

أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء - دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

أ.م.د هاشم حسن التميمي

dr.altmimi@gmail.com

كلية دجلة الجامعة الأهلية - معاون العميد للشؤون الادارية

المستخلص

لقد هدف البحث إلى بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق في الشركات، وقد ركز البحث في جانبه التطبيقي على تحليل أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء من خلال استقصاء جرى لعينة مختارة من المدققين العاملين في شركات التدقيق العراقية، وقد تمحورت اشكالية من خلال التساؤل (هل أن مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي يؤثر على جودة عملية التدقيق وتعزيز عملية اكتشاف الأخطاء)، سعى البحث في جانبه التطبيقي إلى اختيار عينة من مدققي الحسابات الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، وكان عددهم (54) مدقق حسابات وذلك لاختبار مستوى جودة التدقيق، ومن خلال استمارة تنظيم استقصاء ومن ثم تحليل اجابات أفراد العينة من مدققي الحسابات وصفا واحصائيا، وقد توصل البحث لمجموعة من الاستنتاج كان أهمها:

- 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.
- إن من العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق وهذا ينتج عادة من طول المدة التي بقضيتها المدقق في المكان نفسه، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.

وقد خرج البحث بمجموعة من التوصيات كان أهمها الآتي:

- ضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق ومنها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بتحديد مدة ارتباط المدقق بالزبون، فمثلاً أن لا تزيد مدة الارتباط على خمس سنوات، والتأكيد على دوران المدقق لتحسين جودة التدقيق من خلال المحافظة على استقلالية مدققي الحسابات، إذ أن طول مدة ارتباط المدقق بالزبون يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
- العمل على توعية الشركات والمؤسسات التجارية بأهمية دوران مدقق الحسابات الخارجي لما في ذلك من مزايا تخدم الطرفين .

الكلمات الرئيسية: الدوران الإلزامي، التدقيق الخارجي، جودة التدقيق.

المقدمة

حاولت العديد من الدراسات تحديد مختلف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي لدوره المؤثر في رفع درجة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية خاصة بعد سلسلة الانهيارات لمجموعة من الشركات الدولية العملاقة وما تلاها من أزمات مالية عالمية كان لها تأثير كبير بشكل مباشر أو غير مباشر على سلوك المستثمرين.

وتعد قاعدة معدل الدوران الإلزامي للمدققين في الشركات من تلك العوامل التي أثارت جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدين يرون أنها تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية التدقيق، باعتبار أن طول فترة التعاقد بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق لا تضمن استقلالية المدقق وتخلق نوعاً من العلاقات الشخصية التي تفسد عملية التدقيق، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المدقق في إصدار رأي مناسب، أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل العكس يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المدقق والزبون تفوق المنافع المتوقعة، فمعرفة المدقق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية تشكل أموراً حاسمة لاكتشاف المدقق الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية بقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، فضلاً عن تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، كما تشير إلى مدى استقلالية المدقق الخارجي.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

إن مشكلة البحث تتمحور حول دراسة وتحليل وتقييم الجوانب المختلفة المرتبطة بفكر وتطبيق الإلزام بتحديد مدة معينة للعلاقة التعاقدية بين المدقق الخارجي وزبون التدقيق، ومن خلال ما سبق ينبثق السؤال الرئيس "هل أن مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي يؤثر على جودة عملية التدقيق وتعزيز عملية اكتشاف الأخطاء؟". ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية:

1. هل هناك أثر للإلزام الشركات بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي على جودة التدقيق وتعزز موضوعيته واستقلاله؟
2. هل هناك أثر للتطبيق الإلزامي لدوران المدقق على تكلفة واتعاب عملية التدقيق وهل هذا بدوره يؤدي إلى تعزيز جودة التدقيق.
3. هل هناك أثر بين دوران المدقق الخارجي الإلزامي واكتشاف الأخطاء.

