين التغييرات الأخرى في القواعد، يلزم SOX شركاء التدقيق بخدمة عميل عام في الولايات المتحدة لمدة أقصاها خمس سنوات، وبعد ذلك يجب عليهم التناوب عن العميل (SOX Section 203, 2002) (Ngo & Reicher , 2020). وقد يؤدي هذا التناوب الإلزامي للمراجع إلى تحسين جودة التدقيق من خلال تعزيز استقلالية المدقق وتقديم نظرة جديدة على التقارير المالية للعميل، وفي المقابل، قد يؤدي فقدان المعرفة الخاصة بالعميل التي يحتفظ بها المراجع المنتهية ولايته إلى انخفاض جودة التدقيق بعد التناوب الإلزامي، ولذلك، فإن تأثير التناوب الإلزامي على جودة التدقيق هو في النهاية سؤال تجريبي (Docimo, 2022). ومن ثم فالأزمات المالية وفشل الشركات والفضائح المالية للعديد من الشركات جعلت فاعلية مراجعة التقارير المالية محل شك (Abed et al., 2022).

واستجابة لهذه القضية الملحة، قامت بلدان عديدة (مثل الولايات المتحدة الأمريكية في عام ٢٠٠٢، والمملكة المتحدة في عام ٢٠١٢، والاتحاد الأوروبي في عام ٢٠١٤ بسن قواعد تناوب المراجعة من أجل تقصير فترة مراجعة الحسابات وتعزيز استقلالية مراجعي الحسابات، وأصبحت فاعلية دوران المراجع موضوعاً للعديد من الباحثين الأكاديميين. ومع ذلك، لم يتم التوصل إلى الاتفاقات النهائية بعد (Ngo & Reicher, 2020, p167).

وفي أغلب الدراسات الأكاديمية عندما يتم التحدث عن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة يكون الحديث متزامناً مع التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وذلك بسبب الارتباط الوثيق بينهما، فترتبط طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بوجهة النظر الراضية للتدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، فالمتبني لوجهة النظر هذه، يرى أن طول هذه الفترة ينعكس إيجاباً على عملية المراجعة وجودتها، أما تدوير مراقب الحسابات فيرتبط بوجهة النظر المؤيدة للتدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، حيث أن المتبني لهذه الواجهة يرى ضرورة وضع عدد محدد من السنوات لمراقب الحسابات يلزم بعدها تغييره (مشابط، ٢٠٢٣).

وفي هذا السياق يعد أحد أهم أسباب المطالبة بتغيير مكتب المراجعة بعد فترة محددة من الزمن، هو أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المكتب والعميل تؤدي إلى أن يصبح المراجع ذا نظرة غير متجددة، فالمراجعة الاختيارية التي يقوم بها تكون تكراراً لما تم سابقاً مع نفس العميل، فالثقة بأنه على علم تام بأعمال عميله تجعله يعتمد على نفس أوراق العمل في السنوات السابقة، كذلك فإن طول فترة علاقة المراجع بعميل المراجعة قد تؤدي به إلى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة الشك المهني بما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة (اسماعيل، ٢٠١٨ ؛ Narayanaswamy & Raghunandan, 2019). ولقد ناقشت عدد من الدراسات أهمية التغيير الإجباري على مستوى جودة المراجعة، وحددت المزايا الأساسية لهذه السياسة في الآتي (Mohrmann, 2017; Stix, 2020; Otekunrin & Matowanyika, 2021,; Harber et al., 2022):

- خلق نوع من مراجعة النظر، حيث يقوم المراجع اللاحق بمراجعة عمل المراجع السابق، وإمكانية اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء في عمله.
- لن يعتمد المراجع مالياً على عميل بعينه، وبالتالي يكون المراجع في وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايرة لوجهة نظر العميل في الأمور المرتبطة بالتقرير المالي، ويؤدي إلى خلق نوع من المنافسة بين مكاتب المراجعة، وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم المراجعة بجودة عالية.
- تغيير المراجع يجلب رؤية جديدة لعملية المراجعة يحملها المراجع الجديد، ويساعد على الإبداع والتجديد مع حدوث تغييرات جوهرية على نظم العميل المحاسبية والرقابية، ومنع التقارب في المصالح بين المراجع وعميله، والذي ينشأ نتيجة العلاقات الطويلة بينهما.

واعتبرت هذه الدراسات أن تغيير شريك المراجعة داخل نفس المكتب لا يعتبر بديلاً كافياً لتغيير مكاتب المراجعة، وذلك على أساس أن استراتيجيات المكتب تظل واحدة (الجمهودي، ٢٠١٩). وتتمثل الحجج الرئيسية المؤيدة للتناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات في تعزيز الواجبات ذات الطابع الإلزامي مثل الاستقلال والحياد ومنع تضارب المصالح وغيرها، وتحسين نزاهة وفعالية البيانات المالية، وإلى هذا الحد، تعزيز الأداء المنظم للأسواق (Meira, 2022, p2). ولقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ضمن الشروط التي فرضها على مكاتب المراجعة للانضمام إلى قسم الرقابة على جودة الأداء، أقصى مدة يمكن أن يعهد بها لأحد الشركاء بالمكتب للإشراف على أحد عمليات المراجعة لمنشأة تخضع لسوق رأس المال بنيويورك وهي خمس سنوات، وفي مصر فإنه لا يوجد أي مدى يحدد مدة تولي مكتب المراجعة لعملية المراجعة بالمنشأة (السعيد، ٢٠٢١).

وتجدر الإشارة إلى أن المنظمات المهنية في دول كثيرة تتبنى فرض سياسات إلزامية لتدوير مراقبي الحسابات، وتتراوح السياسات الإجبارية للتدوير لمراقبي الحسابات من الإلزام بتغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة إلى الإلزام بضرورة تغيير مكتب المراجعة (Indyk, 2019, p93).

وقد تمت مناقشة التناوب الإلزامي للتدقيق في السابق على أنه مسألة أخلاقية، ولا يزال مفهوم تناوب التدقيق يروج بقوة من قبل منظمات مثل جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA3)، وتوصي مدونة الأخلاقيات للمجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين (IESBA) بتناوب شركاء التدقيق كإجراء وقائي لتقليل تهديدات الألفة والمصالح الذاتية التي قد تحدث بسبب فترة التدقيق الطويلة (IESBA, 2018, Article 540.2, 540.5). ومع ذلك، فإن قائمة الممارسات الجيدة ليست كافية لفرض القواعد في عالم التدقيق (Indyk, 2019). وعلى الرغم من أن العديد من المنظمات المهنية والدراسات البحثية قد يكون لديها قناعة بأن التدوير الإجباري لمراقبي الحسابات يحقق مزايا عديدة من أهمها (Read et al., 2016; Riccardi, 2016; AICPA, 2017): الحصول على رؤية جديدة لعملية المراجعة، والحد من ومنع التقارب في المصالح بين المراجع والشركة محل المراجعة نتيجة طول فترة الارتباط بينهما، ويدعم ويضمن استقلال مراقبي الحسابات، بالإضافة لتحسين المنافسة بين المراجعين، مما يعكس إيجابياً على كفاءة جودة المراجعة).

وعلى صعيد الكويت، تضع وزارة التجارة والصناعة معايير المحاسبة والمراجعة لتنظيم المهنة من خلال جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية (KAAA) وفقاً للمرسوم بقانون رقم ٥ لعام ١٩٨١، ويتطلب قانون الشركات رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، حيث يتم تعيين المراجعين لفترة محددة مدتها عام واحد ويمكنهم الاستمرار كمراجع

دور التدوير الإيجابي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

حسابات الشركة بعد العام الأول، رهناً بموافقة المساهمين/ الشركاء في اجتماع الجمعية العامة. وتنص المادة ٦ من قرار هيئة أسواق المال رقم ٢٤ لسنة ٢٠١٢ على أن يتم تناوب مراجعي حسابات الشركات المساهمة العامة الكويتية مرة كل أربع سنوات- (Alshammari, 2014; Tessema & Abou-El-Sood, 2022).

وبناءً على ما تقدم، يسعى البحث إلى تحليل دور التدوير الإيجابي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية، وتسلط الضوء على أهمية التدوير الإيجابي لمراقبي الحسابات، من خلال إظهار منافع وانتقادات التدوير الإيجابي لمراقبي الحسابات، وبيان دور التدوير الإيجابي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

ثانياً: مشكلة البحث:

تعد قضية الثقة في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية أحد أهم القضايا التي شغلت الباحثين وأصحاب المصلحة في الآونة الأخيرة، خاصةً بعد ظهور العديد من المشاكل التي واجهت العديد من منشآت الأعمال على مستوى العالم، وذلك لأهمية الدور الذي تمارسه معلومات التقارير المالية في دعم متخذي القرار في بيئة الأعمال المعاصرة، الأمر الذي أثار الاهتمام بشأن تعزيز مصداقية وجودة معلومات التقارير المالية، والعمل على الحد من كافة المتغيرات السلبية التي تؤثر عليها.

وتعتبر قضية التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات من القضايا الهامة والتي تلقى اهتماماً كبيراً من جانب المنظمات المهتمة بمهنة المراجعة على مستوى العالم، ويأتي هذا الاهتمام في إطار الجهود التي تبذلها المنظمات المهنية لاستعادة ثقة الجمهور في المهنة، من خلال تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وتحسين جودة المراجعة، وتقليل حالات الغش والتحريرات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك بعد الاتهامات التي وجهت لمهنة المحاسبة والمراجعة بعد الانهيارات والفضائح العالمية: (منصور، ٢٠١٧؛ Stix, 2020).

وكنتيجة حتمية للجدل العلمي واسع النطاق ما بين مؤيد ومعارض، فبينما يرى بعض الباحثين، التغيير التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات يؤدي إلى الحد من التقارب والألفة التي تنشأ بين المراجع وعمله نتيجة طول فترة الارتباط بينهما، مما يؤدي إلى تعزيز استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة وبالتالي تخفيض فرص ممارسات إدارة الأرباح (Pinto et al., 2019). ويرى البعض الآخر أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات الخارجي يضر بجودة المراجعة (Yalcin & YAŞAR, 2019). في حين أن طول فترة الارتباط بين المراجع وعمله لها تأثير إيجابي على حجم المعرفة والخبرة المتراكمة المرتبطة بنشاط الشركة محل المراجعة والتي اكتسبها المراجع طوال فترة ارتباطه بالشركة، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وتوفير فرصة أكبر للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية والحد من ممارسات إدارة الأرباح (Horton et al., 2021; Harber et al., 2022). في حين يرى آخرون أنه لا توجد علاقة على الإطلاق بين التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية.

وفي سياق هذا الجدل العلمي بشأن قضية التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وعدم اتفاق الباحثين حول طبيعة العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية والتي تمت في بيئات مختلفة.

وفي سياق عدم تطبيق قاعدة التدوير الإيجابي لمراقب الحسابات في الجمعيات التعاونية الكويتية، فلا يوجد حتى الآن إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات المراجعة، أو الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة، وتقوم غالبية الجمعيات التعاونية باختيار مراقب الحسابات الخارجي ضمن مجالس إدارتها، وقد يستمر هذا مراقب الحسابات في تدقيق الحسابات لفترة زمنية طويلة دون وجود حد أقصى لذلك. وتأكيداً على ما ترتب من عدم إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها التقارير المالية، التي

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

من شأنها عدم التخفيف من حدة القلق المتزايد من جانب المستثمرين، إذ أن بعض المديرين ينتهكون المبادئ المحاسبية المتعارفة والمقبولة قبولاً عاماً من خلال التقديرات المحاسبية ويحرفون التقارير المالية عمداً مما يجعل البيانات الواردة في القوائم المالية تتسم بالتضليل وعدم المصداقية، فإن مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود تقديم واضح لسياسة التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات الأهلية بالبيئة الكويتية وعلاقته بجودة التقارير المالية، وتتلخص مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١. ما هي طبيعة ومحددات التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية؟
٢. ما أهم دوافع ومبررات المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية؟
٣. ما أهم أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية؟
٤. ما العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية ومحدداتها بالجمعيات التعاونية الكويتية؟
٥. ما هي انعكاسات التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

يمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة حسب ارتباطها بمتغيرات الدراسة على النحو التالي:

- المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات:

١- دراسة (التميمي، ٢٠١٨): هدفت الدراسة إلى بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإجمالي ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له وكذلك معرفة أثر دوران المدقق الخارجي على جودة التدقيق في الشركات، من خلال استقصاء جرى لعينة من المدققين العاملين في شركات التدقيق العراقية، وتوصلت إلى أن الدوران الخارجي للمدقق يعتبر وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المدقق والإدارة إذ أنه يجب التمييز بين شركات التدقيق الموجهة نحو سوق رأس المال وشركات التدقيق غير الموجهة نحو سوق رأس المال، وأن من العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشرك المهني في عملية التدقيق وهذا ينتج عادة من طول المدة التي يقضيها المدقق في المكان نفسه وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.

٢- دراسة (Dada, 2018):

استهدفت الدراسة بيان تأثير فترة المراجعة على عملية جودة المراجعة، وذلك بغرض تحديد العلاقة بين استقلال المراجع وتقرير المراجعة وتقييم تأثير أتعاب عملية المراجعة على جودتها واعتمدت الدراسة على مسح عدد ٢٣٩ من مراجعي الحسابات من شركات المراجعة، وقد تم اختيار ١٤٤ من مراجعي الحسابات، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة عملية المراجعة، ولذلك أوصت الدراسة بأن يضمن صانعو السياسات والهيئات التنظيمية عدداً كافياً من السنوات التي ستستمر فيها علاقة المراجع مع العميل، وقد اقترحت هذه الدراسة أن تقوم الجهات المعنية التنظيمية بتحديد فترة التناوب الإلزامي للمراجع واستقلاليته بالإضافة إلى طرق تحديد أتعاب عملية المراجعة، بسبب حالات الغش المختلفة والأزمة المالية العالمية التي أثرت على الحالة الاقتصادية والتي أوضحت أن هناك حاجة 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 أن هناك علاقة إيجابية قوية بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة عملية المراجعة.

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

٣- دراسة (الوكيل، ٢٠١٩):

استهدفت الدراسة بيان أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية، وقد تم القيام بدراسة ميدانية لدراسة مبررات المطالبة بتطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية، كذلك تم القيام بدراسة تطبيقية على بيانات عينة من التقارير المالية لبعض الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١١ حتى عام ٢٠١٧ لدراسة العلاقة بين التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود اتفاق بين فئات الدراسة على وجود العديد من المبررات التي تدعو إلى المطالبة بتطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية أهمها: توفير رؤية جديدة لعملية المراجعة، زيادة القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية والتقرير عنها، الحد من التقارب والألفة بين المراجع وعميله، تعزيز استقلال المراجع، زيادة نزعة الشك المهني، تحسين جودة المراجعة الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية، زيادة الثقة في مهنة المراجعة زيادة الثقة في التقارير المالية، أما الدراسة التطبيقية فقد توصلت إلى وجود تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بعميله على ممارسات إدارة الأرباح بدلالة الاستحقاق الاختياري، أي تتزايد ممارسات إدارة الأرباح مع طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، مما يعطى دليلاً على أن تطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤- دراسة (Myntti, 2019):

تناولت الدراسة تقييم آثار التناوب الإلزامي لشركات المراجعة في فنلندا كوسيلة لاستعادة الثقة في البيانات المالية. تم إجراء البحث التجريبي من خلال مقابلة واستقصاء لعينة بلغ حجمها ٢٠٠ مدقق من الأربعة الكبار من مختلف الشركات الفنلندية، وتوصلت الدراسة أن المراجعين الفنلنديين يحتفظون بالفعل بمستوى عالٍ من الثقة بين أصحاب المصلحة ومن المتوقع حدوث تحسن طفيف على هذه الجبهة، كما أن التناوب الإلزامي لشركات التدقيق يؤدي إلى تعزيز استقلالية المدقق واحترافه الشك المهني.

٥- دراسة (عاشور، ايهاب، ٢٠١٩):

استهدفت الدراسة تحليل ودراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتناوب الإلزامي للمراجع وجودة عملية المراجعة، واعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis في فحص التقارير المالية لعدد ٦٠ شركة مسجلة بالبورصة المصرية في الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨، وبلغت إجمالي المشاهدات ٣٠٠ مشاهدة، وقد تم اختبار فروض البحث والتي تعكس العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة، بالإضافة إلى العلاقة بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة المراجعة، وقد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد في تحليل نتائج الدراسة، وأشارت نتائج هذا البحث إلى أن هناك علاقة طردية بين خصائص لجنة المراجعة استقلالية أعضاء اللجنة ACIND، الخبرة المالية والمحاسبية ACEXP، اللجنة ACSIZE وجودة المراجعة، وتشير النتائج إلى وجود علاقة سلبية بين (عدد مرات اجتماع اللجنة ACMEETING) وجودة المراجعة (AUDITQ)، بالإضافة إلى وجود تأثير معنوي لكل من حجم الشركة العميل (SIZE) ودرجة الرافعة المالية (LEV) على جودة المراجعة، وجود علاقة سلبية معنوية بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة المراجعة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة ضرورة أن يكون هناك اتجاه من المنظمات المهنية بشأن التزام لجان المراجعة بعمل اجتماع دوري كل ثلاث أشهر أي أربعة مرات سنوياً حيث يرى الباحث أن عدد مرات الاجتماع يجب ألا تزيد عن أربعة اجتماعات سنوياً، بالإضافة إلى أنه يجب أن يشمل أعضاء اللجنة على عدد ممن لديهم الخبرة المالية والمحاسبية. الأصالة والإضافة العلمية: يعتبر هذا البحث امتداداً للعديد من الدراسات ولكن أهم ما يميزه أنه قام بتحليل العلاقة بين متغيري خصائص لجنة المراجعة والتناوب الإلزامي للمراجع وأثرها على جودة المراجعة، وذلك بالتطبيق على البيئة المصرية.

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

٦- دراسة (Indyk, 2019):

كشفت الدراسة عن أن لائحة المراجعة الجديدة دخلت حيز التنفيذ في بولندا في عام ٢٠١٧ وفرضت تناوباً إلزامياً على المراجعة، وهدفت اللائحة الجديدة إلى تعزيز استقلالية المراجع ولكنها قد تؤثر أيضاً على التركيز في سوق المراجعة، وكان الهدف من هذه الدراسة هو تحليل ما إذا كان التدوير الإلزامي للتدقيق لديه القدرة على تقليل تركيز سوق المراجعة في بولندا، وتضمنت العينة ١٩٨ مجموعة رأسمالية مع الشركة الأم المدرجة في بورصة وارسو، وتم إعداد التجميع الخاص بناءً على آراء المراجعة التي تضمنت معلومات حول شركات المراجعة المعينة في الفترة ٢٠١١-٢٠١٧ (إجمالي ١٣٨٦ ملاحظة)، وتضمنت الدراسة تحليل فترات المراجعة، ومدتها، وتكرار تغيير شركة المراجعة واتجاه التغييرات (إلى Big-4 أو إلى Non-Big-4)، وأظهرت النتائج أن مجموعات رأس المال الكبيرة تميل إلى تعيين شركات المراجعة الأربع الكبرى، وإذا قاموا بتغيير المراجع، فإنهم يختارون شركة أخرى من الشركات الأربع الكبرى، بالإضافة إلى ذلك، يشير العدد الكبير من المدد قصيرة الأجل (حتى خمس سنوات) إلى أن الشركات الأربع الكبرى تتمتع بقدرة تفاوضية قوية وأنها تستفيد أكثر من تناوب العملاء بدلاً من الاحتفاظ بهم، وتساهم النتائج بشكل كبير في فرضية أن التدوير الإلزامي للتدقيق لن يقلل من التركيز في سوق المراجعة في بولندا، وقد تكون النتائج ذات قيمة بالنسبة للمنظمين والسلطات الإشرافية المسؤولة عن مراقبة مستوى التركيز في سوق المراجعة .

٧- دراسة (Harber et al., 2020):

استهدفت الدراسة استكشاف طبيعة ومدى التكاليف المالية المحتملة لشركات التدقيق وعملاء المراجعة من اعتماد لوائح التناوب الإلزامي لشركات التدقيق (MAFR) في جنوب إفريقيا، وتوصلت الدراسة أنه سيتم فرض تكاليف كبيرة على شركات التدقيق في النموذج من "تكاليف الإعداد والانتقال"، بالإضافة إلى التكاليف المتكبدة لذلك تقديم وتقديم العطاءات التنافسية لتأمين التعيين. على الرغم من أن المدققين سيحاولون تعويض هذه التكاليف بزيادة الرسوم، من المحتمل ألا يسمح العملاء بذلك، مما أدى إلى ضغط أرباح شركة التدقيق. شركة The Big 4 علاوة الرسوم، بالنسبة إلى الشركات غير الكبيرة الأربعة.

٨- دراسة عامر (٢٠٢١):

تهدف إلى التحقيق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح ذلك الأثر على المكونات الرئيسية لمخاطر المراجعة (الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف)، حيث تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، والتي تم جمعها من عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود والأرصدة التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة. إضافة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم خطر الرقابة من خلال قدرة المراجع المتخصص على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي ينفذها العميل، ووجود تأثير من كبير إلى متوسط للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقدير خطر الاكتشاف من خلال التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة.

٩- دراسة (Fathi & Rashed, 2021):

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف تأثير التدوير الإلزامي على شركات المراجعة (التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات) على جودة المراجعة، وينتج نقص جودة المراجعة وإخفاقات المراجعة اللاحقة بشكل أساسي عن عدم استقلالية المراجعين والشك المهني الذي ينتج عن العلاقة الممتدة بين شركة المراجعة والعميل، وتضمنت العينة ٢٣٩ مراجعاً وتم اختيارهم من عدة شركات تدقيق مصرفية كبيرة وغير كبيرة الحجم من خلال نهج قائم على المسح باستخدام عينة واحدة من اختبار T، وأشارت النتائج إلى أن المراجعين يدعمون وجهة النظر القائلة بأن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات لها تأثير إيجابي على استقلالية المراجع والشك المهني، وهو تأثير سلبي على المعرفة الخاصة بالعميل، يمكن أن يعوض

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

التخصص الصناعي التأثير السلبي للتدوير الإلزامي لمراقب الحسابات على المعرفة الخاصة بالعميل، وقدمت هذه الدراسة نقاشاً قوياً بين المنظمين وصانعي السياسات لمراجعة تشريعاتهم الرقابية على وجه التحديد في البلدان النامية.

١٠- دراسة (Khasharmeh & Said, 2021):

ركزت هذه الدراسة على تأثير MAR على جودة المراجعة في البحرين، حيث يحدد التدوير الإلزامي لشركة المراجعة حداً لعدد السنوات التي يجوز لشركة محاسبة عامة، مراجعة البيانات المالية للشركة فيها، بعد فترة محددة مسبقاً، لم تعد شركة المراجعة مؤهلة للعمل كمراجع حسابات الشركة لفترة زمنية محددة ويلزم تناوب الشركات، وتمثلت أهداف هذه الدراسة في: (١) استكشاف ممارسات تعيين المراجع الحالي من قبل شركات المراجعة في البحرين، (٢) النظر في آراء شركات المراجعة في البحرين حول الآثار المحتملة التي يوفرها تنفيذ التدوير الإلزامي على شركة المراجعة (جودة المراجعة)؛ و (٣) للتحقيق في آراء شركات المراجعة في تنفيذ التدوير الإلزامي لشركات المراجعة في البحرين، ولتحقيق هذه الأهداف، تم تطوير استبيان وتوزيعه على المستجيبين الذين يتألفون من جميع المراجعين العاملين في شركات المراجعة في البحرين، وأشارت النتائج إلى أن هناك علاقة كبيرة بين التدوير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة المراجعة، كما أشارت الدراسة إلى أن مدة الشريك الأطول تجعل أداء المراجع يفتر إلى الجودة في عملية المراجعة، متوسط جميع أسئلة الفرضية معاً هو ٢,٧٣ بمتوسط انحراف معياري ٠,٩٤ وهو أقل من نصف المتوسط، وهذا يعني أنه لا يوجد تشتت بين المستجيبين حول أسئلة الفرضية، وأيضاً يُظهر التحليل أن قيمة t هي ٢٩,٩٢٢، وهي أكبر من القيمة الحرجة للجدول $t(1.66)$ ، والقيمة p التي تم الحصول عليها هي ٠,٠٠٠ وهي أقل من قيمة الأهمية عند $p < 0.05$ ، وتؤكد هذه النتائج إحصائياً أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية ويتم قبول الفرضية البديلة، وأوصت بضرورة توجيه المزيد من البحث نحو فحص تأثير MAR على استقلالية المراجع وتكلفة دوران المراجعة .

١١- دراسة (Otekinrin & Matowanyika, 2021):

ناقشت هذه الدراسة الأدبيات حول كيفية إسهام التدوير الإلزامي لشركات المراجعة (التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات) في جودة المراجعة (AQ)، ولسبب ما، اعتمد البعض التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات بينما لم يفعل البعض الآخر، وفحصت هذه الدراسة التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات إلى جودة المراجعة بناءً على تصورات أصحاب المصلحة، وتم إنشاء الرؤى النظرية لاستكشاف الأدلة الموجودة، وتم تنفيذ تصميم المسح الوصفي مع نهج التثليث، وأجريت مقابلات مع المحاسبين ومراجع الحسابات والمستثمرين والإدارة في الوقت نفسه، وتم اختيار ٧١ شركة مدرجة وشركات مراجعة، تم اختيار ٢٩ شركة منها باستخدام عينات عشوائية بسيطة ومنهجية وهادفة، وتم استخدام تحليل الارتباط والانحدار لفحص وتفسير البيانات الكمية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات لها علاقة إيجابية مع AQ من الانحدار اللوجستي الخطي؛ ولذلك تم رفض فرضية العدم، وفي الوقت نفسه، فإن التدوير الحازم في المراجعة إلزامي لجميع الشركات المدرجة، مما يزيد من المنافسة ويحسن الاستقلالية وتطوير الأفكار الجديدة مما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة، وبالتالي، تخلص الدراسة إلى أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات ضروري، وأوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسة أخرى لمعالجة العوامل الأخرى التي يمكن أن تعزز جودة المراجعة التي تشكل ٦٧٪ التي أظهرتها نتائج اختبار ANOVA.

١٢- دراسة (Dordzhieva, 2022):

تناولت هذه الدراسة النقاش حول ما إذا كان تناوب شركات المراجعة يجب أن يكون إلزامياً، حيث اعتمد الاتحاد الأوروبي قواعد التدوير الإلزامية، لكن هذه القواعد لم يتم وضعها في الولايات المتحدة، ويعتقد مؤيدو السياسة أن العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل تؤدي إلى قيام المراجع ببناء رابطة اقتصادية مفرطة مع العميل، مما قد يؤدي بعد ذلك إلى تآكل استقلالية المراجع، وبدافع من هذا الادعاء،

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

بنت الدراسة نموذجاً نظرياً يقارن حوافز مراجعي الحسابات لإصدار تقارير مستقلة بموجب أنظمة مع التدوير الإلزامي وبدونه، وأوضح النموذج الظروف التي يمكن أن يؤدي فيها التدوير الإلزامي إلى إضعاف استقلالية المراجع، على عكس الرأي السائد.

١٣- دراسة (Harber et al., 2022):

لا يزال منظمو مهنة المحاسبة والمراجعة منقسمين حول ما إذا كانت تكاليف التدوير الإلزامي لمراجعة الحسابات (التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات) ستفوقها فوائد التنظيم، تقدم الأبحاث الحالية نتائج متباينة لدعم فوائد التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وهدف هذه الدراسة إلى استكمال هذه الدراسات من خلال فحص التكاليف والفوائد التي يتم تجربتها أثناء المشاركة الأولية بعد التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وتم إجراء المقابلات مع ثنائيات من رؤساء لجان المراجعة في جنوب إفريقيا وشركاء المراجعة المشاركين في نفس عملية التعيين ومشاركة المراجعة الأولية بعد التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، في حين ظل العديد من رؤساء لجان المراجعة معارضين لـ التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، فقد أعجب معظمهم بالمزايا الأفضل من المتوقع للمنظور الجديد والتحدي الذي قدمه فريق المراجعة المعين حديثاً، والتكاليف الأقل من المتوقع لفقدان معرفة المراجع الحالي، وبالمقارنة، أعرب معظم شركاء المراجعة عن دعمهم لـ التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات بعد تجربتهم مع التنظيم واعتقدوا أن السياسة ستحسن التصورات العامة للاستقلالية ولكنها أثارت مخاوف بشأن تكاليف بدء التشغيل الكبيرة التي اضطرت نظمهم المالية إلى استيعابها، ونتيجة لذلك، في حين تشير النتائج إلى أن الحجج الأولية ضد التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات قد تكون مبالغاً فيها، هناك خطر يتمثل في أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات قد تعرض استقلالية المراجع للخطر من خلال الضغط على المراجعين لإرضاء عملائهم الجدد للاحتفاظ بالمهمة واسترداد هذه التكاليف الأولية، وقدمت هذه الورقة رؤى لصانعي السياسات الذين يدرسون تكاليف وفوائد تنفيذ التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، ولجان المراجعة والمراجعين الذين يسعون إلى تعظيم الفوائد مع تقليل تكاليف حدث التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات القادم.

١٤- دراسة (Polat & Eyupgiller, 2023):

تمثل الغرض من هذه الدراسة في تقييم تأثيرات شركة المراجعة الإلزامي وتناوب المراجعين على جودة المراجعة واستقلالية المراجع من خلال مراجعة الأدبيات، وقدمت هذه الدراسة مراجعة للأدبيات المتعلقة بتناوب المراجعين في شركات المراجعة، وتوصلت النتائج إلى المرحلة الأولى من مراجعة الأدبيات، تم تحديد أن هناك جوانب إيجابية من شركة المراجعة الإلزامي وتناوب المراجعين بين تنعكس على جودة المراجعة واستقلالية المراجع، ومن بينها لوحظت هذه الحقائق، يمكن أن يؤدي مراجعة العميل من قبل نفس شركة المراجعة والمراجع لفترة طويلة إلى زيادة العلاقة الحميمة، وبالتالي، يمكن رفض الشك المهني، علاوة على ذلك، يمكن أن يمنع التدوير الإلزامي إجراءات المراجعة السيئة، إلى جانب ذلك، يتم التأكيد أيضاً على أن تصور مستخدمي المعلومات المالية بشأن استقلالية المراجعين يتأثر بشكل إيجابي ومن وجهة نظر جديدة، فإن التدوير يقلل من مخاطر سوء التقييم الناجم عن المهام المتكررة وخطر ارتكاب الأخطاء، ويلاحظ أيضاً أنه سيتم إنشاء منافسة إيجابية في قطاع المراجعة، وبالتالي، سيكون هناك حقبة للشركات الأخرى مثل الشركات الأربع الكبرى، من ناحية أخرى، وتلفت الجوانب السلبية للدوران الانتباه في مراجعة الأدبيات أيضاً، يتم التأكيد على أن الأمر قد يستغرق وقتاً طويلاً لتحديد الهيكل التنظيمي للشركة، وعملياتها، والمخاطر المكشوفة، بسبب قلة خبرة المراجع الجديد، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة التكلفة، علاوة على ذلك، بعد التدوير، يمكن أن تخفي معلومات المراجعة طويلة الأجل ويمكن أن تتخضع كفاءة وإنتاجية عملية المراجعة، إلى جانب ذلك، من خلال نهج تاريخ التدوير المخطط، لوحظ أنه يمكن رؤية السلوكيات غير المبالية بشكل خاص في العام الماضي، وبالتالي، يمكن أن تتأثر جودة المراجعة الإلزامية سلباً، وعدد محدود من الشركات غير المراجعة نيابة عن العملاء، والمراجعين الجدد الذين يتقنون بدرجة عالية في تقارير المراجعة الحالية، وبالتالي عدم قدرتهم على التمييز الدقيق، وتشير مراجعة الأدبيات إلى وجود نتائج مختلطة فيما يتعلق بتأثير الدوران الإلزامي على الاستقلالية والجودة بخلاف النتائج الإيجابية والسلبية، ومن ثم، يُرى أنه لا يوجد توافق في الآراء بشأن التدوير الإلزامي من حيث فترة التدوير وأثره على الاستقلالية والجودة.

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

■ المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية.

١- دراسة (ريشه، ٢٠١٧):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ودراسة العلاقة بين جودة التقارير المالية والتغيير الإجمالي للمراجع الخارجي وأثر خصائص المعلومات المحاسبية على هذه العلاقة. وذلك من خلال دراسة ميدانية، حيث تم توزيع قائمة استقصاء على فئة واحدة فقط هي مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بالإسكندرية (٦٣ مفردة). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوي جودة التقارير المالية وبين خصائص المعلومات المحاسبية (باستثناء خاصية التوقيت المناسب)، كما أن هناك علاقة إيجابية بين التغيير الإجمالي لشريك أو شركة المراجعة وخصائص المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

٢- دراسة (Olanisebe et al., 2018):

قدمت هذه الدراسة دليل على وجود علاقة بين التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات وجودة المراجعة والتقارير المالية في الشركات النيجيرية، وقد تم تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة قوية بين التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات وجودة المراجعة، بالإضافة إلى المتغيرين (نوع المراجع واستقلال المراجع) لهما تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة، وقد أوصت الدراسة أنه يجب على الشركات أن تطبق التناوب الإلزامي للمراجع، بالإضافة إلى أن شراكة مكاتب المراجعة مع واحدة من (Big4) سوف يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وأن التناوب الإلزامي للمراجع يؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية وجودة المراجعة.

٣- دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٨):

بينت الدراسة العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي، وانعكاس هذا التغيير على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التغيير وذلك في بيئة الأعمال السعودية. منهجية البحث: تم إجراء هذا البحث من خلال توزيع قائمة استبيان على عينة مكونة من (١١٧) مفردة من الأكاديميين، المراجعين الخارجيين، لجان المراجعة، والمستثمرين. وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) النتائج: أظهرت النتائج أن عملية تغيير المراجع الخارجي ترتبط بعدة عوامل من أهمها: عوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، عوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بالبيئة المهنية، وكذلك وجدت فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول هذه العوامل. كما توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول إيجابيات وسلبيات التغيير، كما أن تغيير المراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية. واختتمت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة قيام الجهات المهنية والتشريعية بوضع الآليات والضوابط للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بما يتفق مع البيئة السعودية وبما يضمن جودة التقارير المالية. ضرورة إلزام الشركات المسجلة بالإفصاح عن أسباب الخلاف بينها وبين المراجع الخارجي خلال (١٢) شهراً السابقة لتاريخ التغيير.

٤- دراسة (كساب، ٢٠١٩):

استهدفت الدراسة بيان تأثير تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، حيث اختلفت آراء الباحثين في قضية تغيير المراجع الخارجي بين المؤيد والمعارض وأثر هذا التغيير على جودة التقارير المالية. حيث يرى المعارضون للتغيير الإجمالي للمراجع الخارجي أن تبني هذه الآلية لتنظيم عمليات المراجعة يترتب عليه ارتفاع تكاليف المراجعة وانخفاض جودتها في السنوات الأولى لعملية المراجعة مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية، بينما يرى المؤيدون أن التغيير الإجمالي هو الوسيلة الأفضل لدعم استقلال المراجع، وأن أي ارتفاع في تكاليف المراجعة سوف يعوضه ارتفاع جودة عملية المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية. وتم قياس جودة التقارير المالية من خلال مجموعة من المؤشرات الكمية (بيانات محاسبية من القوائم المالية) وذلك لقياس جودة الأرباح ومن ثم جودة التقارير المالية ومجموعة أخرى من المؤشرات غير الكمية (عن مكتب المراجعة ونوع الرأي الذي أبداه المراجع) وذلك لقياس جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية. من

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

خلال البيانات والمعلومات التي أمكن الحصول عليها قبل تغيير المراجع ويمثلها بيانات عام ٢٠١٥. وبعد تغيير المراجع ويمثلها بيانات عام ٢٠١٦م.

وتم تقسيم نتائج البحث إلى جزئيين: أ- جاءت نتائج المؤشرات أو المقاييس الكمية لجودة الأرباح ومن ثم جودة التقارير المالية لتؤكد أن جودة الأرباح ومن ثم جودة التقارير المالية تزداد عند تغيير المراجع أيا كان سبب التغيير إلزامي أم اختياري. تم قياس جودة الربح من خلال ثلاث مقاييس مالية (نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي الربح التشغيلي) و(حجم الاستحقاق التشغيلي) و (درجة الارتباط بين التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وصافي الربح التشغيلي). ب- أما المقاييس غير الكمية التي تم استخدامها لقياس جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية تمثلت في (نسبة عدد المراجعين من المكاتب الأربعة الكبار لأجمالي عدد شركات العينة قبل وبعد تغيير المراجع لعامي ٢٠١٥, ٢٠١٦م) (نسبة الآراء المعدلة لأجمالي عدد شركات العينة لعامي ٢٠١٥, ٢٠١٦م) وجاءت النتائج لتشير إلى نتيجة معارضة للمقاييس المالية السابقة حيث أشارت النتائج إلى زيادة جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية قبل تغيير المراجع مقارنة بالجودة بعد تغيير المراجع. وتلك النتيجة تحتاج إلى المزيد من البحث لدراسة جدوى المؤشرات غير الكمية في قياس جودة التقارير المالية ومدى إمكانية استخدام جودة المراجعة كمؤشر علي جودة التقارير المالية.