ثانياً: هدف البحث

يمكن تحديد أهداف البحث كالآتي:

1. التعرف على ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له.
2. معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق في الشركات.
3. معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على اكتشاف الأخطاء.
4. تحليل أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء.

ثالثاً: فرضية البحث

يسعى البحث إلى إثبات الفرضيات الآتية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دراسة وتحليل أثر إلزام الشركات بإجراء التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وجودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دراسة وتحليل العلاقة المباشرة بين دوران المدقق الخارجي واكتشاف الأخطاء.

رابعاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته كونه يساير اهتماماً ملحوظاً وجدلاً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية العالمية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، حيث ترتبط الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الزبون باستقلاليته وموضوعيته وبالتالي ستعكس على كل من جودة أدائه وجودة التقارير المالية، ويؤثر بدوره على اكتشاف الأخطاء مما يؤثر على درجة ثقة المستثمرين بهذه القوائم.

خامساً: مجتمع وعينة البحث

تمثل المجتمع بمدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق في محافظة بغداد التي بلغ عددها (15) شركة تضمنت (31) مدقق وكذلك مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الخاصة في بغداد الذي بلغ عدد الصنف الأول منهم (103) مدقق وبحسب نشرة مدققي الحسابات المجازين للعمل لعام 2017 الصادرة من مجلس مهنة مراقبة

وتدقيق الحسابات، وقد تم اختيار الصنف الأول من مدققي الحسابات بسبب الخبرة التي يتمتع بها هؤلاء في مجال العمل مما يتيح لهم فرصة الإجابة الموضوعية على أسئلة الاستقصاء. ويوضح الجدول (1) في اناه مجتمع مدققي الحسابات

الجدول (1): مدققي الحسابات المجازين للعمل في شركات التدقيق والمكاتب (الصنف الأول) في محافظة بغداد

عدد المدققين	شركات التدقيق والمكاتب الخاصة (الصنف الأول)
31	شركات التدقيق (15) شركة في بغداد
103	مدققي الحسابات من الصنف الأول في بغداد
134	المجموع

المصدر: اعداد الباحث استنادا الى نشرة مراقبي الحسابات والمجازين للعمل لسنة 2017 الصادرة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

1. عينة مدققي الحسابات

تم اختيار عينة من مدققي الحسابات الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، وذلك لاختبار مستوى جودة التدقيق، ومن خلال استمارة تنظيم استقصاء ومن ثم تحليل اجابات أفراد العينة من مدققي الحسابات وصفا واحصائيا. ويبين الجدول الآتي نسبة عينة البحث الى مجموع المجتمع.

جدول (2): نسبة عينة البحث الى مجموع المجتمع

التفاصيل	مجتمع البحث	عينة البحث	النسبة المئوية لعينة البحث
مدققي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق	134	54	40%

وتوضح الجداول (3،4،5) في ادناه وصف عينة البحث حسب الوظيفة والشهادة وسنوات الخبرة في مجال العمل:

جدول (3): وصف عينة البحث حسب نوع الوظيفة

مدققي الحسابات	شريك في المكتب		مدير مكتب التدقيق		مدقق		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
	26	48	18	33	10	19	54	100

جدول (4): وصف عينة البحث حسب الشهادة

المجموع		الشهادة				عينة البحث
		دكتوراه وما يعادلها		ماجستير وما يعادلها		
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
100	54	48	26	52	28	مدققي الحسابات

جدول (5): وصف عينة البحث حسب سنوات الخبرة

المجموع		اكثر من 30 سنة		30-15 سنة		اقل من 15 سنة		عينة البحث
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	
100	54	58	31	22	12	20	11	مدققي الحسابات

المبحث الثاني: جودة التدقيق

تشير جودة التدقيق إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم التماثل للمعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصلحة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، وقد تتفاوت جودة أداء عملية التدقيق إلا أن جودة التدقيق العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي يتم تدقيقها بمعرفة مدققين ذوي جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية. (Lawrence, 2011: 89)

وتعد جودة التدقيق بحد ذاتها هدفاً لمكتب التدقيق، وهي ترتبط بتقرير المدقق كمنتج، وهذا المنتج ينبغي ان يكون كافياً لمنافع اصحاب الطلب عليه، ومن اجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بتشكيل لجان واصدار معايير تسعى للارتقاء بجودة التدقيق.

أولاً: مفهوم جودة التدقيق

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم جودة التدقيق، وهذا الاختلاف ينبع اساساً من عدم الاتفاق حول النطاق او المجال الذي يجب ان تغطيه جودة التدقيق، فقد اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية بتحديد مفهوم جودة التدقيق، إذ تتوقف جودة التدقيق بالنسبة لهذه المنظمات على التزام المدققين بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات وفيما يأتي ابرز التعريفات لجودة التدقيق.

أوضحت نشرة معايير التدقيق (4) الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام (1974) بأن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في وحدات التدقيق، وان جودة التدقيق تعني ايضا قيام المدقق بتخفيض مخاطر الاكتشاف ومن ثم تخفيض المخاطر الكلية لعملية التدقيق، حيث تتمثل المخاطر الكلية لعملية التدقيق في محصلة المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف (Monika, 2016: 65)

ويعد تعريف (Deangelo, 1981: 125) لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاَ عاماً من العديد من الكتاب في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها : " احتمال قيام المدقق باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للزبون والتقرير عن هذا الخرق، وأن احتمال أن يقوم المدقق بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق" ، ووفقا لهذا التعريف فإن جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله.

ثانيا: أهمية جودة التدقيق

تعود أهمية جودة التدقيق الى ان مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد عليه الكثير من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فان جودة التدقيق تمثل مطلبا ضروريا لكافة الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق ، وتختلف أهمية جودة التدقيق من جهة إلى أخرى وبحسب مجال عملهم، وكالاتي:

1. إدارة الشركة: وهي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية، وعليه فان تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية اخرى فان تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في السوق مما يؤثر في زيادة الاقبال على شراء اسهمها في السوق وتحسين صورتها امام الموردين والمتعاملين معها (Yang, 2013: 52)
2. البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ولا سيما في منح القروض والتسهيلات المصرفية، وان جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابياً في جودة قراراتهم (الجابر، 2013 : 20).
3. المستثمرون: يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية للشركة في الاستثمار في اسهمها عن طريق شرائها وبيعها بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا حاليين او مرتقبين، وان جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابيا في القرارات المتخذة من المستثمرين (الكعبي، 2014: 75).
4. الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح الزبائن تسهيلات الائتمان (جبران ، 2010 : 14).
5. الأجهزة الحكومية : تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات ، وتسعى الاجهزة الحكومية الى ان تتم اعمال التدقيق بمستوى عال من

الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق (الحمد، 2013: 25).

أما فيما يخص أهمية جودة التدقيق للهيئات المنظمة للمهنة والمدققين فهي كما يأتي:

1. الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: وتسهم من خلال الزام المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عال من الجودة لضمان تطوير المهنة والارتقاء بأداء ممارسيها من جهة ودعم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي من جهة أخرى (اسماعيل وقطب، 2003: 6).

2. المدققين: وتتمثل أهمية جودة التدقيق بالآتي: (Cory, 2016: 98)

أ- ان اهتمام مكاتب التدقيق ومدققي الحسابات بجودة الخدمات التي يقومون بها، يؤدي الى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، والذي سوف ينعكس إيجابيا على الارباح على المدى الطويل، اذ سيحافظون على زبائنهم ويتمكنون من اجتذاب زبائن جدد، فضلا عن امكانية الحصول على اجور عالية مقابل الجودة.

ب- أن جودة التدقيق تخلي مسؤولية مكاتب التدقيق ومدققي الحسابات أمام الجهات الأخرى وذلك لتجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكد على الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة.