٥- دراسة (Mulyadi & Suryandari, 2021):

استهدفت الدراسة الى فحص كيفية نظر المستثمرون إلى جودة التقارير المالية التي يقوم مراجعو الحسابات بمراجعتها ومدة مراجعتهم الطويلة، وتوصلت الدراسة إلى أن مدة مراجعي الحسابات سمة هامة تؤثر على فعالية عمليات مراجعة الحسابات وبالتالي تؤثر على كمية المعلومات الخاصة بالشركات التي يدرجها المستثمرون في أسعار الأسهم، كما أشارت إلى أن الفترة الطويلة للمراجع في مراجعة حسابات الشركة ترتبط بارتفاع تقلب أسعار الأسهم، وتكشف تحليلات أخرى أن هذا الأثر لا يوجد إلا بالنسبة لمراجعي الحسابات المتخصصين في الصناعة، مما يشير إلى أن أثر الفترة الزمنية للمراجع على التقلبات الفريدة يتوقف على الخبرة الصناعية.

٦- دراسة (Tessema & Abou-El-Sood, 2022):

سعت هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كان تدوير مراقب الحسابات يؤثر على درجة عدم تناسق المعلومات بين المستثمرين، ويهدف كذلك إلى فحص ما إذا كان الواقع المعزز الطوعي ينتج عنه معلومات أقل غير متماثلة مقارنة بالواقع المعزز الإلزامي، بالإضافة إلى ذلك، فإنه يفحص ما إذا كانت الروابط السياسية تعمل على تعديل الارتباط بين تدوير مراقب الحسابات و عدم تناسق المعلومات، واعتمدت على بيانات من البنوك المتداولة علناً عبر دول مجلس التعاون الخليجي للفترة ٢٠١٠-٢٠١٨، وقام المؤلفون بتضمين العديد من المتغيرات الرقابية في حوكمة الشركات وخصائص أخرى محددة باستخدام نموذج انحدار، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، حيث وجد المؤلفون أعلى نسبة عدم تناسق المعلومات للبنوك التي تقوم بتدوير مراقب الحسابات بشكل دوري، بينما تختار البنوك طواعية أن يقوم المراجعين بالتدوير، للحصول على عمليات تدقيق عالية الجودة، مما يؤدي إلى ارتفاع حجم التداول وانخفاض تقلب عائد الأسهم، وبالتالي انخفاض عدم تناسق المعلومات، وتشير النتائج إلى أنه عندما تختار البنوك طواعيةً تناوب المراجعين، يرى المستثمرون أن هذه البنوك أكثر التزاماً بالحصول على عمليات تدقيق عالية الجودة مقارنة بالواقع المعزز الإلزامي، إن توفير عمليات تدقيق عالية الجودة يعزز مصداقية المعلومات المبلغ عنها وبالتالي يقلل من مستوى نظم المعلومات، علاوة على ذلك، فإن تطبيق التدوير الإلزامي يتبع الواقع عدم تناسق المعلومات أعلى بالنسبة للبنوك المرتبطة سياسياً مقارنة بالبنوك المماثلة ولكن غير المرتبطة سياسياً، وأخيراً، وينظر المستثمرون إلى الواقع تدوير مراقب الحسابات على أنه أداة تأديبية تخفف من عدم تناسق المعلومات، ولا يتأثر هذا الدور المخفف بالارتباط السياسي للبنك، وهذه الدراسة لها حدود حيث يمكن تفسير تعريف تدوير مراقب الحسابات على أنه ثنائي أو ضيق للغاية، وبالتالي قد لا يكون من المناسب تعميم النتائج على سياقات مختلفة، ومع ذلك، فإن هذه الدراسة تلقي الضوء على منظور جديد للتوفيق بين الأدلة المكثفة الموجودة حول تأثير الواقع المعزز على تنظيم الدولة الإسلامية والدور

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

المعتدل للروابط السياسية. هناك قيود أخرى تتمثل في أنه بسبب عدم توفر البيانات، لم يتمكن المؤلفون من استخدام proXies الأخرى (مثل فروق أسعار العطاءات وتشتت توقعات المحللين) من عدم تناسق المعلومات، وتوفر النتائج نظرة ثاقبة للمنظمين وواضعي السياسات وواضعي المعايير حول التأثير السلبي المحتمل للصلوات السياسية على دور تدوير مراقب الحسابات في التخفيف من عدم تناسق المعلومات، وتؤكد النتائج على أهمية تدوير مراقب الحسابات التطوعية، وتشير إلى أن المنظمين وصانعي السياسات والمستقلين القياسيين يشجعون على تدوير مراجعي الحسابات بشكل دوري.

٧- دراسة (مشابط، ٢٠٢٣):

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة، واختبار أثر كل من طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه على هذه العلاقة، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة غير المالية المسجلة بالبورصة المصرية عن الفترة من ٢٠١٤ م حتى ٢٠١٩ م، وذلك لاختبار العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة، في ظل وجود طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه كمتغيرين معدلين Moderating variables مع ضبط العلاقة بينهما من خلال مجموعة من متغيرات الرقابة الأساسية وهي؛ حجم وعمر منشأة عميل المراجعة، مدى تحقيقها لخسائر، درجة الرفع المالي لها، معدل العائد على الأصول كمقياس للربحية، مدى تغير مراقب الحسابات، وتوقيت إنتهاء السنة المالية للشركة بالإضافة إلى أتعاب مراقب الحسابات ونوع رأيه كمتغيرات رقابة إضافية، وتوصلت الدراسة إلى انخفاض قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة لأغلبية الشركات المسجلة بالبورصة المصرية حيث حصلت معظم الشركات على ١٥,٨ درجة على مقياس Fog index مما يدل على صعوبة القراءة وأن متوسط فترة التأخير لتقرير المراجعة لدى الشركات المسجلة بالبورصة المصرية تبلغ ٧٣ يوماً، كما توصلت إلى أن العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة بمؤشر صعوبة القراءة (Fog index) وتأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية علاقة عكسية غير معنوية. وتم تعزيز هذه النتيجة من خلال إجراء التحليل الإضافي، كما تم اختبار مدى متانة أو حساسية النموذج المستخدم في اختبار تلك العلاقة من خلال تحليل الحساسية. كما توصلت أيضاً إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه يؤثران على العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة، حيث تغيرت المقاييس الإحصائية بإدخال هذين المتغيرين في النماذج كمتغيرين معدلين، وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بقضيتي قابلية القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة للقراءة وتأخير تقرير المراجعة لما لهما من تأثير على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية.

■ التعليق على الدراسات السابقة:

- في سياق عرض وتحليل الدراسات السابقة يمكن استخلاص أهم النقاط الحيوية على النحو التالي:
- ١- اختلفت وجهات النظر حول طبيعة العلاقة بين التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، فمنهم من رأى أن العلاقة بينهما هي علاقة إيجابية، ومنهم من رأى أنها علاقة سلبية، ومنهم من رأى عدم وجود علاقة على الإطلاق.
 - ٢- إن موضوع التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة التقارير المالية مازال محل جدل وخلاف ويحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة للوصول إلى رأى محدد ونتائج مرضية، حيث لم تقدم الدراسات السابقة دليلاً موضوعياً من بيئة الأعمال الكويتية -في حدود ما اطلع عليه الباحث - حول أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.
 - ٣- كما اتفقت غالبية الدراسات على العوامل المسببة لتدوير للمراجع الخارجي، وانعكاس هذا التدوير على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التدوير، وتحليل أثر تطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.
 - ٤- وقد تفاوتت النتائج التي توصلت إلى وجود تأثير سلبي ومنها ما توصل إلى عدم وجود تأثير، وهناك تعارض واضح في نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بأهمية التدوير لمراقب الحسابات الخارجي ولكل رأي حجته ومبرراته، مما يتطلب عناية خاصة عند دراستها وتناولها بالإضافة إلى التركيز

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

على منطقة بحثية في غاية الأهمية خاصة المهنية، وهي التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات للارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني للمراجع، على اعتبار أن التغيير هو وسيلة لضمان استقلال المراجع الخارجي، وجودة أدائه المهني مما ينعكس على جودة التقارير المالية.

٥- توصلت الدراسات السابقة الي نتائج أو آراء متعارضة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي وأثره علي جودة التقارير المالية، ورأي مؤيد لطول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة حيث يري مؤيدو هذا الرأي أن طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة يزيد من جودة التقارير المالية حيث يصبح المراجع يمتلك المعرفة الكاملة عن الشركة وادق التفاصيل عنها ومن ثم تزداد جودة التقارير المالية؛ أما الرأي الآخر فهو رأي معارض لطول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة محل المراجعة، حيث يري مؤيدو ذلك الراي أن زيادة فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة محل المراجعة يضعف من استقلاله ومن قدرته علي الاكتشاف والتقرير عن المخالفات بالقوائم المالية ومن ثم يضعف من جودة التقارير المالية، حيث قد يكون ذلك بسبب اعتماد المراجع الخارجي في تلك الحالة علي الأتعاب التي يحصل عليها من تلك الشركة كأحد المصادر الرئيسية والمستمرة كإيرادات لمكتب المراجعة ومن ثم يبذل كل الجهد ويقدم الكثير من التنازلات للاحتفاظ والاستمرار مع الشركة محل المراجعة.

■ الفجوة البحثية:

تعد هذه الدراسة هي الأولى في البيئة الكويتية (في حدود اطلاع الباحث)، والتي تتناول آثار التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية، حيث ركزت معظم الدراسات على جزئيات محددة للعلاقة بين تأثير التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية.

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية، وتبسيط الضوء على أهمية التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات، من خلال بيان منافع والانتقادات المتعلقة بالتدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات، وينبثق من هذا الهدف عدة أهداف فرعية على النحو التالي:

- ١- بيان طبيعة ومحددات التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- ٢- تحليل مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- ٣- الكشف عن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- ٤- الكشف عن أهم العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية، وبيان محدداتها بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- ٥- تحليل ودراسة العلاقة بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وتحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

خامساً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في الموضوع الذي يتناوله، حيث يسهم في دراسة وتحليل العلاقة أحد الاتجاهات المعاصرة محل الخلاف ودائمة الجدل والنقاش في الأوساط المحاسبية والمنظمات المهمة بمهنة المراجعة وهو التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، وإحدى المشاكل المحاسبية التي شغلت وما زالت تشغل الفكر المحاسبي وجودة التقارير المالية، بسبب الآثار التي تحدثها على الشركات وعلى المجتمع المالي ككل، من ناحية أخرى هناك بعض الدراسات التي تناولت قضية التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي وأخرى تناولت جودة التقارير المالية، إلا أن القليل من هذه الدراسات - في ضوء ما اطلع عليه الباحث - من اهتم بدراسة وتحليل العلاقة بين المتغيرين معاً في بيئة الأعمال الكويتية.

في حين تتمثل الأهمية العملية: تتمثل أهمية البحث من الناحية العملية في بيانه لأهمية أو عدم أهمية تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة التقارير المالية، وذلك من أجل بيان أثر تطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي في

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

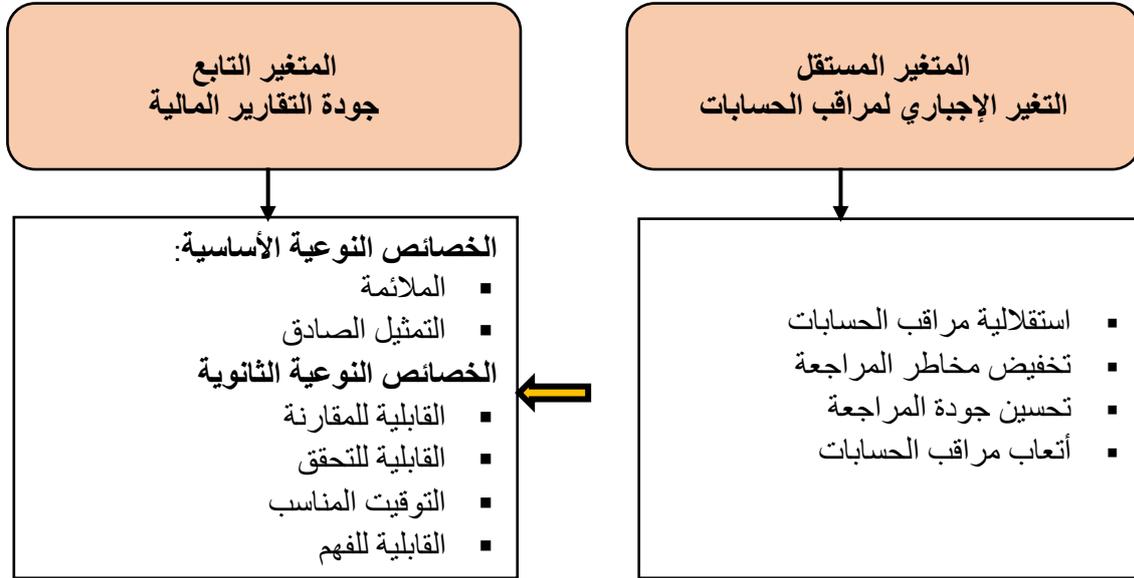
المساهمة في حل المشاكل التي تواجه منشآت الأعمال والعمل على تحقيق أهدافها، وحماية حقوق أصحاب المصالح بها، وذلك في ظل بيئة أعمال أصبحت جودة التقارير المالية سمة أساسية وواقع فعلى ينبغي أن تحققة العديد من منشآت الأعمال، مما يتطلب ضرورة البحث عن آليات وطرق لتحسين جودة التقارير المالية وما يترتب عليها من آثار، ويأمل الباحث أن يفيد هذا البحث كافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في بيان أثر التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال الكويتية.

سادساً: فروض البحث:

- 1- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- 2- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- 3- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- 4- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وتحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

سابعاً: منهجية ومتغيرات البحث:

اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي؛ حيث يقوم هذا البحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة النظرية، من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة، وتم اختبار هذه الفروض من خلال إجراء دراسة ميدانية على العينة محل الدراسة، وذلك لاستطلاع آرائهم بخصوص مدى ملائمة تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية في البيئة الكويتية، كما حاول الباحث اتباع المنهج الاستنباطي من خلال استخدام أسلوب تحليل المحتوى للتعرف على آثار تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية من خلال تحليل محتوى بعض تقارير مراقبي الحسابات والمعلومات الأخرى المنشورة على المواقع الإلكترونية على شبكة المعلومات، وتتمثل متغيرات البحث في الشكل التالي:



الشكل رقم (١) متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث.

القسم الثاني

دوافع ومبررات التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات بين الحجج المؤيدة والمعارضة

أولاً: طبيعة ومفهوم التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات:

يعتبر التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات من المفاهيم الحديثة، حيث أثارت الجهات المهنية في العديد من الدول المتقدمة قضية ضرورة التغيير الدوري لمراقب الحسابات وحجة أصحاب هذا الرأي أن إصدار تشريعات تلزم الشركة بضرورة التغيير الدوري لمراقب الحسابات سوف يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة. ولقد لوحظ أن انهيار العديد من الشركات بسببه انخفاض جودة المراجعة، وافتقاد مراقب الحسابات للاستقلالية، وقد أيد أصحاب هذا الرأي التغيير الدوري لمراقب الحسابات إلزامياً كوسيلة لتعزيز ودعم استقلالية مراقب الحسابات، وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل مراقب الحسابات (الأمين، ٢٠١٧).

ويشير تدوير مراقب الحسابات الخارجي إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس مراقب الحسابات الخارجي مراجعاً لشركة معينة، تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتغييره بمراجع آخر (جربوع، ٢٠١٨) و/أو يجب عليه إنهاء تعاقد مع الشركة، تمثل هذه المدة الحد الأقصى (وليس الأدنى) لمدة تعاقد مراجع معين مع شركة معينة، حيث يمكن للشركة أن تنهي تعاقدتها مع مراقب الحسابات الخارجي قبل انتهاء هذه المدة، ولكن يجب ألا تتجاوز مدة التعاقد بين مراقب الحسابات والشركة هذه المدة (Gwala & Nomlala, 2021). ويقصد بتناوب مراقب الحسابات أن يتعاقب مراقبي الحسابات (مكتب المراجعة أو شريك المراجعة) على مراجعة حسابات شركة معينة، أحدهما تلو الآخر، وهذا لا يمنع عودة مراقب الحسابات الأول لمراجعة حسابات الشركة، لكن بعد فترة زمنية فاصلة يتولى المراجعة خلالها مراقب حسابات آخر. وهذا يعني حدوث تداول العملية مراجعة حسابات شركة ما بين شركات مكاتب المراجعة أو بين الشركاء في شركة مراجعة واحدة (إبراهيم، ٢٠٢٠).

وبناء على ذلك، فقد استخدم مصطلح تناوب مراقب الحسابات ليعبر عن اتخاذ قرار من الجمعية العامة للشركة بإنهاء التعاقد مع مراقب الحسابات الحالي، مع علمه بذلك، لمرور فترة زمنية معينة على علاقة الارتباط بينهما امتثالاً للقوانين والقواعد المنظمة لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعملائه (Wesson, 2021). ويقصد بقاعدة التدوير وجود مبدأ أو لائحة أو قرار تنظيمي يحكم وينظم عملية تناوب وتعاقب مراقبي الحسابات على مراجعة حسابات شركة معينة، بعد فترة زمنية محددة. كما يقصد بقاعدة التدوير الإجمالي وجود إلزام مفروض على الشركات بتطبيق قاعدة التدوير يصدر من جهة تنظيمية أو تشريعية تمتلك سلطة فرض ضوابط وقواعد تنظيمية حاكمة على الشركات والرقابة على الالتزام بها، مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر (التميمي، ٢٠١٨).

ويقصد بمعدل الدوران الإجمالي لمراقب الحسابات هو أن تقوم المنشآت والشركات بتغيير مراجعيها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها وتختلف تلك المدة الزمنية من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد، وقد مر التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بمراحل عديدة قبل أن يتم اعتماده من قبل العديد من الدول وذلك لحماية استقلال مراقب الحسابات الخارجي وجودة عملية المراجعة فشركة (Dupont) الأمريكية قامت به طواعية بدون إلزام فكانت تغير مراجعيها سنوياً من عام ١٩١١ وحتى عام ١٩٢٧ وذلك اقتناعاً منها أن النتائج تكون أكثر كمالاً مع تغيير مراقب الحسابات الخارجي سنوياً وخلال الفترة من عام ١٩٢٨ وحتى عام ١٩٥٤ استمرت الشركة في تغيير مراجعها الخارجي ولكن ليس بشكل سنوي وإنما على فترات تراوحت بين سنتين إلى تسع سنوات. ومنذ عام ١٩٥٤ توقفت الشركة عن تطبيق تغيير مراقب الحسابات، فقد رأت الاستمرار مع شركة "Price and Waterhouse Company" كمراجع خارجي والتي كان لجهودها في مراجعة التعاملات الدولية لشركة (Dupont) والتي تميزت بالانتشار والتعقيد وضع النهاية لسياسة تغيير المراجعين التي كانت تتبعها الشركة واستمرت مع شركة برايس ووترهاوس كمراجع للشركة. (Anggraini, 2020, P37).