ج- أن جودة التدقيق تحقق المزايا التنافسية، إذ تظهر أهمية جودة التدقيق في حالة وجود منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، مما يعني الضغط على المكاتب التي تهتم بجودة التدقيق بهدف تحقيق حصة سوقية أكبر وتحقيق رضا الزبائن.

أما فيما يخص أهمية جودة التدقيق للمجتمع ككل فهي كما يأتي:

1. زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الامر الذي ينعكس على

الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل ايجابي (DeFond,1998: 120)

2. أنها تمثل إحدى القنوات الرئيسية لمحاربة الفساد المالي والإداري، والذي يتطلب

التركيز على الاخلاقيات كونه حجر اساسي في هذا المجال، حيث ان الوصول

الى مستوى عال من الجودة يمكن ان يوفر تأكيد على ان بيئة الفساد لن تستطيع

الاستمرار مع ضرورة وجود تشريعات ضد الفساد (الجواهري، 2008: 58).

ويمكن تلخيص أهمية جودة التدقيق بالشكل (1) في ادناه :



شكل (1): أهمية جودة التدقيق

المصدر: اعداد الباحث

ثالثاً: عناصر جودة التدقيق

ويمكن استخلاص عناصر جودة التدقيق بحسب الآتي: (ترف، 2011: 28):

1. الحياد والأمانة والموضوعية.
 2. التأهيل والتدريب المستمر.
 3. قبول واستمرار التعامل مع الزبون.
 4. أداء عملية التدقيق وفق المعايير والمتطلبات التنظيمية.
- وقد قام مجلس ممارسات التدقيق (APB) (the Auditing Practices Board) في المملكة المتحدة بتحديد عناصر جودة التدقيق عام (2007) إلى الآتي:

1. **الحياد والأمانة والموضوعية:** وتعني أن يتمتع المدقق بالحياد والاستقلال عند ابداء رأيه في عدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، وان يكون اميناً في أداء خدماته المهنية، وان يكون موضوعي اي الالتزام بالعدالة والتحرر من تعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية (دحوح والقاضي، 1012: 81).

2. **إدارة الأفراد:** هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توفر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين لديهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكولة إليهم، وترفع الأفراد بناءً على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم، إذ يتم تقييم المدققين من خلال التقييم الخاص بكل عملية تدقيق (الجعفرية، 2008: 28).
3. **قبول واستمرار التعامل مع الزبون:** ينبغي وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع زبون معين، ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالزبائن الذين لا يتصفون بالأمانة أمام الإدارة، وينبغي أن يباشر المكتب العمل في حالات التدقيق التي يمكن أدائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية .
4. **أداء عملية التدقيق:** ينبغي إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به مدققي الحسابات يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق (الجعفرية، 2008: 28).
5. **المتابعة أو المراقبة:** ينبغي وضع برنامج يخصص للتقييم والدراسة المستمرة لسياسات وإجراءات المكتب التي تؤثر على العناصر الأربعة السابقة لرعاية الجودة، وأن يقوم المكتب دورياً بتقييم وتوثيق الالتزام الفعلي بسياسات وإجراءات رقابة الجودة (الديب وشحاتة، 2013: 62) .

رابعاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

الجودة لها مقاييس شتى وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ومن بيئة لأخرى، وأن كانت غالباً تتفق في بعض العناصر، وقد حاولت العديد من الدراسات قياس جودة التدقيق سواء بالطرق المباشرة أو غير المباشرة وأهمها الآتي: (ابو رياش، 2013: 42)

1. حجم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق

أشار العيد من الباحثين والكتاب أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم الوحدة الاقتصادية فكلما كبر حجم الوحدة محل التدقيق كلما قلت الحوافز لدة المدقق للتصرف بصورة انتهازية ومن ثم يتحسن مستوى جودة التدقيق.

2. أجور التدقيق

هناك علاقة جوهرية بين أجور التدقيق وحجم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وبالتالي فإذا كان مؤشر حجم الوحدة الاقتصادية يمكن استخدامه لجودة التدقيق ، فإنه يمكن استخدام أجور التدقيق كمقياس آخر لجودة التدقيق.