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

ثانياً: أهداف تغيير الإجمالي لمراقب الحسابات الخارجي:

نسبة لفشل بعض الشركات العامة المساهمة وأن هيارها يرجع ذلك إلى انخفاض في جودة القوائم المالية والذي قد يأتي من انخفاض جودة عملية المراجعة الخارجية في الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية في الشركات لذلك تم إصدار قرار التغيير الدوري لمراقب الحسابات الخارجي لتحقيق عدة أهداف منها (أبو جبل، ٢٠١٧؛ الوكيل، ٢٠١٩؛ الشافعي، ٢٠٢٠؛ Martani et al., 2020; Bulucea, 2021; Wesson, 2021; Pereira et al., 2021):

- ١- زيادة جودة أداء مكاتب المراجعة، ورفع سمعة وشهرة مكاتب المراجعة.
- ٢- تدعيم وتعزيز استقلال مراقب الحسابات الخارجي، طول الفترة قدي يؤدي إلي خلق علاقة تعاون أو صداقة وألفة بين مراقب الحسابات الخارجي وإدارة الشركة محل المراجعة مما قد يفقد مراقب الحسابات استقلاليته، ويجعله يتقاضى عن الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب والغش.
- ٣- دراسة العوامل التي تؤثر على تغيير مراقب الحسابات الخارجي.
- ٤- دراسة وتحليل وتقييم أثر تغيير مراقب الحسابات الخارجي على تكلفة وأتعاب عملية المراجعة وتأثير ذلك على موضوعيته واستقلاله.
- ٥- التعرف على عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي المرتبطة بمتطلبات معايير المراجعة، وقواعد السلوك المهني في جودة المراجعة.

ثالثاً: أهمية التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات الخارجي:

لأهمية تغيير مراقب الحسابات الخارجي قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (ACIPA)، بدراسة حول أثر تناوب المراجعين الخارجيين علي جودة المراجعة ، حيث تم اختيار (٤٠٠)، حالة تتعلق بفشل التقارير المالية خلال الفترة من ١٩٧٩م - ١٩٩١م ، حيث أظهرت الدراسات أن الفشل في التقارير المالية يحدث ثلاثة أضعاف عندما يقوم مراقب الحسابات بالمراجعة للعميل بأول أو ثاني عملية مراجع ، كما يساعد التغيير الدوري علي تنشيط المنافسة بين مكاتب المراجعة وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول علي العملاء بتقديم المراجعة بجودة عالية، التغيير الدوري لمراقب الحسابات الخارجي يؤدي إلي منع مراقب الحسابات من التقرب للعميل للإبقاء عليه ، كما يرتبط بمواجهة خطر العلاقات الشخصية التي قد تنشأ من طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله ، كذلك بين القضاء علي تبعية مراقب الحسابات الاقتصادية لعمل المراجعة ، مما يدعم استقلال مراقب الحسابات ويعزز من جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة، يرتبط التغيير الدوري لمراقب الحسابات الخارجي بتحسين قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عنها ، وخاصة في السنة الأولى للتعاقد نظراً لوجود وجه نظر جديدة من خلال رؤية جديدة لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بعمل المراجعة Mali (& Lim, 2018).

يتضح من خلال الدراسات السابقة التي عرضها الباحث أن التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات له أهمية كبيرة في بيئة مهنة المراجعة؛ مما يولد العديد من الدوافع لتبني تطبيقه، ويستنتج الباحث الآتي:

- التغيير الدوري يحسن ويطور من مهارة مراقب الحسابات الخارجي. التغيير الدوري مرتبط بحياد مراقب الحسابات واستقلاله.

- التغيير الدوري لمراقب الحسابات الخارجي يؤدي الي تحسين جودة التقارير المالية، ويحقق المصداقية في التقارير والقوائم المالية المنشورة ويدعم ثقة المستثمرين فيها.

- التغيير الدوري يؤدي الي زيادة الثقة في القوائم المالية المعدة ومراجعتها من قبل مراجع آخر.

- يضمن التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد السلوك المهني.

- يجعل مراقب الحسابات قادراً علي فحص أنظمة الرقابة الداخلية بموضوعية، واكتشاف أوجه القصور فيها والتقرير عنها، واكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها.

رابعاً: أسباب المطالبة بتطبيق تدوير مراقبي الحسابات في بيئة الأعمال الكويتية:
١. تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة:

قد يؤدي استمرار مكتب مراجعة معين في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة لمدة طويلة، إلى مخاطر جمود الفكر المهني لمراقب الحسابات والحد من نزعة الشك المهني التي يجب أن تكون لدى مراقب الحسابات خلال ممارسته للمراجعة (Ernst & Young, 2016). وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في عمليات المراجعة السابقة (جربوع، ٢٠١٨). لذا يعد تدوير مراقب الحسابات فرصة لتقديم رؤى ووجهات نظر جديدة مما يحسن من جودة عملية المراجعة (Mulyadi & Suryandari, 2021; Narayanaswamy & Raghunandan, 2019; Harber et al., 2022).

٢. الحد من العلاقات الوطيدة التي قد تصل إلى درجة الألفة بين مراقب الحسابات الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة:

عادة ما يؤدي طول مدة التعاقد إلى وجود علاقات وطيدة قد تصل إلى الألفة بين مراقب الحسابات وإدارة عمل المراجعة (Khasharmeh & Said, 2021). وقد يؤدي ذلك إلى حرص مراقب الحسابات على تحقيق مصلحة الإدارة على حساب غيرهم من أصحاب المصالح Stakeholders، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على استقلال مراقب الحسابات، ويعد ذلك أحد أسباب مطالبة العديد من المشرعين Legislators والمنظمين Regulators والمنظمات المهنية Professional Organizations لتدوير مراقب الحسابات، كوسيلة لمنع تطور العلاقات الوثيقة بشكل مفرط بين مراقب الحسابات والإدارة (Cantù et al., 2022). ولقد توافرت أدلة لدى PCAOB على أن المراجعين يسوقون أنفسهم للعملاء المحتملين كشركاء في دعم ومساندة هؤلاء العملاء على تحقيق أهدافهم (Roush et al., 2019).

٣. تدعيم استقلال مراقب الحسابات الخارجي:

أثبتت التحقيقات بشأن انهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون للمحاسبة Arthur Andersen /Enron (وغيرهما) وجود تواطؤ بين إدارة إنرون ومكتب آرثر أندرسون، الذي استمر مراقب الحسابات الخارجي لهذه الشركة ما يزيد عن خمسة عشر سنة (Harber et al., 2020). وقد أثار ذلك المخاوف على المستوى الدولي بشأن استقلال مراقب الحسابات، مما استلزم ضرورة اتخاذ إجراءات تنظيمية لذلك (PCAOP, 2011b). ومن أهم الآليات التي تم اقتراحها للتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات -سواء على مستوى شريك المراجعة فقط أو على مستوى مكتب المراجعة بالكامل- كآلية لتخفيف العلاقات الوطيدة بين مراقب الحسابات والعميل، ومن ثم تعزيز استقلال مراقب الحسابات.

ويرى (Tuttle & Wang, 2019) أنه في حالة عدم وجود تدوير إلزامي لمراقب الحسابات فقد يوجد حافز مالي لديه للتخلي عن استقلاليته، خاصة إذا كان احتمال الاستعانة به من قبل الشركات المدرجة في سوق المال منخفضة، حيث في ظل طول المدة عن حد معين قد يصبح مراقب الحسابات أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية، ويزيد من احتمالات التوافق مع العميل، فقد وجدت أدلة على إذعان المراجعين لطلبات العملاء عندما يتعاقدون لمدة طويلة (PCAOP, 2011c).

وتأكيداً على التأثير الإيجابي للتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات أكدت إحدى الدراسات الصينية على أن مكاتب المراجعة في ظل التدوير الإجمالي الشريك المراجعة ترتبط باحتمال أعلى بكثير لإصدار رأي مراجعة معدل (MAO) Modified Auditor Opinion مقارنة بمكاتب المراجعة التي لا يوجد فيها تغيير الشريك المراجعة (Meira, 2022). وإن إدراك مراقب الحسابات لتغييره بمراجع آخر بعد مدة معينة، يجعله يوازن بين اعتبارين الأول إرضاء عميله ولو كان ذلك على حساب استقلاليته، الثاني المحافظة على استقلاليته، ولو كان ذلك على حساب إرضاء عميله (Tuttle & Wang, 2019)، وبعد الحجم الكبير لمكتب المراجعة الحصن الذي يحمي مراقب الحسابات من السلوك الانتهازي للعميل، لأن مراقب الحسابات الذي لديه عدد كبير من العملاء لن يتمشى مع عميل معين على حساب استقلاليته، الأمر الذي قد يفقده بقية العملاء (أبو الخير، ٢٠١٩). وإن تدوير مراقب الحسابات يقلل من فرص إقامة مصالح مشتركة بينه وبين إدارة عميل المراجعة، قد تلحق أضراراً بغيرهما من أصحاب المصالح في الشركة (Aminu, 2021).

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

فالتدوير يؤدي إلى عدم اعتماد مراقب الحسابات على عميل واحد كمصدر وحيد للدخل، ومن ثم يحد التدوير من التبعية الاقتصادية Economic Dependence لمراقب الحسابات على عميل معين، فالضغوط التجارية للحفاظ على علاقة اقتصادية طويلة الأجل مع شركة معينة، قد تقوض من التزام مكتب المراجعة بالاستقلال (Chetty, 2019).

٤. تعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني:

يؤدي تدوير المراجعين إلى قيام مراقب الحسابات اللاحق بفحص عمل مراقب الحسابات السابق ومن ثم تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير Peer Review، مما قد يدفع مراقب الحسابات السابق إلى تحسين جودة المراجعة حتى لا يكتشف مراقب الحسابات اللاحق نقصه وإهماله أو تواطؤه (Lee & Turner, 2018; Kime & Manry, 2018). فتدوير مراقب الحسابات يعد أحد آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، خصوصاً في الدول التي تفتقر إلى وجود بيئة قانونية جيدة وأجهزة رقابية فعالة تراقب جودة أداء مراقب الحسابات (Hoyle, 1978). وتؤكد العديد من البحوث على أن المراجعة ستكون أكثر جودة في ظل تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات الخارجي، من منطلق خوف هذا مراقب الحسابات من احتمالات اكتشاف إخفاقاته وسوء أدائه لعملية المراجعة من قبل مراقب الحسابات الجديد. (Qawqzeh et al., 2018).

٥. تحسين جودة المراجعة:

غالباً ما يتم النظر إلى تدوير مراقب الحسابات بنوعية الداخلي تدوير شريك المراجعة، والخارجي (تدوير مكتب المراجعة كوسيلة لتعزيز جودة المراجعة، نتيجة التأثير الإيجابي للتدوير على وجود رؤية ونظرة جديدة للمراجعة وعلى استقلال مراقب الحسابات (Fathi and Rashed, 2021) وهناك بعض المؤشرات على ذلك، يمكن بيان أهمها، زيادة احتمالية أن تصدر مكاتب المراجعة - في ظل التدوير الإجمالي لشريك المراجعة (Audit Partner Rotation" Mandatory) - رأي مراجعة معدل Modified Audit opinion (MAO) بشكل جوهري مقارنة بالمكاتب التي لا يوجد بها تغيير للشريك؛ وجود تأثير إيجابي للتدوير الإجمالي لشريك المراجعة على جودة المراجعة للمكاتب الواقعة في المناطق ذات المؤسسات القانونية الضعيفة، وعلى وجه التحديد، عادة ما يرتبط التعاقد قصير الأجل short tenure بإيجابية مع حالات الفشل في عملية إعداد تقرير المراجعة (He & Chen, 2021).

٦. تخفيض مخاطر المراجعة:

يساعد تطبيق التدوير الإجمالي للمراجعين الخارجيين في الحد من احتمالات فشل عملية المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة ومن ثم تقليل مخاطر المراجعة (Velte & Loy, 2018).

٧. الحد من احتمالات تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة:

تتمثل أطراف الوكالة في شركات المساهمة في ثلاثة أطراف أساسية، الطرف الأول هو المساهمين ويمثلون الطرف الأصيل، باعتبارهم أصحاب رأس المال وأصحاب الحق الأصيل في اختيار أعضاء مجلس الإدارة واختيار مراقب الحسابات الخارجي، أما الطرف الثاني فهو الإدارة باعتبارها الطرف الموكل من قبل المساهمين في إدارة الشركة، وما يتضمنه ذلك من مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، أما الطرف الثالث فهو مراقب الحسابات الخارجي باعتباره الطرف الموكل من قبل المساهمين في مراجعة القوائم المالية للشركة (بدوي، ٢٠١٧). وقد أدى تعدد هذه الأطراف في شركات المساهمة إلى وجود تعارض في المصالح، لذا يرى مؤيدو التدوير أنه يمثل أحد أدوات الحد من الصراعات التقليدية الناتجة عن الوكالة والتي تمثل السمة الرئيسية في إدارة الشركات المساهمة الضخمة (PCAOb, 2011b, (Indyk, 2019; Friedrich et al., 2021; Dordzhieva, 2022).

٨. الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة:

تهيمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big Four Audit Firms على سوق مراجعة الشركات المدرجة في العديد من دول العالم خاصة أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، ويرجع ذلك إلى أن لهذه المكاتب إمكانيات وخبرة أعلى من غيرها، وهذا الشكل من الاحتكار السوق المراجعة العالمي يجعل من دخول السوق عملية صعبة جداً لمكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم (Stiglbauer & Velte, 2017).

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

ويساعد التدوير الإجمالي لمكتب المراجعة على معالجة المخاوف بشأن تركيز سوق المراجعة Audit Market Concentration في عدد قليل من مكاتب المراجعة، من خلال خلق فرص أعمال إضافية لمكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، ومن ثم تحسين المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومن ثم يسعى كل مكتب إلى تحسين جودة خدمات المراجعة التي يقدمها من أجل جذب انتباه عملاء المراجعة والقدرة على المنافسة (Wang & Zhu, 2018, p9).

٩. الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة:

إن إدراك مراقب الحسابات الحالي بقيام عميل المراجعة بتغييره بأخر بعد مدة معينة، يجعله يعزز من نزعة الشك المهني لديه، مما يجعله أكثر حرصاً على بذل العناية المهنية الواجبة، خاصة إذا اكتشف مراقب الحسابات اللاحق إخفاقات مراقب الحسابات السابق في أداء عمله (أبو الخير، ٢٠١٩؛ مشابط، ٢٠٢٣؛ (Indyk, 2019; Kim et al., 2019; Friedrich et al., 2021; Dordzhieva, 2022).

١٠. وجود مبرر للمطالبة بزيادة أتعاب المراجعة:

قد يقبل مراقب الحسابات تخفيض أتعاب المراجعة في ظل عدم تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين، أما في ظل تطبيق هذه السياسة فعادة ما يتم إعادة النظر في قيمة أتعاب المراجعة وتحديدها في ضوء تكاليف المراجعة (Mcgregor & Carpenter, 2021).

فقد يتحمل مراقب الحسابات تكاليف مرتفعة عند بدأ المراجعة لتفهم نشاط عميل المراجعة ونظم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر المرتبطة به (Pinto et al., 2019). وعادة يتحمل مراقب الحسابات هذه التكاليف في السنة الأولى فقط، لذا يمكن اعتبارها أصل من أصول المراجعة، يستفيد به مراقب الحسابات في السنوات التي يراجع فيها نفس الشركة (أبو الخير، ٢٠١٩). ومن ثم يكون من المنطقي المطالبة بزيادة الأتعاب (Said & Khasharmeh, 2014).

خامساً: أسباب المطالبة بعدم تطبيق تدوير مراقبي الحسابات في بيئة الأعمال الكويتية:

لقي التدوير الإجمالي للمراجعين الخارجيين -خاصة تدوير مكاتب المراجعة -معارضة من قبل أطراف متعددة، على رأسها مكاتب المراجعة الكبيرة وبشكل خاص الأربعة الكبار. حيث ترى هذه المكاتب أن الفائدة الوحيدة للتدوير الإجمالي للمراجعين الخارجيين هو وجود نظرة ورؤية جديدة عند مراجعة القوائم المالية، وفي مقابل ذلك يرون أن هذا الاتجاه يواجه العديد من المشاكل التي قد تفوق الفوائد المنتظرة منه (أبو الخير، ٢٠١٩؛ Choi et al., 2017; Yalcin & YAŞAR, 2019; El Ouafi, 2019; Harber et al., 2022)، ومن أهمها ما يلي:

١. فقد المعرفة المترجمة لدى مراقب الحسابات الخارجي (مكتب أو شريك المراجعة) عن المنشأة محل المراجعة:

أكدت العديد من الدراسات على أن من أهم مزايا طول مدة تعاقد مكتب المراجعة audit firm tenure هو فهمه لأعمال الشركة وعملياتها وأنظمتها، وبشكل خاص النظام المحاسبي ونظام الرقابة والمخاطر المرتبطة بنشاطها لذا من أهم مشاكل التدوير الإجمالي لمكتب المراجعة، فقد المعرفة التي كونها المكتب عن عميل المراجعة مما يهدد جودة المراجعة، كما أنه يؤثر سلباً على منحنى تعلم مراقب الحسابات، ففي ظل منحنى التعلم Learning Curve، فإن عمليات المراجعة يمكن أن تكون أقل كفاءة في بداية الارتباط، بسبب نقص المعرفة والفهم بعميل المراجعة (Olanisebe et al., 2018; Bulucea, 2020; Martani et al., 2021; Wesson, 2021; Pereira et al., 2021). فقد يمثل تعاقد مراقب الحسابات لمدة قصيرة إشكالية لمكاتب المراجعة التي تحاول بناء قاعدة معلومات عن عملائهم، ومن المحتمل أن يكون التدوير وسيلة سلبية تجاه هذه المحاولات (PCAOB, 2011b, 201c). وقد يكون لذلك آثار سلبية يمكن أن تتفاقم من خلال التدوير الإجمالي لمكتب المراجعة (Fitriany et al., 2019).

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

٢. عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين لاستقلال مراقب الحسابات:

يعارض البعض التدوير المراجعين الخارجيين، من منطلق أنه قد لا يكون وسيلة فعالة للمحافظة على استقلال مراقب الحسابات، بل أن البعض الآخر يرى وجود تأثير سلبي على الاستقلال الذهني، فقد يتخلى مراقب الحسابات عن استقلاله في نهاية مدة المراجعة قبل التدوير، بسبب إدراكه بأن المساهمين لن يعيدوا اختياره مرة أخرى (Reid and Carcello, 2019). كما أن الشركاء يرون أن تسارع التدوير أو تمديد فترة التوقف الإجمالي Cooling-off period التي يتطلبها SOX وقواعد SEC لا يحسن الاستقلال الذهني، إلا أنه يعزز الاستقلال الظاهري (Oranefo, 2022).

ولقد تضمنت الردود على الورقة الخضراء للمفوضية الأوروبية وبيان مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة PCAOB عدة بدائل أخرى لمواجهة القلق بشأن استقلال مراقب الحسابات؛ أهمها: المزيد من التواصل بين المراجعين والمستثمرين ولجان المراجعة؛ والمزيد من الشفافية بشأن جودة المراجعة من قبل المنظمين والأجهزة المشرفة على المراجعة؛ والمزيد من التدريب الأعضاء مهنة المراجعة على ممارسة نزعة الشك المهني، فهذه البدائل تعد بديلاً عن تدوير المراجعين الخارجيين. وقد طبقت في السنوات الأخيرة وعززت من فعالية استقلال مراقب الحسابات دون الإضرار بجودة المراجعة (Kuang et al., 2020).

ويعتقد الباحث أن ما يذكره البعض من أنه لا توجد أدلة قاطعة بخصوص تأثير التدوير الإجمالي على استقلال مراقب الحسابات، يرجع إلى عدم تفهمه لطبيعة استقلال مراقب الحسابات. فإذا كانت لا توجد أدلة قاطعة على تأثير التدوير على الاستقلال الذهني لمراقب الحسابات، من منطلق أنه مرتبط بضمير مراقب الحسابات نفسه ويصعب معرفة وقياس هذا الاستقلال، فإنه من المؤكد أن تطبيق سياسة التدوير ستكون من أهم مقومات تحقيق الاستقلال الظاهري.

٣. عدم توافر أدلة كافية على تحسين تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين الجودة المراجعة:
لم تقدم معظم البحوث الأكاديمية بشكل عام أدلة على أن طول مدة التعاقد (أي عدم تبني سياسة تدوير مكتب المراجعة) يضر بجودة المراجعة، بل أن بعض الدراسات أظهرت أن التدوير قد يؤثر بشكل سلبي على هذه الجودة نظراً لفقد المعرفة الخاصة بالعمل، خصوصاً عندما يتم التدوير بعد فترات قصيرة، وتشير الأدلة التجريبية إلى أن جودة المراجعة تكون أقل في السنوات الأولى لمراقب الحسابات الجديد، لذا فمن المتوقع وجود استجابات سلبية لسوق المال بناء على التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات (حميدات، ٢٠١٧).

٤. ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها مراقب الحسابات الخارجي:
بافتراض قدرة مكاتب المراجعة على التحول من مراجعة شركة معينة لشركة أخرى بشكل فعال، فإن ذلك لن يكون بدون تكاليف على مراقب الحسابات والشركة (Polychronidou et al., 2020). لذا يعارض المراجعين الخارجيين أنفسهم التدوير الإجمالي لمكتب المراجعة، من منطلق أن ذلك قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، بشكل يفوق الفوائد المتوقع الحصول عليها، حيث يتحمل تكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الرقابة الداخلية لعميل المراجعة الجديد، من أجل المحافظة على نفس المستوى من جودة المراجعة المقدمة من مراقب الحسابات السابق، والتدوير الإجمالي لمكتب المراجعة يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على مهنة المراجعة من خلال زيادة التحديات والتكاليف الخاصة بتوظيف واستقطاب الموظفين المؤهلين في مجال المراجعة مع كل عملية تدوير تحدث (جربوع، ٢٠١٨؛ Sharma et al., 2019; Pinto et al., 2019; Stix, 2020).

٥. ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير التي يتحملها عملاء المراجعة:
يترتب على التدوير الإجمالي لمكتب المراجعة كل فترة تحمل عميل المراجعة التكاليف بدء ارتباط مراجعة جديد نتيجة الوقت المستغرق من قبل لجنة المراجعة والفريق الإداري في البحث عن مكتب مراجعة آخر للتعاقد معه، مثل تكاليف الإعلان وفحص العروض المتاحة، وتكاليف التعاقد مع مراقب الحسابات الجديد، وتكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارته لمراقب الحسابات الجديد في هذا المجال،

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

ولتجنب تحمل هذه التكاليف يفضل بعض المساهمون عدم تدوير مراقب الحسابات (Ngo & Reicher, 2020; de Jong et al., 2020).

٦. الحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات الخارجي:
أكدت العديد من الدراسات على أهمية تبني مكاتب المراجعة للتخصص الصناعي، من أجل تحسين جودة المراجعة (منصور، ٢٠١٧). إلا أنه يوجد تعارض بين تبني هذا الاتجاه وتطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين (العواد وآخرون، ٢٠٢٠؛ Jadiyahappa et al., 2021). فالتدوير يجعل مراقب الحسابات يحجم عن تطبيق التخصص، من منطلق أنه في ظل تطبيق التدوير يكون من الصعب الاكتفاء بمراجعة نشاط واحد فقط، فقد يكون التدوير عاملاً مثبطاً لمكاتب المراجعة لتجميع خبرة في قطاع أو صناعة معينة، كما أن التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة يجعل من الصعب على بعض عملاء المراجعة أن تجد مراجعين متخصصين في مراجعة صناعتها، مما قد يضر بجودة المراجعة (Ngo & Reicher, 2020; de Jong et al., 2020).

٧. إقبال كاهل الإدارة ولجان المراجعة بالبحث الدوري المتكرر عن مكتب مراجعة جديد:
تعد لجان المراجعة قادرة على إقرار ما إذا كان من المناسب تغيير مكتب المراجعة أم لا، ويحد التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة من الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تنظيم العلاقة بين مكتب المراجعة والشركة، الأمر الذي لن يكون في صالح المستثمرين (Gwala & Nomlala, 2021). وإن تكرار تغيير مكتب المراجعة سوف يؤدي إلى تشتت وإرباك الإدارة ولجان المراجعة عن التركيز عن مسؤولياتهما الأساسية خاصة فيما يتعلق بتقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين. بل إن التدوير قد يؤثر بشكل سلبي على المساهمين، حيث يقوض من هيكل حوكمة الشركات للشركات التي يستثمرون فيها (Wawoa et al., 2020).

ويرى البعض أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات الخارجي له عيوب كثيرة من أهمها:
- إن دوران مراقب الحسابات لن يكون له أي تأثير سلبي على التقرير والاستقلال ما دام مراقب الحسابات يتمتع بهما بدرجة كافية، بالإضافة إلى أن هذا التغيير قد يصاحبه زيادة في التكاليف ولن يكون له فوائد كافية لتبرير هذه التكاليف (كاظم، ٢٠٢٠).
- تحمل مراقب الحسابات تكاليف أعلى للمراجعة الأولية وتكاليف الدوران قد تفوق منافعه.
- هيمنة الشركات الأربع الكبرى في المراجعة على الشركات المدرجة في السوق الأوربية (Salehi et al., 2022).
- الخسارة التي تكمن في فقدان المعلومات الخاصة بعمل العميل بسبب الدوران المتكرر للمدقق (Harber et al., 2022).
- يصبح عمل مراقب الحسابات أقل فاعلية ويخسر فرصة مراقبة أداء المدراء.
والعيوب السابقة جعلت البرلمان الأوربي يناقش تقييم الأثر الناتج عن الدوران، وضرورة إثارة التساؤلات حول مدى معالجة دوران مراقب الحسابات للمشاكل الفعلية المتصورة في السوق الأوربي Quick & Schmidt, 2018).

وفي ضوء ما تقدم، يرى الباحث أن معارضي التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات الخارجي يستندون إلى أسباب تتركز حول فقد المعرفة المتراكمة لدى مراقب الحسابات الخارجي عن المنشأة محل المراجعة، وعدم توفر أدلة موضوعية تثبت التأثير الإيجابي لهذا التغيير على استقلال مراقب الحسابات، والحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات الخارجي، وارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التدوير الإلزامي التي يتحملها مراقب الحسابات وعملاء المراجعة، كما أنه لا توجد أدلة قاطعة على تأثير التدوير الإلزامي على الاستقلال الذهني لمراقب الحسابات وذلك من منطلق أنه مرتبط بضمير مراقب الحسابات نفسه ويصعب معرفته وقياسه.
ويرى الباحث أن أهم مزايا التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات الخارجي هو دعم استقلال مراقب الحسابات الخارجي وهذا يصب في جودة المراجعة، وأهم العيوب زيادة التكاليف على مراقب الحسابات والعمل.

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

مما سبق يتضح أن كلا من المؤيدين والمعارضين لهم حجج مقبولة ولذا يتطلب الأمر دراسة موضوع تغيير المراجعين في ضوء الآراء المؤيدة والمعارضة واخذ جميع آراء الاطراف المعنية بالموضوع لما له من تأثير على جودة عملية المراجعة التي تعتبر الأساس في زيادة ثقة المستثمرين في السوق الكويتي حيث تعرف جودة المراجعة بأنها قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف أي خرق في حسابات العميل والإبلاغ عن هذا الخرق، وبالتالي يمكن القول إن الاستقلال والجودة مرتبطان ببعضهما البعض بشكل وثيق.

وفي الكويت، تضع وزارة التجارة والصناعة معايير المحاسبة والمراجعة لتنظيم المهنة من خلال جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية (KAAA) وفقاً للمرسوم بقانون رقم ٥ لعام ١٩٨١، ويتطلب قانون الشركات رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي الكويت، يتم تعيين المراجعين بين لفترة محددة مدتها عام واحد ويمكنهم الاستمرار كمراجع حسابات الشركة بعد العام الأول، رهنأ بموافقة المساهمين/ الشركاء في اجتماع الجمعية العامة. وتنص المادة ٦ من قرار هيئة أسواق المال رقم ٢٤ لسنة ٢٠١٢ على أن يتم تناوب مراجعي حسابات الشركات المساهمة العامة الكويتية مرة كل أربع سنوات (Alshammari, 2014; Tessema & Abou-El-Sood, 2022, p5).

القسم الثالث

التطور المقترح لدور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية

تنطوي جودة التقارير المالية على خصائص جودة المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير، وبدائية فإنه يجب التسليم بأنه لا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة الخصائص، إلا أن هناك اتفاق على بعض الخصائص الأساسية، هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملائمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة، فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (Biddle, et al, 2019).

قد عرفها بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية ((FASB, 2012) جودة التقارير المالية بأنها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مبنية بشكل تنظيم هرمي، تتكون من خاصيتين رئيسيتين وهما الملائمة والموثوقية ومجموعة من الخصائص الثانوية (الفرعية) وهي صدق التعبير، وإمكانية التحقق، والقيمة التنبؤية، والتغذية المرتدة وإمكانية المقارنة، الثبات، والتوقيت المناسب (شنين، ٢٠١٦، ص ٤٤).

وأكدت دراسة (Muraina, S. A., & Dandago, 2020) على أن الجودة تعني مجموعة الخصائص التي تنسم بها المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها مثل: (القابلية للفهم والمصدقية والملائمة والقابلية للمقارنة والتوقيت المناسب) وترتبط بشكل رئيسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير. وهناك مؤشرات للاستدلال على جودة التقارير المالية من أهمها: مدى منفعة المحتوى المعلوماتي للتقارير وخلوها من التحريفات، الالتزام بالتشريعات والمعايير المحاسبية، وانخفاض عمليات إدارة الأرباح.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى وجود أكثر من مدخل لتحديد مفهوم جودة التقارير المالية، حيث يشير (مسعود، ٢٠٢٠؛ Qingliang, 2017; Herath and Albarqi, 2017; Isabel & Emma, 2017) et al., 2016) لقياس جودة التقارير المالية، إلى وجود مدخلين يمكن من خلالهما تحديد مفهوم جودة التقارير المالية.

▪ **الاتجاه الأول:** قياس FRQ من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مثل الملاءمة والتمثيل الصادق، وهذه الخصائص يصعب تحديدها كمياً للتحقق من FRQ، ويركز المدخل الأول على احتياجات المستخدمين، حيث تعتمد جودة التقارير المالية وفقاً لهذا المدخل على مدى منفعة

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

المعلومات المالية للمستخدمين. وبناء على ذلك، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات والتي تحقق هذا الهدف. ولذلك أشار المجلس إلى أن معلومات القوائم المالية يجب أن تكون ملائمة ويمكن الاعتماد عليها (Hadiyanto et al. 2018). والملاءمة والتمثيل الصادق هما السمتان الأساسيتان اللتان تعتبران حيويتين للتأكد من جودة التقارير المالية، ومع ذلك، يتم استخدام العديد من الخصائص الأخرى، مثل القابلية للمقارنة والفهم، لزيادة الخصائص الأساسية اللازمة لإعداد بيانات مالية عالية الجودة، وتعتبر هذه البيانات ذات صلة ومفيدة عندما تقدم معلومات تتيح للمستخدمين تقييم وفهم الأحداث الماضية والحالية بدقة واتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة، وتتعلق خصائص الصلة بتلك التي تؤثر على قدرة المستخدمين على اتخاذ القرار (Rashid, 2020).

▪ **الاتجاه الثاني:** قياس FRQ من خلال جودة الأرباح من خلال قيمة الاستحقاق، أو مجموعة من المؤشرات المالية.

وبناءً على ما سبق، سيتم استخدام إطار الخصائص النوعية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (2019 IASB, & Salehi et al, 2018)، والدراسة الحالية سوف تركز على الاتجاه الأول من خلال الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، وهي (عمار، ٢٠١٧، ص١٧؛ Herath and Albarqi, 2017): (الملاءمة، والتمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم).

وقد قامت هيئة السوق المالية بالكويت بتحديث لائحة الحوكمة الصادرة في نوفمبر ٢٠٠٦، من خلال اعادة اصدارها بعد تحديثها في فبراير ٢٠١٧. حيث تمت اضافة العديد من الضوابط التي تزيد من مصداقية وجودة التقارير المالية ومن ثم جودة الأرباح، من تلك الضوابط ما يلي (Olanisebe et al., 2018; Hadiyanto et al., 2018; Muraina & Dandago, 2020):

- أن تكون اغلبية أعضاء مجلس الادارة من الأعضاء غير التنفيذيين (المادة ١٦).
- ألا يقل عدد أعضاء المجلس المستقلين عن عضوين او ثلث أعضاء المجلس أيهما أكثر (المادة ١٦).
- تناول الباب الثالث من اللائحة بالتفصيل الشروط والمهارات والمهام والواجبات والمسئوليات لأعضاء مجلس الادارة بما يضمن مزيد من جودة التقارير المالية.
- كما ورد في الباب الرابع من اللائحة في (المادة ٥٤) تكوين لجنة المراجعة ولكن الجديد الآن أن قرار تشكيل اللجنة يكون بقرار من الجمعية العامة العادية للشركة وليس من مجلس الإدارة، كما أن لائحة عمل لجنة المراجعة تصدر بقرار من الجمعية العامة للشركة. كما اشترطت نفس المادة انه لا يجوز لمن يعمل أو كان يعمل خلال السنتين الماضيتين في الإدارة التنفيذية أو المالية للشركة أو لدي مراجع حسابات الشركة أن يكون عضواً في لجنة المراجعة.
- كما جاء في (المادة ٥٥) أن من بين اختصاصات لجنة المراجعة دراسة القوائم المالية للشركة قبل عرضها على مجلس الادارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها لضمان نزاهتها وعدالتها وشفافيتها، وكذلك التحقق من التقديرات المحاسبية في المسائل الجوهرية الواردة بالتقارير المالية.
- وورد في نفس المادة (٥٥) أن دور لجنة المراجعة فيما يتعلق بالمراجع الخارجي ويتمثل في التوصية لمجلس الادارة بترشيح مراجعي الحسابات وعزلهم وتحديد اتعابهم وتقييم أدائهم بعد التحقق من استقلالهم ومراجعة نطاق عملهم وشروط التعاقد معهم، وكذلك مراجعة خطة عمل المراجع الخارجي، ودراسة تقريره وملاحظاته ومتابعة تنفيذها.

وفي ضوء ذلك فإن الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وأهم هذه الخصائص والتي وردت في البيان رقم (٢) عام ١٩٨٠م والتي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" والتي تعد الدراسة الأكثر شمولية وأهمية حيث قامت بتغطية شاملة لألية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية وهي: (المخادمة، ٢٠١٥؛ ريشه، ٢٠١٧؛ خلف، ٢٠٢٠):

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

- الملاءمة (Relevance).

- الموثوقية (Reliability).

ومن الأمور المهمة أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات (الملاءمة والموثوقية) بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات)، ولكي يكون الحكم عادة على المعلومات المحاسبية فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية ومن هذه الصفات (السقا، ٢٠١٧):

- القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك).
 - القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
 - الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية.
- ومن خلال متابعة البحث الحالي للأدب المحاسبي تبين وجود جهود منذ فترة زمنية بعيدة، نحو وضع مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كان من أولها ما أورده مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عام ١٩٨٠، إلى تلك مجهودات مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ١٩٨٩، ولقد استمر هذان المجلسان في تنقيح وتعديل وتطوير الاطار المفاهيمي للمعلومات المالية على ضوء ما يستجد من قضايا محاسبية، وفي عام ٢٠١٠ صدر الإطار المفاهيمي المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي شمل ست خصائص، أساسية: (الملاءمة والتمثيل الصادق)، ومعززة او ثانوية: القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت والقابلية للفهم)، ورغم صدور إطار مفاهيمي عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠١٨ إلا أنه لم يحدث أي تغيير في مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Mahboub, 2017; Hariani et al., 2021). وسعى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إجراء تفاعل مشترك والخروج بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد تم تصنيف هذه الخصائص إلى ما يلي (البيسوني، ٢٠١٤؛ Hadiyanto et al., 2018; Saji et al., 2022):

أ- الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية ومنها:

نظرا لأن الدراسة تنطرق إلى الخصائص الأساسية تم تناول خاصيتي الملاءمة والموثوقية كما يلي:

- الملاءمة Relevance:

تعد الملاءمة من أهم الخصائص التي يجب أن توفرها الأنظمة المحاسبية لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تحدث اختلاف في القرار الذي سيتم اتخاذه من قبل مستخدمي المعلومات، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم توافر التوقيت الزمني المناسب للمعلومات لا بد أن تتوافر فيها ما يعطي دلالات تنبؤية للمستقبل ودلالات تأكيدية على الماضي (IASB 2018, & 2019). وتجدر الإشارة إلى وجود خاصيتين فرعيتين للملاءمة تتمثل الأولى في القدرة التنبؤية للمعلومات المالية من خلال تضمين التقارير المالية لمعلومات تعد أساس ملائم للتخطيط للمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية التي تخص المنشأة أو تخص أصحاب المصلحة، والخاصية الفرعية الثانية تتمثل في قدرة التقارير المالية الحالية على توفير معلومات تعطي دلالات تأكيدية لمعلومات وقرارات ماضية.

- المصداقية (Reliability) والتمثيل الصادق (Faithful Representation): -

ويقصد بالموثوقية القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدمها بأقل درجة خوف ممكنة فهي تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ولكي تتصف المعلومات بالموثوقية يتوجب أن تكون قابلة للتحقق وأن تتسم بالحياد وعدم التحيز والصدق في التعبير بوجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، ويجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث المالية التي تحيط بالشركة وعرضها في البيانات المالية وخالية من الأخطاء(سعد، ٢٠٢١). ويقصد بالمصداقية شمول التقارير المالية على المعلومات المالية التي تمثل وتعبر بشكل صادق عن كافة الأحداث التي تتعلق بنشاط المنشأة، ويتم التمثيل الصادق في الإفصاح عن هذه الأحداث بشكل رقمي أو وصفي أو كليهما، ولكي تتوافر خاصية المصداقية لا بد من اتسام المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية بثلاث خصائص فرعية وهي ان تكون هذه المعلومات مكتملة ومحيدة وخالية من الخطأ (IASB 2018,2019).