3. النزاعات القانونية مع المدقق

في إطار الانتقادات الشديدة والضغوط التي تعرضت لها مهنة التدقيق في الولايات المتحدة قام بعض الباحثين باستخدام العلاقة بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق ومستوى جودة التدقيق. كما أوضحت عدد من الدراسات أن الاسم الكبير يعني السمعة الحسنة، بالإضافة إلى توافر الموارد لتدريب وإجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات التدقيق الصغرى ويرى باحثون آخرون أن الاسم الكبير يعني القدرة على مقاومة ضغط الزبون الذي يمارسه لاستمالة المدقق لصالحه.

4. استخدام العلاقة بين جودة التدقيق، وبين اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب

يرى أصحاب هذا الاتجاه أنه كلما زادت احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المدقق كلما زادت معه جودة التدقيق، والعكس صحيح.

5. استقلال المدقق وحياديته

وهناك مقياس آخر وهو قدرة المدقق الخارجي على الحفاظ على استقلاليته كإحدى مقاييس جودة التدقيق، فقد أثار معيار استقلالية وحياد المدقق الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمدققين وغيرهم من المهتمين بالمهنة وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمدقق، كما أن العلاقات المالية التي تربط المدقق بالشركة موضوع التدقيق فضلاً عن ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد تثير شكوكاً من الغير حول استقلالية المدقق وحياده. (جربوع، 2002: 104)

واستقلال المدقق هو في الأساس حالة فكرية تفرض عليه أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، ولا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية: (المطارنة، 2006: 86)

أ- المفهوم الأول: الاستقلال الذهني: أن الاستقلالية الذهنية، تستلزم أن يكون المدققين في حالة ذهنية تتيح لهم أن يعبروا عن آراءهم بشأن الطرف الذين يقومون بتدقيقه من دون أن يراودهم شعور بأنهم واقعين تحت الضغط بسبب قضايا الاستقلالية وبأن يشعروا أن بإمكانهم العمل بنزاهة، وأن يقوموا بإنجاز عمليات تدقيقهم بموضوعية ووفق منهجية الشك المهني. أن الاستقلالية الذهنية يشار إليها أيضاً بتسمية ((الاستقلالية الحقيقية)).

ب- المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: اما الاستقلالية الظاهرية فهي ترتبط بتصور طرف ثالث فيما يتعلق باستقلالية المدقق. أن الطرف الثالث عندما لا

يتولد لديه اعتقاد باستقلال المدقق، على الرغم من أن المدقق يعتبر مستقلاً من الناحية الذهنية، فإن الطرف الثالث لا يثق بالمدقق.

المبحث الثالث: طبيعة دوران المدقق الإلزامي

أولاً: مفهوم دوران المدقق الخارجي الإلزامي

يقصد بدوران المدقق هو أن تقوم الوحدات الاقتصادية والشركات بتغيير مدققها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها وتختلف تلك المدة من بلد آخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد. وقد مر دوران المدقق بمراحل عديدة قبل أن يتم اعتماده من قبل العديد من الدول وذلك لحماية استقلال المدقق وجودة عملية التدقيق.

ووفقاً لهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية، يعرف التدوير بأنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق وتوضيحا لذلك عرف قانون (Sarbanes Oxley)¹ دوران مدقق الحسابات بأنه الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في العمل لدى الزبون ما قبل تركها لمدة معينة—فترة تهدئة—ومن ثم الرجوع للتدقيق في هذه الشركة، ومن الجدير بالذكر أن دوران المدقق بدأ بشكل طوعي بدون إلزام في عام 1911 م، حيث قامت شركة (DuPont) الأمريكية باتباع سياسة تغيير مدققها الخارجي بشكل سنوي في تلك الفترة، إلا أنه في عام 1939، وظهرت آراء كثيرة حول إلزامية تغيير المدقق الخارجي، بسبب التلاعب الكبير الذي حدث في حسابات لشركات عدة مما دعا هيئة الأوراق المالية إلى إجراء عديد من الاختبارات حول زيادة الفائدة المحتملة أو المتوقعة من تغيير شركات التدقيق، حتى تكون هناك نظرة متجددة اتجاه إجراءات وسياسات الشركة. (مشتهي، 2014: 234)