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

ويقصد باكتمال المعلومات المالية أن تشمل التقارير المالية على المعلومات الرقمية والوصفية الكافية، لجعل أصحاب المصلحة قادرين على فهم الأحداث الاقتصادية التي تتعلق بالمنشأة، كما يقصد بالمحايدة خلو هذه المعلومات من التحيز في القياس والعرض، بغرض التأثير على فئة من فئات أصحاب المصلحة، أما خلو المعلومات المالية من الأخطاء فلا يقصد به الدقة التامة، ولكن يقصد به تطبيق القواعد والمعايير المتعارف عليها، بشأن قياس وعرض المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمنشأة (سليمان، ٢٠٢٠).

ب- الخصائص النوعية المعززة (الثانوية) لجودة المعلومات المحاسبية ومنها:

- **القابلية للمقارنة Comparability:** لكي تكون المعلومات المالية مفيدة لأصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم الرشيدة لا بد أن يتم مقارنتها مع نفس المعلومات لنفس المنشأة عبر سنوات مختلفة أو مقارنتها مع منشآت أخرى، وبالتالي تعكس المقارنة حقيقة المعلومات المالية المنشورة عن المنشأة ومدى واقعيتها ومدى ملاءمتها في عملية اتخاذ القرارات. وعلى الرغم من أن كثير من الأحداث الاقتصادية يتم معالجتها محاسبياً بطرق بديلة، الأمر الذي يقلل من خاصية القابلية للمقارنة إلا أن الثبات يعتبر الداعم الرئيسي لهذه الخاصية (IASB, 2018 & 2019).

- **التحقق Verifiability:** تعني مساعدة مستخدمي البيانات المالية في التأكد من التعبير عن المعلومات المالية بصدق. هذا يعني أن أصحاب المصلحة المطلعين مقتنعون بما تحتويه البيانات المالية بصدق التقارير المالية بشكل مباشر أو غير مباشر، فالتحقق بشكل مباشر يتمثل في القدرة على ملاحظة المعلومات الواردة بالتقارير المالية مثل إعادة جرد النقدية للتأكد من رقم النقدية المقرر عنه بالتقارير المالية، أما التحقق غير المباشر فيتمثل في إمكانية إعادة استخدام الطرق المحاسبية المستخدمة في إنتاج المعلومات الواردة بالتقارير المالية للتأكد من صحة المدخلات والنتائج (IASB, 2018 & 2019).

- **التوقيت Timeliness:** يقصد بهذه الخاصية التوقيت الملائم من خلال توفير المعلومات المالية بالتزامن مع القرارات حتى لا تفقد المعلومات المالية أهميتها في عملية اتخاذ القرارات (Salehi et al., 2018).

وهذه المعلومات متاحة لصانعي القرار في الوقت اللازم ليكونوا قادرين على منحهم فرصة لاتخاذ القرارات المناسبة. وعليه يجب أن تكون المعلومات المالية متاحة لأصحاب المصلحة في الوقت المناسب للتأثير على قراراتهم، حيث تعتبر المعلومات القديمة أو غير المتزامنة مع عملية اتخاذ القرارات غير مفيدة ولا تحقق خاصية الملاءمة (IASB, 2018 & 2019).

- **القابلية للفهم Understandability:** إذا لم تكن المعلومات المالية قابلة للفهم فلا جدوى منها، وبالتالي لكي تكون المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية مفيدة وملائمة لأصحاب المصلحة يشترط أن تكون هذه المعلومات مفهومة لديهم، وعليه تعمل على تخفيض عدم التأكد والتأثير في عملية اتخاذ القرارات (Abed et al., 2022). كما يشترط على الجانب الآخر أن يكون لدى أصحاب المصلحة المستوى الملائم من التعليم والإدراك والمعلومات المسابقة المتعلقة بالأعمال والأحداث الاقتصادية والتي تؤهلهم لفهم المعلومات المالية المنشورة بالتقارير المالية (IASB, 2018 & 2019).

وبناء على ما سبق نجد أن العلاقة بشكل عام بين هذه الخصائص علاقة عكسية بحيث أنه عندما يزيد مستوى خاصية معينة ينخفض مستوى خاصية أخرى، وعلى الرغم من هذه العلاقة العكسية إلا أنه لا يقبل نموذج محاسبي يحقق خاصية دون الأخرى (عمار، ٢٠١٧)، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تعد خصائص متداخلة مع بعضها البعض ولا بد من تحقيقها مجتمعة من خلال عرض معلومات محاسبية ملائمة وصادقة لتعظيم فائدة أصحاب المصلحة، حيث أن التمثيل الصادق في التقرير عن ظاهرة غير ملائمة أو عدم التمثيل الصادق في التقرير عن ظاهرة ملائمة يؤثران بشكل سلبي على قرارات أصحاب المصلحة (IASB, 2018 & 2019).

القسم الرابع

أثر التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات على تحسين جودة التقارير المالية

مما لا شك، أن مراقبي الحسابات الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر أكبر من فعالية عملية مراجعة الحسابات دون التضحية بالكفاءة. وتجدر الإشارة في هذا الصدد، تشير الدراسات التي تناولت قضية تغيير مراقب الحسابات الى أن أسباب تغيير مراقب الحسابات تتمثل في ثلاثة أسباب هي؛ تغييراً اختيارياً Voluntary Auditor Change أو تغييراً اضطرارياً أو تغييراً إلزامياً (التناوب الإلزامي) Mandatory Auditor Rotation. ويحدث التغيير الاختياري وفقاً لرغبة العميل إذا توافرت لديه الأسباب التي يري معها ضرورة تغيير المراقب. أما التغيير الاضطراري يحدث نتيجة التقاعد، أو الوفاة، أو الاستقالة من شركة المراجعة، أو نقله إلى عملية مراجعة أخرى (علاقة معنوية بين التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية وإدارة الأرباح (مشابط، ٢٠٢٣).

بالإضافة إلى التناوب الإجمالي تطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات وقيام الهيئات المهنية بوضع حد أقصى لفترة زمنية لمراجعة مراقب معين لأحد الشركات، فقد اتجهت العديد من الدول إلى إصدار التشريعات التي تكفل تغيير المراقب تناوباً إلزامياً، وقد تزايد هذا الاتجاه بصفة خاصة بعد أن تطلب قانون SOX عام ٢٠٠٢م في فقرته رقم (٢٠٣) ضرورة التغيير الإجمالي لشريك المراجعة. كما اشترطت بعض التشريعات ضرورة انقضاء فترة محددة بعد التناوب الإجمالي للمراقب قبل أن يعود من جديد لمراجعة نفس الشركة، ويطلق عليها فترة التوقف لما في ذلك من تأثير على جودة التقارير المالية. إلا أن هناك حاجة لتحليل طبيعة تأثير هذا التناوب في البيئة الكويتية على جودة التقارير المالية. وقد أوضحت الدراسات السابقة، أن تغيير مراقب الحسابات يتم غالباً بعد استلام الشركة محل المراجعة تقارير بها تحفظات جوهرية أو نتيجة لامتناع المراجعين عن إبداء الرأي في القوائم المالية، ولقد اختبرت الدراسات السابقة، العلاقة بين المتغيرين وكانت النتائج تؤيد وجود علاقة معنوية طردية بين المتغيرين ووجدت بأن هناك زيادة احتمال تغيير مراقب الحسابات الخارجي بعد تلقى العميل تقرير مراجعة متحفظ.

ويرى الباحث أن مبدأ تغيير مراقب الحسابات الخارجي سيف ذو حدين إذا لا يمكن النظر إليه بعين واحدة بل يحتاج الأمر إلى المفاضلة بين المساوي والإيجابيات، ففي حين يمثل استمرار مراقب الحسابات الخارجي فترة طويلة من السنوات في التعاقد مع نفس العميل مصدراً للشك والريبة وعاملاً من عوامل انخفاض ثقة الجمهور والمجتمع المالي، فإن وجهة النظر الأخرى التي تري أن تغيير مراقب الحسابات الخارجي سوف تخفف من حدة المناقشة في سوق المهنة. ويعكس ارتفاع جودة المراجعة ثقة المستثمرين وحملة الأسهم في أن بيانات القوائم المالية تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي الفعليين (Financial Reporting Council 2018 , p5) كما أن تحقيق مستوى معين من جودة المراجعة يساعد لجان المراجعة في التقرير عن الاستمرار في التعامل مع مكتب المراجعة الحالي أو التوقف عن التعامل معه (Qawqzeh et al., 2020).

ولقد تعدد الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية وجودة المراجعة الخارجية، فمن حيث جودة التقارير المالية ركزت دراسة (Zubairu et al., 2019, p286-293) على توضيح الخصائص والمحددات التي تعكس جودة التقارير المالية المستخدمة في ذلك متغيرات رقابية تعكس جودة التقارير المالية. بينما اهتمت دراسة (عبد العليم وآخرون، ٢٠٢٠) بتحليل وجهة نظر المراجع بخصوص جودة التقارير المالية بناء على الخصائص الوصفية للمعلومات الواردة في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجمع معايير المحاسبة الدولية IASB (Arther, et al., 2019). وتتأثر جودة التقارير المالية بمعدل دوران المراجع الخارجي ومدة المراجعة كمحدد لجودة التقارير المالية؛ حيث إنه كلما زاد عدد سنوات المراجعة، علم معدو القوائم المالية بقدره المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، ويتم قياس هذا المتغير من خلال عدد سنوات عمل المراجع في مراجعة حسابات المنشأة (كساب، ٢٠١٩؛ حماد، ٢٠٢٠؛ مشابط، ٢٠٢٣؛ Tessema & Abou-El-Sood, 2022). واستجابة لتلك التوصية أصدر مجلس مبادي المراجعة ASB المعيار رقم (SAS 61) والذي تطلب ضرورة أن يناقش المراجع مع لجنة المراجعة

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

تقديرات المراجع عن مدى جودة المعايير المحاسبية المستخدمة وليس فقط مدى قبول المعايير المستخدمة في إعداد التقارير، ومن هنا زاد الاهتمام بالجودة حيث أن القوائم إذا تم إعدادها في ظل بيئة تساعد على إنتاج تلك القوائم بجودة عالية فإن ذلك سيؤثر على جودة التقارير المالية - أي أن البيئة التي تساعد على جودة التقارير المالية تتسم بتوافر العديد من العوامل مثل تطبيق آليات الحوكمة، الاعتماد على مراجع ذو خبرة وشهرة كبيرة، وغيرها من العوامل التي تساعد في ضمان جودة التقارير المالية (الحناوي، ٢٠١٩؛ حسين، ٢٠١٩؛ الباز، ٢٠٢١؛ Mintah and Schadeitz, 2018؛ Omotosho et al., 2017).

اختلفت آراء الباحثين في قضية تغيير المراجع الخارجي بين المؤيد والمعارض وأثر هذا التغيير على جودة التقارير المالية، حيث يرى المعارضون للتغيير الإجباري للمراجع الخارجي أن تبني هذه الآلية لتنظيم عمليات المراجعة يترتب عليه ارتفاع تكاليف المراجعة وانخفاض جودتها في السنوات الأولى لعملية المراجعة مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية، بينما يرى المؤيدون أن التغيير الإجباري هو الوسيلة الأفضل لدعم استقلال المراجع، وأن أي ارتفاع في تكاليف المراجعة سوف يعوضه ارتفاع جودة عملية المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية (كساب، ٢٠١٩). وتوصلت دراسة (Okeke & gungwu, 2019) إلى أن هناك علاقة طردية بين طول فترة الارتباط وممارسات إدارة الأرباح، ولذلك يلزم تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. وقد أيدت ذلك كل من دراسة (غراب، ٢٠١٦؛ Harber & Hart, 2018) حيث أفادت أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى منع المراجع من التقرب للعميل للإبقاء عليه، كذلك يؤدي ذلك التغيير إلى مواجهة خطر العلاقات الشخصية والألفة التي قد تنشأ من طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله، كذلك يتم القضاء على تبعية المراجع الاقتصادية لعميل المراجعة، مما يدعم استقلال المراجع ويعزز من جودة عملية المراجعة بما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية. كذلك خلصت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٧) إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز جودة المراجعة، ويحسن من قدرة المراجع على اكتشاف أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عنها، وخاصة في السنة الأولى للتعاقد نظراً لوجود وجهة نظر جديدة من خلال رؤية جديدة لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بعميل المراجعة. في توصلت دراسة (ريشه، ٢٠١٧) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين التغيير الإجباري لشريك أو شركة المراجعة وخصائص المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية. وأن التناوب الإلزامي للمراجع يؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية وجودة المراجعة (Olanisebe et al., 2018). وأوضحت نتائج دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٨) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، ووجود أثر للتغيير الإجباري للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

وقد تناولت دراسة (Silvestre et al., 2018) قياس أثر التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة على جودة أرباح الشركات البرازيلية المدرجة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة يؤدي إلى تخفيض حجم الاستحقاقات الاختيارية وبالتالي زيادة جودة الأرباح، أيضاً توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تقوم بتغيير مكاتب المراجعة اختيارياً تزداد بها حجم الاستحقاقات الاختيارية وبالتالي تنخفض جودة المراجعة. وفيما يتعلق بأثر طول فترة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة على توقيت اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وتوصلت دراسة (Singer and Zhang, 2018) إلى وجود ارتباط سلبي بين طول مدة التعاقد مع المراجع وقدرته على اكتشاف التحريفات في الوقت المناسب، كما أن ذلك يؤثر سلباً على جودة المراجعة، وأن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي يساعد على وجود رؤية ونظرة جديدة للقوائم المالية، مما ينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية. كما قامت دراسة (مبارك، ٢٠١٧) بدراسة العلاقة بين طول فترة تعاقد المراجع مع العميل على جودة المراجعة وقد قامت الدراسة على استخدام جودة الأرباح كمؤشر لقياس جودة التقارير المالية ومن ثم جودة عملية المراجعة، وأوضحت هذه الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل وجودة التقارير المالية. وكذلك خلصت (احمد، عبد الحليم، ٢٠١٨) إلى أن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية.

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

وقد توصلت دراسة (الوكيل، ٢٠١٩) الميدانية إلى وجود اتفاق بين فئات الدراسة على وجود العديد من المبررات التي تدعو إلى المطالبة بتطبيق التغيير الدوري للإلزامي للمراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية أهمها: توفير رؤية جديدة لعملية المراجعة، زيادة القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية والتقرير عنها، الحد من التقارب والألفة بين المراجع وعميله، تعزيز استقلال المراجع، زيادة نزعة الشك المهني، تحسين جودة المراجعة الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير، زيادة الثقة في مهنة المراجعة زيادة الثقة في التقارير المالية؛ أما الدراسة التطبيقية فقد توصلت إلى وجود تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بعميله على ممارسات إدارة الأرباح بدلالة الاستحقاق الاختياري، أي تزايد ممارسات إدارة الأرباح مع طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، مما يعطي دليلاً على أن تطبيق التغيير الدوري للإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وهدفت دراسة (Mulyadi & Suryandari, 2021) الى فحص كيفية نظر المستثمرون إلى جودة التقارير المالية التي يقوم مراجعو الحسابات بمراجعتها ومدة مراجعتهم الطويلة، وتوصلت الدراسة إلي أن مدة مراجعي الحسابات سمة هامة تؤثر على فعالية عمليات مراجعة الحسابات وبالتالي تؤثر على كمية المعلومات الخاصة بالشركات التي يدرجها المستثمرون في أسعار الأسهم، كما أشارت الى أن الفترة الطويلة للمراجع في مراجعة حسابات الشركة ترتبط بارتفاع تقلب أسعار الأسهم. وتلعب متابعة توصيات المراجعة دوراً إيجابياً في تحسين جودة التقارير المالية (Furqan et al., 2020). واستهدف دراسة (محمود، ٢٠٢١) تحليل آثار العلاقة بين جودة التقارير المالية وجودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في وجود علاقة طردية بين تخصص المراجع في صناعة العميل كمحدد لجودة المراجعة وبين مدة بقائه في مراجعة حسابات العميل كمحدد لجودة التقارير المالية كما سعت دراسة (Tessema & Abou-El-Sood, 2022) إلى التحقق مما إذا كان تدوير مراقب الحسابات يؤثر على درجة عدم تناسق المعلومات بين المستثمرين، وتحليل الارتباط بين تدوير مراقب الحسابات و عدم تناسق المعلومات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، حيث وجد المؤلفون أعلى نسبة عدم تناسق المعلومات للبنوك التي تقوم بتدوير مراقب الحسابات بشكل دوري، بينما تختار البنوك طواعية أن يقوم المراجعين بالتدوير، للحصول على عمليات تدقيق عالية الجودة، مما يؤدي إلى ارتفاع حجم التداول وانخفاض تقلب عائد الأسهم، وبالتالي انخفاض عدم تناسق المعلومات، وتشير النتائج إلى أنه عندما تختار البنوك طواعية تناوب المراجعين، يرى المستثمرون أن هذه البنوك أكثر التزاماً بالحصول على عمليات تدقيق عالية الجودة مقارنة بالتغيير الإلزامي، إن توفير عمليات تدقيق عالية الجودة يعزز مصداقية المعلومات المبلغ عنها وبالتالي يقلل من مستوى عدم تناسق المعلومات. وأخيراً، توصلت دراسة (مشابط، ٢٠٢٣) أيضاً إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه يؤثران على العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة.