وهناك إيجابيات وسلبيات تلحق بجودة التدقيق نتيجة تبني قاعدة دوران المدقق، وقد عرف (De Angelo, 1981) جودة التدقيق بأنها الاحتمالية المزدوجة بأن المدقق سوف: يكتشف ثغرة في النظام المحاسبي، وأنه سوف يقدم تقرير بخصوص هذه الثغرة النقطة الأولى تعكس تقنية المدقق وكفاءته وجهده بينما الثانية تعكس استقلالية المدقق، كلا العنصرين السابقين لجودة التدقيق يمكن أن يتأثرا إذا تم تطبيق قاعدة معدل دوران المدقق (Amir, 2013: 58)

¹ (Sarbanes-Oxley SOX) هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون وورلد كوم.

ثانياً: سياسة دوران المدقق الخارجي من منظور تجارب بعض الدول

تفاوتت سياسة بعض الدول حول دوران المدقق الخارجي، فهناك من تبني التغيير الإلزامي لشركات التدقيق، وهناك من تبني التغيير الإلزامي للشريك المسئول عن عملية التدقيق دون تغيير شركة التدقيق.

- ففي إيطاليا تم تبني سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات التدقيق ، حيث فرضت تغييرها كل تسع سنوات وذلك منذ عام 1974، وفي ذات السياق تم إصدار قانون في عام 1988 في اسبانيا، يلزم بضرورة تغيير شركات التدقيق بعد فترة أقصاها تسع سنوات مع منع شركة التدقيق من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس الزبون قبل مرور ثلاث سنوات على الأقل من انتهاء العقد السابق ، ثم صدر قانون آخر في عام 1995 تم من خلاله إلغاء الالتزام بتغيير شركات التدقيق في إسبانيا .

- وفي الولايات المتحدة الأمريكية، ألزم قانون (Sarbanes Oxley) والذي صدر في عام 2002 شركات التدقيق بضرورة تغيير كل شريك مسئول عن تدقيق القوائم المالية لزبون معين كل خمس سنوات وبصفة دورية حيث قام مكتب المحاسبة العام بدراسة مسحية بالخصوص، وتوصلت إلى أن تغيير الشركاء بصفة دورية سوف يحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إصدار قانون يلزم شركات التدقيق بالتعاقد على تدقيق حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة (مستهي، 2014: 235).

- وفي الصين، تأثرت لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية ووزارة المالية بدراسة لمتخصصين صينيين تخص تعزيز استقلالية المدقق من خلال سياسة دوران المدقق الخارجي، مما استدعى إيجاد قانون دخل حيز التنفيذ في نهاية عام 2003 ، يحظر على مدقق الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بتدقيق الحسابات لنفس الزبون أكثر من خمس سنوات متتالية، بحيث تكون فترة تهدئة مدتها سنتان على الأقل. (ابو عجيلة، 2010: 71)

- وفي بريطانيا، أسست الحكومة المجموعة المنسقة لأعمال التدقيق والمحاسبة لكي تحدد الإصلاحات المطلوبة عقب انهيار شركة (Enron) وغيرها من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد أوصت في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية التدقيق كل خمس سنوات، ولكن التغيير الدوري لشركات التدقيق لا يعد خطوة ضرورية (ابو رياش، 2013: 67)

- وفي استراليا، طالب قانون الشركات الصادر عام 2001 بتغيير الأفراد الذين يلعبون دوراً مهماً في عملية التدقيق- كالمدقق الذي يتعاقد مع الزبون أو يقود عملية التدقيق.

أما في العراق فلم يجد الباحث ما يشير إلى تطبيق قاعدة دوران الإلزامي للمدقق فلا يوجد حتى الآن إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات التدقيق أو الشركاء المسؤولين عن عملية التدقيق، وتقوم غالبية الشركات باختيار المدقق الخارجي ضمن مجالس إدارتها ويستمر هذا المدقق في تدقيق الحسابات لفترة زمنية طويلة دون وجود حد أقصى لذلك.

ثالثاً: إيجابيات وسلبيات دوران المدقق الخارجي

أثار موضوع دوران المدقق العديد من الاختلافات في وجهات النظر بين مؤيد للدوران ومعارض له فيرى الموصون بالدوران أنه وسيلة لتحسين فعالية التدقيق وجودة التقارير المالية وغيرها، أما أنصار المعارضون للدوران فيجدون أن فعالية التدقيق سوف تعاني من فقدان للمهنية والشكوك المثارة حول "الألفة" التي قد تنشأ بين المدقق والزبون.

أن نظرية الوكالة التقليدية هي سمة أساسية للعمل عند أغلب إدارات الشركات الكبيرة، لذلك فالترام هذه الشركات بقانونية دوران المدقق أمر ملح للغاية. ومن جهة أخرى نجد أن طول فترة العلاقة بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات يمكن أن يقتصر على الاستقلال في المظهر - بسبب علاقة الثقة- فقط دون الاستقلال الحقيقي (الباطني) فضلا عن الحوافز المالية التي يتلقاها المدقق والتي تؤثر سلباً على الاستقلالية، وعلاوة على ذلك نجد أن طول فترة العلاقة بينهما قد تؤثر على المدقق بشكل مباشر إذ نجد أنه قد يثق ببساطة بنتائج السنوات السابقة بدلا من توقع تغييرات هامة في تطوير الشركة وتعديل إستراتيجية التدقيق، ومن المزايا التي ذكرت في مجال دوران المدقق أيضا حسب (سعيد، 2013: 76) ما يأتي:

- أن التغيير الدوري للمدقق يوفر رؤيا جديدة من قبل المدقق يليقها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء ومخالفات لم يستطع المدقق السابق اكتشافها.
- أن المنافسة التي تحدث للحصول على المدققين بما تتطلبه من شهرة وألعاب أكبر ستشجع على المحافظة على أرفع المعايير والالتزام بها.
- أما أبرز سلبيات وعيوب دوران المدقق فتتمثل بالآتي:
- هناك العديد من الحجج ضد دوران المدقق إذ أن المدقق الذي يعمل مع شركة الزبون يكون على معرفة واسعة للأعمال والصناعة التي يقوم بها الزبون ويدعم قوله بأن هذا يساعد على ضمان تدقيق أفضل وأكثر موثوقية. ومن الجدير بالذكر أيضا أن وجود حسن العلاقة بتدقيق الحسابات يتطلب تحسين الاتصال، وهو أمر حاسم في أي علاقة تجارية. وأن دوران المدقق يمكن أن يثير القلق حول احتمال صدور تقارير ذات تأكيد أقل بالإضافة إلى أن النتائج التجريبية التي قام بها بعض الباحثون في إسبانيا أشارت إلى تدعيم الحجج التي ساقها معارضو تناوب المدقق وبرزها الآتي: (DeAngelo, 1981: 215)
- إمكانية إصدار تقارير مضللة: حيث إن فقدان الشركة لمدقق قد تراكمت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بمدقق جديد ليس لديه ذات المعرفة يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة.
- انخفاض فعالية لجنة التدقيق: حيث إن تعيين واختيار المدقق الخارجي من أهم صلاحيات ومسؤوليات لجنة التدقيق، إلا أن إلزامية التغيير لشركات التدقيق

يجبر لجنة التدقيق على اختيار مدقق ليس لديه الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تمارس فيها الشركة أعمالها.

- زيادة التكاليف: إن تغيير المدقق الخارجي ينطوي عليه تكاليف كبيرة، سواء للزبون أو للمدقق، فعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، حيث يكرس قدر كبير من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المدقق الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى وينتظر من المدقق نفسه تكريس موارد مماثلة.