وقد قامت هيئة السوق المالية بالكويت بتحديث لائحة الحوكمة الصادرة في نوفمبر ٢٠٠٦، من خلال إعادة إصدارها بعد تحديثها في فبراير ٢٠١٧. حيث تمت اضافة العديد من الضوابط التي تزيد من مصداقية وجودة التقارير المالية ومن ثم جودة الأرباح، من تلك الضوابط، تناول الباب الثالث من اللائحة بالتفصيل الشروط والمهارات والمهام والواجبات والمسؤوليات لأعضاء مجلس الإدارة بما يضمن مزيد من جودة التقارير المالية. كما اشترطت المادة (المادة ٥٤) انه لا يجوز لمن يعمل أو كان يعمل خلال السنتين الماضيتين في الإدارة التنفيذية أو المالية للشركة أو لدي مراجع حسابات الشركة أن يكون عضواً في لجنة المراجعة، كما جاء في (المادة ٥٥) أن من بين اختصاصات لجنة المراجعة دراسة القوائم المالية للشركة قبل عرضها علي مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها لضمان نزاهتها وعدالتها وشفافيتها، وكذلك التحقق من التقديرات المحاسبية في المسائل الجوهرية الواردة بالتقارير المالية. وورد في نفس المادة (٥٥) أن دور لجنة المراجعة فيما يتعلق بالمراجع الخارجي و يتمثل في التوصية لمجلس الإدارة بترشيح مراجعي الحسابات وعزلهم وتحديد اتعابهم وتقييم أدائهم بعد التحقق من استقلالهم ومراجعة نطاق عملهم وشروط التعاقد معهم، وكذلك مراجعة خطة عمل المراجع الخارجي، ودراسة تقريره وملاحظاته ومتابعة تنفيذها

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

وتعكس جودة التقارير المالية درجة خلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة؛ وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمنشأة، واستخدمت الدراسة السابقة متغير رقابياً يعكس جودة التقارير المالية وهو مدة أو فترة المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، حيث إن تقرير المراجعة النظيف يعكس ارتفاع جودة التقارير المالية والعكس صحيح (الصيرفي، ٢٠١٥، ص٦؛ أبو العلا ٢٠١٨، ص٢٧٣). وتتأثر جودة التقارير المالية بتقرير المراجع للسنة السابقة أو نوع تقرير المراجع كمكون لجودة التقارير المالية؛ فإذا كان تقريراً نظيفاً دل ذلك على زيادة جودة التقارير المالية والعكس صحيح، وخلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية، واقتناع المراجع الخارجي بارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمنشأة (محمود، ٢٠٢١؛ Riccardi, 2019; Kalabeke et al., 2019; Qawqzeh et al., 2020). وعلاوة على ذلك، فإن الشركاء المغادرين الذين كانوا في العام الماضي قبل MAPR قد يحسنون أيضاً جودة التقارير المالية، ويعتزمون تحقيق أعمال تدقيق عالية الجودة لحماية سمعتهم عندما يدركون أن الشركاء القادمين يعتمدون على أعمال المراجعة الخاصة بهم لمواصلة العام الحالي المراجعة لذلك، وتمنع MAPR المديرين من إدارة الأرباح المبلغ عنها بالزيادة لتحسين جودة التقارير المالية للشركات (Xiao et al., 2023, p2,3). وقامت دراسة (Zhao et al., 2020) بتوثيق أن شركاء المراجعة الخارجيين يقومون بتخزين المعلومات السلبية قبل التدوير الإلزامي للتدقيق MAPR لكن شركاء المراجعة القادمين يكشفون عن معلومات سلبية بعد MAPR، وأشارت نتائجهم إلى أن شركاء المراجعة يطورون علاقات شخصية وعملية وثيقة مع العملاء خلال فترة عملهم، وبالتالي، تتعرض جودة المراجعة للخطر. ونظراً لأن MAPR تعمل على تحسين شفافية التقارير المالية وبيئة المعلومات وتقليل المعلومات الداخلية، فيتوقع أن يقوم المديرين بإجراء المزيد من المبيعات الداخلية عندما يكون هناك قدر أكبر من المعلومات غير المتماثلة بين المطلعين على الشركات والأطراف الخارجية (Xiao et al., 2023, p5).

وناقشت الدراسات السابقة بؤادر تناوب مراجعة الحسابات التي يتوقع المستثمرون أن يتم إجراء عملية تناوب ثالثة موضوعية لمراجعة الحسابات لتقييم المعلومات المالية المبلغ عنها والتأكد من موثوقيتها، والمراجعة عالية الجودة تخفف من عدم تناسق المعلومات (IS) بين المديرين والمستثمرين من جهة، وبين المستثمرين، من جهة أخرى، وتوفر عمليات المراجعة عالية الجودة تأكيداً معقولاً بشأن مصداقية التقارير المالية، ومن ثم توفر عمليات المراجعة عالية الجودة تأكيداً معقولاً حول مصداقية التقارير المالية، ومن ثم، تساعد عمليات المراجعة عالية الجودة في تحسين تخصيص الموارد مع تقليل عدم تناسق المعلومات من خلال السماح للمستثمرين بالتحقق من صحة التقارير المالية (Tessema & Abou-El-Sood, 2022, p2).

وتعمل المراجعة كآلية لإشارات سوق رأس المال بأنها تنقل معلومات عالية الجودة إلى المستثمرين والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية، حول موثوقية ودقة ومصداقية المعلومات المقدمة إلى المستثمرين من خلال البيانات المالية، ويشير هذا إلى أن الشركات قد تغير مراجع حساباتها طواعية بعد عدد معين من السنوات للإشارة إلى أنها ملتزمة بإعداد تقارير مالية عالية الجودة والشفافية. علاوة على ذلك، يجوز للشركة تناوب مراجع حساباتها بشكل دوري ليس فقط لتأكيد عدم الاهتمام من جانب المراجع ولكن أيضاً لتزويد الشركة بمنظور جديد (Tessema & Abou-El-Sood, 2022, p5). وأوضحت دراسة (Yalcin & YAŞAR, 2019, p704)، أنه تم تحليل تأثير تناوب شركة المراجعة الإلزامي على جودة المراجعة باستخدام الاستحقاقات التقديرية كمؤشر لجودة المراجعة في عينة تركيا حيث تم تطبيق التدوير الإلزامي لشركة المراجعة اعتباراً من عام ٢٠١٠، وتأثير المراجعة الإلزامي تمت مراجعة دوران الشركات على جودة المراجعة المستقلة باستخدام القيم العادية والمطلقة والإيجابية (زيادة الدخل) والسالبة (المتناقصة) للاستحقاقات التقديرية كمؤشر على جودة المراجعة، ضمن هذا الإطار، أولاً وقبل كل شيء، تمت مقارنة الاستحقاقات التقديرية لعينة تناوب شركة المراجعة الإلزامية مع العينة بدون تناوب، وتظهر النتائج التي تم الحصول عليها أن الاستحقاقات التقديرية (باستثناء الاستحقاقات التقديرية السلبية) للشركات التي تخضع للتناوب الإلزامي أقل مقارنة بالشركات بدون تناوب؛ وفقاً لذلك، تزداد جودة المراجعة، وثانياً، تمت مقارنة الاستحقاقات التقديرية لعينة التدوير الإلزامي مع الاستحقاقات التقديرية لنفس

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

الشركات في العام السابق، وتشير النتيجة إلى أن جودة المراجعة في الشركات التي تخضع للتناوب الإلزامي أعلى من جودة المراجعة في العام الذي يسبق التدوير الإلزامي، وبالتالي تؤكد النتائج أن التدوير الإلزامي لشركة المراجعة يزيد من جودة المراجعة، وتنعكس على تحسين جودة التقارير المالية.

القسم الخامس

الدراسة الميدانية لمكاتب التدقيق والجمعيات التعاونية الكويتية.

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان وتحليل دور التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية، وتسلط الضوء على أهمية التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، من خلال بيان منافع وانتقادات التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، حيث يمارس التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات دوراً مهماً في الحد من عدم تناسق المعلومات، ويشير هذا إلى إمكانية توقع وجود علاقة إيجابية بين التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات وجودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

أولاً: مجتمع وعينة البحث:

- مجتمع الدراسة: يشمل جميع العاملين في الجمعيات التعاونية بدولة الكويت، و ١٥ مكتب تدقيق بالكويت، والجدول التالي يوضح بيان بتلك الجمعيات وأعداد العاملين بها:

جدول رقم (١)

مجتمع البحث (الجمعيات التعاونية)

م	الجمعيات التعاونية	مدير	رئيس قسم	محاسبين
١.	جمعية مشرف التعاونية	١٧	١٨	٦٦
٢.	جمعية حوالي التعاونية	١١	١٧	٦٧
٣.	جمعية الأحمدية التعاونية	١٠	١٤	٥٢
٤.	جمعية العدان التعاونية	٨	١٥	٥٦
٥.	جمعية شرق التعاونية	٧	١٦	٦١
٦.	جمعية الخالدية التعاونية	٧	١٨	٦٠
٧.	جمعية بيان التعاونية	٦	١٥	٤٧
٨.	جمعية مبارك الكبير التعاونية	٥	١٣	٤١
	الإجمالي	٧١	١٢٦	٤٥٠
إجمالي العاملين = ٦٤٧				

المصدر: www.kuccs.com.kw

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية
الكويتية " دراسة تطبيقية "

جدول رقم (٢)
يوضح مجتمع البحث لمكاتب التدقيق

م	مكاتب التدقيق الكويتية
١	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق
٢	مكتب الأحمد وشركاه
٣	مركز الكويت لتدقيق الحسابات
٤	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٥	المركز القانوني لتدقيق الحسابات
٦	مكتب المحاسبون المتحدون
٧	مكتب أصول تدقيق الحسابات
٨	مكتب أركان لتدقيق الحسابات
٩	مكتب المركز المحاسبي لتدقيق الحسابات
١٠	المستشار القانوني لتدقيق الحسابات
١١	مكتب الجزيرة لتدقيق الحسابات
١٢	مكتب الفرج لتدقيق الحسابات
١٣	مكتب رودل الشرق الأوسط بلقان محاسبون عالميون
١٤	مكتب سعود الحميدي محاسبون قانونيون

■ عينة البحث:

تم أخذ عينة ممثلة للمجتمع ككل بواقع (١٥٠) فرداً، وعند استرداد الاستبانات وجد أن الصالح منها للتحليل بلغ (١٢٧) استبانات، ويوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٣)

قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة	قوائم الاستقصاء المستبعدة
١٥٠	١٢٧	٢٣

الجدول رقم (٤)

توصيف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	٣٢	٢٥,١٩
	بكالوريوس	٦٨	٥٣,٥٤
	ماجستير	١٩	١٤,٩٧
	دكتوراه	٨	٦,٣
الوظيفة	العاملين بالجمعيات التعاونية (الادارة- المحاسبين- مدقق داخلي)	٩١	٧١,٦٥
	مراقب حسابات خارجي(مالي)	٣٦	٢٨,٣٥
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	١٧	١٣,٣٩
	من ٥ - ١٠ سنوات	٤٦	٣٦,٢٢
	من ١١ - ١٥ سنة	٣٥	٢٧,٥٦
	أكثر من ١٥ سنة	٢٩	٢٢,٨٣
المجموع		١٢٧	١٠٠,٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

ومما سبق يتضح للباحث ارتفاع مستوى التأهيل العلمي حيث بلغ عدد الحاصلين على دبلوم متوسط ٣٢ بنسبة ٢٥٪، وبكالوريوس ٦٨ بنسبة ٥٣,٥٪، وماجستير ١٧ بنسبة ١٥٪، ودكتوراه ٨ بنسبة ٦,٣٪، والخبرة العملية حيث بلغ عدد ذوي الخبرة أقل من ٥ سنوات ١٧ بنسبة ١٣,٣٪، وذوي الخبرة من ٥ إلى ١٠ سنوات ٤٦ بنسبة ٣٦٪، وذوي الخبرة من ١١ إلى ١٥ سنة ٣٥ بنسبة ٢٧,٥٪، وذوي الخبرة أكثر من ١٥ سنة ٢٩ بنسبة ٢٢,٨٪، الأمر الذي يعكس مدى قدرتهم على فهم موضوع الدراسة، ومن ثم الإجابة بمصداقية على أسئلة الاستقصاء.

ثانياً: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الاطلاع على العديد من البحوث والدراسات السابقة قام الباحث بتصميم أداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة والتي تكونت من (٣٤) فقرة، وذلك مع مراعاة الباحث لمناسبة الفقرات للعينة الدراسة وملائمتها لقياس المتغيرات بالجمعيات التعاونية الكويتية.

ثالثاً: نتائج اختبار صدق أداة الدراسة

تم التأكد من ثبات الاستبانة باحتساب الاتساق الداخلي باستخدام طريقة كرونباخ ألفا في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، والجدول رقم (٥) يوضح ذلك.

الجدول رقم (٥)

نتائج ثبات المتغيرات (ألفا كرونباخ)

م	المحاور	عدد الفقرات	قيمة ألفا وكرونباخ
١	أسباب ومبررات المطالبة بتغيير المراجع الخارجي	١٠	٠,٧٨٧
٢	أسباب ومبررات المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي	٦	٠,٨٨٦
٣	دور التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية	١٢	٠,٧٦١
	المجموع	٢٨	٠,٧١٢

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويتضح من الجدول السابق أن نتائج تحليل الاعتمادية لمعامل ألفا كرونباخ للمتغيرات ككل تمثل ٠,٧١٢ وهو مؤشر لدرجة مرتفعة من الاعتمادية، ويعكس معامل ألفا كرونباخ الذي تم التوصل إليه درجة عالية من الثقة / الثبات في المقاييس المستخدمة في البحوث الاجتماعية، ويتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي بين محتوياته، مما يدل على الثبات المرتفع لمحتوى الاستبيان وفقاً لآراء عينة البحث، ومن ثم يمكن الاعتماد عليه في المراحل اللاحقة في التحليل الإحصائي لهذا البحث.

رابعاً: نتائج اختبار فروض البحث

١/٤- نتائج اختبار الفرض الأول:

حيث ينص الفرض الأول على أنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات"

■ الأهمية النسبية لمبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية، وسعيًا نحو تحديد الأهمية النسبية لمحددات مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية، سوف يقوم الباحث بتحليل آراء المستقصي منهم للوقوف على أهم هذه المبررات والدوافع التي تساهم في تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، من خلال أدوات الإحصاء الوصفي كما هو موضح بالجدول رقم (٦)، ويتضح أن آراء فئتي الدراسة (مراقبي الحسابات(المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية(الإدارة العليا- المحاسبين- مدققي الحسابات) تتجه بشكل عام نحو الموافقة على أهمية تطبيق التدوير الإجمالي

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

لمراقب الحسابات بمتوسط حسابي مرتفع (٤,٠٣٩)، وانحراف معياري (٠,٤٨)، وبأهمية نسبية (٨٠,٧٨٪)، وإن كان هناك موافقة بشكل أكبر من جانب العاملين بالجمعيات الكويتية.

▪ اختبار Mann Whitney للفرض الأول :

وفي سبيل اختبار هذا الفرض يمكن توضيح نتائج اختبار Mann Whitney لقياس الفروق الجوهرية لعينتي الدراسة (مراقبي الحسابات (المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية (الإدارة العليا- المحاسبين- مدققي الحسابات)، بشأن مبررات ودوافع المطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحساب، ويشتمل على ١٠ عبارات بحثية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٦)

نتائج اختبار Mann Whitney للفرض الأول بشأن مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات

المعنوية	Mann Whitney	الترتيب	الاهمية النسبية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مبررات ودوافع المطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية
0.047	1.98	2	84.8	1.09	4.24	١. تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.
0.108	1.61	7	80.6	1.96	4.03	٢. تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.
0.263	1.18	8	79.2	1.062	3.96	٣. الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة.
0.250	1.15	6	80.8	1.20	4.04	٤. تخفيض حدوث فشل المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودتها.
0.011	2.54	3	84.6	1.14	4.23	٥. الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.
0.762	0.31	1	85.2	1.12	4.26	٦. زيادة تنوع خبرات ومعارف وحجم مكاتب المراجعة نتيجة اتساع سوق العمل.
0.211	1.21	5	82.6	1.00	4.13	٧. زيادة الثقة في تقرير المراجع وعدم التأخر في إصداره.
0.922	0.08	9	77.2	1.24	3.86	٨. زيادة إبداع المراجع واتباعه سياسات مراجعة أكثر صرامة.
0.166	1.38	4	83.2	1.18	4.16	٩. وجود رؤية ونظرة جديدة لعملية المراجعة عند مراجعة القوائم المالية.
0.074	1.78	10	69.6	1.31	3.48	١٠. زيادة فاعلية عملية المراجعة وذلك نتيجة لبذل عناية مهنية أكبر من مراقب الحسابات الجديد.
0.052	1.94	—	80.78	0.48	4.039	المتوسط العام

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويوضح الجدول السابق ما يلي:

- المتوسط العام لإجمالي محور مبررات ودوافع المطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، حيث بلغ (٤,٠٣٩)، بانحراف معياري قدره (٠,٤٨)، وبأهمية نسبية (٨٠,٧٨٪)، وهذا يعني أن اتجاهات مفردات العينة بشأن مزايا ومبررات ودوافع المطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، وتميل إلى الموافقة، وتدعو لضرورة التحول للمطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات مما ينعكس على تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية من (٣,٤٨ إلى ٤,٢٦)، وبأهمية نسبية من (٦٩,٦٪ إلى ٨٥,٢٪)، وفي ضوء ما تقدم، تشير نتائج اختبار Mann Whitney إلى رفض الفرض الأول " يوجد اختلاف ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم حول مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية، حيث أنه لا يوجد اختلاف ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم حول مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية " ، حيث أن قيمة Z الإجمالية (١,٩٤٤) ، ومستوى المعنوية (٠,٠٥٢) ، وهي أكبر من قيمة (٠,٠٥).

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية
الكويتية " دراسة تطبيقية "

٤/٢- نتائج اختبار الفرض الثاني:

حيث ينص الفرض الثاني على أنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية".
■ الأهمية النسبية لأسباب (عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات) بالجمعيات التعاونية الكويتية

سعيًا نحو تحديد الأهمية النسبية لمبررات عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية، سوف يقوم الباحث بتحليل آراء المستقضي منهم للوقوف على أهم هذه المبررات والدوافع التي تساهم في عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، من خلال أدوات الإحصاء الوصفي كما هو موضح بالجدول رقم (٧). ويتضح من الجدول التالي أن آراء فنتي الدراسة (مراقبي الحسابات(المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية (الإدارة العليا-المحاسبين-مدققي الحسابات) تتجه بشكل عام نحو الموافقة إلى حد ما على عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية بمتوسط حسابي (٣,٨١٢)، وانحراف معياري (١,٠٢٣)، وبأهمية نسبية (٧٦,٢٣٪)، وإن كان هناك موافقة بشكل أكبر على عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحساب من جانب مراقبي الحسابات.

■ اختبار Mann Whitney للفرض الثاني:

وفي سبيل اختبار هذا الفرض يمكن توضيح نتائج اختبار Mann Whitney لقياس الفروق الجوهرية لعينتي الدراسة (مراقبي الحسابات(المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية (الإدارة العليا-المحاسبين-مدققي الحسابات)، بشأن مبررات ودوافع المطالبة بعدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحساب، ويشتمل على ٦ عبارات بحثية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٧)

نتائج اختبار Mann Whitney للفرض الثاني بشأن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية

المعنوية	Mann Whitney	الترتيب	الأهمية النسبية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مبررات ودوافع المطالبة بعدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحساب
0.047	1.98	5	71.4	0.95	3.57	١. ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة.
0.108	1.61	6	70.2	0.93	3.51	٢. ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.
0.063	1.18	2	79.2	1.06	3.96	٣. خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الجمعية محل المراجعة.
0.250	1.15	3	78.8	1.01	3.94	٤. الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي.
0.011	2.54	1	80.6	1.64	4.03	٥. زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة.
0.162	0.31	4	77.2	1.73	3.86	٦. الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة.
0.000	3.687	—	76.23	1.023	3.812	المتوسط العام

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويوضح الجدول السابق الآتي:

- المتوسط العام لإجمالي محور مبررات ودوافع المطالبة بعدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، حيث بلغ (٣,٨١٢)، بانحراف معياري قدره (١,٠٢٣)، وبأهمية نسبية (٧٦,٢٣٪)، وهذا يعني أن اتجاهات مفردات العينة بشأن محور مبررات ودوافع المطالبة بعدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، وتميل إلى الموافقة لحد ما، وتدعو لضرورة عدم التحول للمطالبة بالتدوير الإجمالي لمراقب الحسابات، بالجمعيات التعاونية الكويتية

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

- هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية من (٣,٥١ الى ٤,٠٣)، وبأهمية نسبية من (٧٠,٢% الى ٨٠,٦%).

وفي ضوء ما تقدم، تشير نتائج اختبار Mann Whitney إلى قبول الفرض الثاني " يوجد اختلاف ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية"، حيث أن قيمة Z الإجمالية (٣,٦٨٧)، ومستوى المعنوية (٠,٠٠٠)، وهي أقل من قيمة (٠,٠٥).

٣/٤- نتائج اختبار الفرض الثالث:

حيث ينص الفرض الثاني على أنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية".

■ الأهمية النسبية لدور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية

سعيًا نحو تحديد الأهمية النسبية لدور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، سوف يقوم الباحث بتحليل آراء المستقضي منهم للوقوف على أهم هذه الأدوار لتطبيق التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية، من خلال أدوات الإحصاء الوصفي كما هو موضح بالجدول رقم (٨). ويتضح من الجدول التالي أن آراء فئتي الدراسة (مراقبي الحسابات(المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية (الإدارة العليا-المحاسبين-مدققي الحسابات) تتجه بشكل عام نحو الموافقة إلى حد ما على دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، بمتوسط حسابي مرتفع (٤,٠٤٦)، وانحراف معياري (٠,٦١٢)، وبأهمية نسبية (٨٠,٩٢%)، وإن كان هناك موافقة بشكل أكبر من جانب العاملين بالجمعيات الكويتية.

■ اختبار Mann Whitney للفرض الثالث:

وفي سبيل اختبار هذا الفرض يمكن توضيح نتائج اختبار Mann Whitney لقياس الفروق الجوهرية لعينتي الدراسة (مراقبي الحسابات(المالي)، والعاملين بالجمعيات الكويتية (الإدارة العليا-المحاسبين-مدققي الحسابات)، بشأن دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، ويشتمل على ١٢ عبارات بحثية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٨)

نتائج اختبار Mann Whitney للفرض الثالث بشأن دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية

المعنوية	Mann Whitney	الترتيب	الأهمية النسبية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية
0.227	1.28	5	83.2	.82	4.16	١. زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها.
0.746	0.297	2	86.2	.68	4.31	٢. اكتشاف والتقرير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية.
0.029	2.18	3	85.2	.83	4.26	٣. أمانة عرض معلومات القوائم المالية.
0.223	1.21	1	86.8	.68	4.34	٤. قابلية معلومات التقارير المالية للفهم. قابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة.
0.147	0.83	6	82.4	.61	4.12	٥. توفير التقارير المالية في الوقت المناسب.
0.319	0.96	7	81.8	.64	4.09	٦. إفصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية.
0.806	0.24	4	84.6	.71	4.23	٧. استخدام التقارير السنوية عن المعلومات الخاصة بفرص العمل والمخاطر.

دور التدوير الإجمالي لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

المعنوية	Mann Whitney	الترتيب	الاهمية النسبية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية
0.192	1.38	11	73.8	2.17	3.69	٨. زيادة الثقة في التقارير المالية.
0.038	1.38	9	78.4	1.01	3.92	٩. وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي.
0.054	1.93	10	75.6	1.08	3.78	١٠. توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات.
0.113	1.52	8	81.4	.87	4.07	١١. الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية.
0.029	2.18	12	71.6	1.31	3.58	١٢. يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي الى الإفصاح عن اي ادارة ارباح تقوم بها الادارة نتيجة عدم الالفة والترابط بينهما.
0.079	1.759	—	80.92	0.612	4.046	المتوسط العام

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويوضح الجدول السابق، أن المتوسط العام لإجمالي محور دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، حيث بلغ (٤,٠٤٦)، بانحراف معياري قدره (٠,٦١٢)، وبأهمية نسبية (٨٠,٠٩٢٪)، وهذا يعني أن اتجاهات مفردات العينة بشأن محور دور تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية مرتفع، وتميل الى الموافقة، وتدعوا لاتجاه آرائهم نحو أهمية تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية من (٣,٥٨ الى ٤,٣٤)، وبأهمية نسبية من (٧١,٦٪ الى ٨٦,٨٪). وفي ضوء ما تقدم، تشير نتائج اختبار Mann Whitney إلى رفض الفرض الثالث، حيث لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن دور التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية"، حيث أن قيمة Z الإجمالية (١,٧٥٩)، ومستوى المعنوية (٠,٠٧٩)، وهي أكبر من قيمة (٠,٠٥).

٤/٤- تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة.

تم استخدام تحليل الارتباط لتحليل نتائج اختبار الفرض الرابع بشأن تحليل العلاقة بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية. وينص الفرض الرابع للبحث على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية"، وتم حساب معامل الارتباط البسيط بين متغيرات الدراسة عدا المتغيرات الديموغرافية، وذلك للتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة، فكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الارتباط بين المتغيرين، وتدلل الإشارة الموجبة على أن العلاقة طردية، في حين تدل الإشارة السالبة على أن العلاقة عكسية. وذلك لاختبار وتحليل العلاقة بين تحليل العلاقة بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

ويوضح الجدول التالي نتائج مصفوفة الارتباط Correlation Matrix والتي تؤكد وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٥١٨)، ودالة إحصائية عند مستوي معنوية (٠,٠١)، وتتفق النتائج مع دراسة كل من (الوكيل، ٢٠١٩؛ Xiao et al., 2023)، والتي توصلت إلى أن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات يعمل على تحسين شفافية التقارير المالية وبيئة المعلومات وتقليل المعلومات الداخلية.

ونلاحظ من الجدول التالي رقم (٩)، أن معامل الارتباط موجب بما يدل على طردية العلاقة بين محاور التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، ومن جهة أخرى تؤكد هذه العلاقة الارتباطية على صدق العبارات في قياس محاور أهمية ومزايا تطبيق التدوير

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

الإجباري لمراقب الحسابات، زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها، اكتشاف والتقارير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية، و أمانة عرض معلومات القوائم المالية، و الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية، يؤدي تطبيق التغيير الالزامي الى الافصح عن اي ادارة ارباح تقوم بها الادارة نتيجة عدم الالفة والترابط بينهما، مما ينعكس في النهاية على تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية.

جدول (٩)

(مصفوفة الارتباط بين التدوير الإجباري لمراقب الحسابات
وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية)

متغيرات الدراسة	X	Y
X التدوير الإجباري لمراقب الحسابات.	١	٠,٥١٨ (**)
Y تحسين جودة التقارير المالية.		١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي. معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية عالية المعنوية عند

٠,٠١

وبناء على ما تقدم يتم قبول الفرض الرابع للبحث، والذي ينص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدوير الإجباري لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية".

القسم السادس

النتائج والتوصيات

في ضوء ما تم التوصل إليه من خلال النظريات العلمية والأدبيات والدراسات السابقة، وإجراء الدراسة الميدانية والإجابة على تساؤلات الدراسة، والتحقق من صحة الفروض الإحصائية، تم التوصل لعدد من النتائج، أهمها:

- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم حول مبررات ودوافع المطالبة بتطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية"، حيث أن قيمة Z الإجمالية (1,944)، ومستوى المعنوية (0,052).
- 2- وأشارت نتائج اختبار Mann Whitney إلى قبول الفرض الثاني، حيث توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن أسباب عدم تطبيق التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات بالجمعيات التعاونية الكويتية"، حيث أن قيمة Z الإجمالية (3,687)، ومستوى المعنوية (0,000)، وهي أقل من قيمة (0,05).
- 3- في حين تم رفض الفرض الثالث، حيث لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية"، حيث أن قيمة Z الإجمالية (1,759)، ومستوى المعنوية (0,079)، وهي أكبر من قيمة (0,05).
- 4- أكدت نتائج مصفوفة الارتباط Correlation Matrix على وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين التدوير الإجمالي لمراقب الحسابات وبين تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (0,518)، ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0,01).

■ التوصيات: في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة إصدار التشريعات التي تلزم الجمعيات التعاونية الكويتية بتطبيق التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات بما يتناسب مع بيئة الكويتية، وبما يمنح مكاتب المراجعة المحلية المزيد من العملاء، ويكسيها مزيد من المعرفة والخبرة، ويجعل سوق المراجعة أكثر تنافسية.
2. ضرورة إصدار التشريعات التي تلزم الجمعيات التعاونية الكويتية بالتعاقد مع مراجع متخصص في نشاطها، وجعل ذلك شرطاً أساسياً لاستمرارها في مزاولة نشاطها، ويتم تدويره كل فترة زمنية.
3. زيادة الاهتمام بقضيتي جودة التقارير المالية وإيضاحاتها المتممة، والتغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات، لما لهما من تأثير على جودة ونفعية المعلومات المحاسبية.
4. السعي نحو إصدار قانون يلزم الجمعيات التعاونية الكويتية، بضرورة التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وإمكانية الرجوع مرة أخرى بعد فترة هدنة لا تقل عن ثلاث سنوات، لما في ذلك من آثار إيجابية على مهنة المراجعة ممثلة في إتاحة الفرصة لشركات أخرى للدخول في السوق، واكتساب الخبرة وكذلك تدعيم الثقة في المكاتب الكبيرة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- (١) أبو جبل، نجوى محمود احمد. (٢٠١٧). تحليل العلاقة بين التناوب الإجباري لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ٧، ص ١٤٤-١٩٧.
- (٢) أحمد، نبيل ياسين؛ محمود، أحمد حامد. (٢٠١٨). العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه علي جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٦، ص ٣١٩-٣٩٨.
- (٣) التميمي، هاشم حسن. (٢٠١٨). أثر عدم تبني الدوران الإجباري للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين للعلوم، المجلد ٢، العدد ٤٣، ص ٥٠-٨٠.
- (٤) الحالمي، سلطان حسن محمد (٢٠١٨) " قياس مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية دراسة تحليلية "، مجلة جامعة الجزيرة، المجلد الأول، العدد الأول، يناير.
- (٥) السعيد، جمال عبد العزيز السعيد، (٢٠٢١)، " أثر التغيير الإجباري لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- (٦) أحمد. (٢٠٢٠). قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإجباري لمراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية، العدد ١، المجلد ٤ ص ١-٩٤.
- (٧) الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي. (٢٠٢٠) "أثر الدوران الإجباري للمراجع الخارجي على تحقيق جودة الإفصاح بالقوائم المالية وتدنية تكلفة الاقتراض-دراسة تطبيقية." مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة -جامعة كفر الشيخ، المجلد السادس، العدد العاشر، الجزء الثاني، ص ٧٠١-٧٤٢.
- (٨) الوكيل، حسام السعيد. (٢٠١٩). أثر التغيير الدوري الإجباري للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية – دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة -جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ٤، ص ٥١٩-٥٦٧.
- (٩) حماد، ماجدة عزت حسين. (٢٠٢٠). الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الالزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني: دراسة ميدانية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة -جامعة بني سويف، المجلد ٩، العدد ٣، ص ٦٠-١١٠.
- (١٠) 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 الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية، مج ٤، ع ١، ص ١-٦٥.
- (١١) ريشه، شيرين شوقي محمد حسن، (٢٠١٧)، " جودة التقارير المالية في ظل تغيير المراجع الخارجي-دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية.
- (١٢) سعد، بشير التجاني محمد. (٢٠٢١). التغيير الإجباري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة الداخلية-دراسة ميدانية على المصارف السودانية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا-جامعة النيلين.
- (١٣) عاشور، إيهاب محمد كامل؛ إيهاب محمد كامل. (٢٠١٩). تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتدوير الإلزامي للمراجع وأثرها على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، الفكر المحاسبي، العدد ٢٣ المجلد، ٣، ص ١-٤٣.

دور التدوير الاجباري لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية بالجمعيات التعاونية الكويتية " دراسة تطبيقية "

- ١٤) عبد القادر، محمد السيد، فوزي، نجيب. (٢٠١٨). علاقة لجنة المراجعة وتغيير المراجع بإدارة الأرباح: دراسة اختبارية في الشركات المساهمة المصرية، التجارية، كلية التجارة -جامعة بنها، العدد ٣، المجلد ٣٨، ص ٤٠٣-٤٢٩.
- ١٥) غنيمي، هلال عبد الفتاح، وعبد المقصود، أيمن محمد. (٢٠٢٠). العلاقة بين فترة المراجعة وإدارة الأرباح: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة التركية. مجلة البحوث التجارية، مج ٤٢، ع ٤٤، ٧٤ - ١٠٢.
- ١٦) غنيم، محمود. (٢٠١٩). أثر التغيير الإجمالي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، دراسة تطبيقية في البيئة السعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، السنة (٣٢).
- ١٧) فوده، شوقي السيد، زينب الشيشتاوى محمد اليماني، وياسر زكريا سيد أحمد الشافعي. (٢٠١٩) "آليات تفعيل دور مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية للجمعيات الأهلية المصرية: دراسة ميدانية".مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة -جامعة كفر الشيخ، ع٧: ٦٥٢ - ٦٩٢.
- ١٨) كساب، ياسر السيد. (٢٠١٩)، " أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة طنطا، ع٢٤، ص ٦١٧-٦٥٥.
- ١٩) مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١٧) "التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية " مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الادارية ٢٤(٢)٢٤، ص ٢٤١-٢٦٥.
- ٢٠) مشابط، نعمة حرب (٢٠٢٣). العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة وأثر طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط ٤(١)٢، ٩١٩-٩٧٧.
- ٢١) مسعود، سناء ماهر محمدي. (٢٠٢٠). قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٣، ص ٢٨١-٣٧٠.
- ٢٢) مشتهي، صبري ماهر. (٢٠١٤). تحليل العلاقة بين معدل دوران مراقب الحسابات وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك علي رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية كلية العلوم الادارية والاقتصادية - جامعة القدس المفتوحة ، المجلد ٢٢، العدد ٢، ص ٢٣٣.
- ثانياً: المراجع العربية:**

- 1) Aminu, M. (2021). The implementation of mandatory audit firm rotation in KwaZulu-Natal (Doctoral dissertation).
- 2) Anggraini, P. Mandatory Auditor Rotation(2020): the Perceived Benefits and Drawbacks (a Case Study in Bpk). Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara, 6(1), 35-55.
- 3) Azizkhani, M., Hossain, S., Jiang, A., & Yap, W. (2021). Mandatory partner rotation, audit timeliness and audit pricing. Managerial Auditing Journal.
- 4) Bageni, C. N. (2022). Relationship Between Auditor Rotation and Audit Quality of Insurance Companies in Kenya (Doctoral dissertation, University of Nairobi).

- 5) Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2019). Does Mandatory Audit Firm Rotation Harm or Benefit Non-Big 4 Audit Firms? An Analytical Investigation. An Analytical Investigation (October 11, 2019).
- 6) Bulucea, M. C. (2020). Audit firm rotation and audit quality: case of the listed Romanian firms. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 22(2), 158-168.
- 7) Chetty, Y. (2019). Strategies for dealing with mandatory audit firm rotation as proposed by accounting professionals in KwaZulu-Natal (Doctoral dissertation).
- 8) Celen, R. C. (2022). An analysis on the effect of audit firm change on stock returns for Borsa Istanbul companies.
- 9) Docimo, W. M. (2022). Mandatory Audit Partner Rotation in Non-Big 4 Audit Firms (Doctoral dissertation, University of Pittsburgh).
- 10) Eyenubo, S. A., Mohamed, M., & Ali, M. (2017). The effect of audit tenure and financial reporting quality in Nigeria listed companies. *Asian Journal of Applied Science and Technology*, 1(9), 113-120.
- 11) Fathi, E., & Rashed, A. S. (2021). Exploring the impact of mandatory audit firm rotation on audit quality: an empirical study. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(6), 1-18.
- 12) Harber, M., Duboisée de Ricquebourg, A., & Maroun, W. (2022, October). Costs and benefits of mandatory audit firm rotation: initial engagement experience of audit committee chairs and engagement partners. In *Accounting Forum* (pp. 1-27).
- 13) Hariani, S., & Fakhrorazi, A. (2021). DETERMINANTS OF FINANCIAL REPORTING QUALITY: AN EMPIRICAL STUDY AMONG LOCAL GOVERNMENTS IN INDONESIA. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 13(2), 82-107.
- 14) Huang, S. Y., Lee, Y. Y., & Lin, Y. Y. (2023). Effect of an Audit Partner'Industry Auditing Tenure on Audit Quality Under the Mandatory Audit Partner Rotation System in Taiwan. *Advances in Management and Applied Economics*, 13(2).
- 15) Jenkins, D. S., & Velury, U. (2018). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?. *Journal of Accounting and public policy*, 27(2), 115-132.
- 16) Mali, D., & Lim, H. J. (2018). Conservative reporting and the incremental effect of mandatory audit firm rotation policy: a comparative analysis of audit partner rotation vs audit firm rotation in South Korea. *Australian Accounting Review*, 28(3), 446.
- 17) Myntti, J. (2019). The effects of mandatory audit firm rotation: From Finnish auditing professionals' perspective.

- 18) Ngo, T. N. B., & Reicher, R. (2020). The Propensity for Mandatory Audit Rotation and Its Impact on Earnings Management: An Evidence from the United Kingdom. In Proceedings of FIKUSZ Symposium for Young Researchers (pp. 167-175). Óbuda University Keleti Károly Faculty of Economics.
- 19) Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., & Dakhlallah, M. M. (2020). Impact of the external auditor's effectiveness on the financial reporting quality: the mediating effect of audit quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(6), 1197-1208.
- 20) Salehi, M., Zimon, G., Tarighi, H., & Gholamzadeh, J. (2022). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Earnings Management and Audit Fees: Evidence from Iran. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(3), 102.
- 21) Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315-338.
- 22) Silvestre, A. O., Costa, C. M., & Kronbauer, C. A. (2018). Audit rotation and earnings quality: An analysis using discretionary accruals. *BBR. Brazilian Business Review*, 15, 410-426.
- 23) Tessema, A., & Abou-El-Sood, H. (2022). Audit rotation, information asymmetry and the role of political connections: international evidence. *Meditari Accountancy Research*, (ahead-of-print).
- 24) Velte, P., & Loy, T. (2018). The impact of auditor rotation, audit firm rotation and non-audit services on earnings quality, audit quality and investor perceptions: A literature review. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 2), 74-90.
- 25) Wesson, N. (2021). Will mandatory audit firm rotation reduce audit market concentration in South Africa?. *South African Journal of Business Management*, 52(1), 13.
- 26) Xiao, H., Xi, J., & Meng, H. (2023). Does mandatory audit rotation affect insider trading? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, (ahead-of-print).
- 27) Yalcin, N., & YAŞAR, A. (2019). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 10(37), 692-708.