وأوضحت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) أن العيوب المعلنة في أغلب الأحيان للدوران المنتظم هي كالتالي: (نسرين، 2013: 62)

أ- زيادة التكاليف: إن تغيير المدقق الخارجي ينطوي على تكاليف كبيرة، سواء للزبون أو للمدقق. وعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً. وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المدقق الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة، هو قدر كبير وقد يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى، وينتظر من المدقق نفسه تكريس موارد مماثلة.

ب- زيادة مخاطر فشل التدقيق: هناك دلائل على أن القسم الأكبر من حالات فشل التدقيق يحدث أثناء السنتين الأولى والثانية من تولى مهمة أية تدقيق، ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالزبون وضمان أن يكون أسلوب التدقيق فعالاً بصورة كاملة، وعلى الأخص في المنظمات الكبيرة والمعقدة.

ج- العزوف عن الاستثمار: قد يكون المدقق الخارجي عازفاً عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على المنظمة العميلة وأنشطتها عندما تكون صلاحيات المدقق قصيرة جداً، وقد يفقد الاهتمام بالزبون مع اقتراب موعد الدوران.

رابعاً: آليات الحد من التأثير السلبي لدوران المدقق الإلزامي

ذكر العديد من الباحثين أن دوران المدقق يمكن أن تكون له آثار سلبية، إلا أن هناك العديد من الآليات التي من شأنها الحد من هذا التأثير المحتمل. فقد أوضح (ابو رياش، 2013) وآخرون أن تخفيف مدة الدوران وتوسيع فترة التهيئة تساعد المستثمرين في تعزيز "تصورات استقلال المدقق"، خاصة في توسيع أعمال المدقق وعدم تخصصه في مجال أو في صناعة محددة بعينها، وبالتالي اكتساب الخبرة في جميع الصناعات. ولاحظ أن هناك عدداً من أوجه القصور في مبادئ التدقيق المتعارف عليها للشركات الصغيرة التي تكون قد نشأت في نقص من الخبرة الكافية للصناعة، التي قد تطبق بعض التحايلات في المتطلبات المحاسبية ومتطلبات التدقيق. وتبين بأن توسيع فترة التهيئة

يشكل تحدي كبير في جودة عملية التدقيق لجميع الشركات من مختلف الأحجام (ابو رياش، 2013: 69).

ولقد ذكر دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الأردن لسنة 2007، بأنه يجب على إدارة كل مؤسسة أن تقوم بالدوران المنتظم للمدقق الخارجي بين مكاتب التدقيق، وفي حال صعوبة تطبيق ذلك من الناحية العملية، يطلب البنك الدوران المنتظم للشريك الرئيسي المسؤول عن التدقيق الخارجي للبنك، على أن يتم ذلك بمساندة لجنة التدقيق لما لها من دور فاعل في تحقيق ومراقبة أهداف المؤسسة. وأشار حسين في بحثه بأن تحديد الحد الأدنى لأجور التدقيق والخدمات المهنية من شأنه أن يحد من التأثير السلبي لتغيير المدقق، والارتقاء بمستوى الأداء المهني للمدقق وتعزيز ثقة الدولة والمجتمع بالمهنة ومزاوئها كوظيفة اجتماعية، وإتاحة الفرصة أمام مدقق الحسابات لتدقيق جميع أنواع الوحدات الاقتصادية وفق معايير التدقيق (حسين، 2008: 19). واقترح (جبران، 2010) وآخرون بأن هناك آليات صارمة للحد من التأثيرات السلبية للدوران وفترة التهذنة كان مجملها فيما يلي:

- 1- يجب أن يكون شريك التدقيق لديه ضمان بأن يكون للمدقق التدريب الكافي والخبرة على الدوران.
- 2- يجب أن يكون لدى الزبون سياسات تؤكد قبولها لقاعدة دوران المدقق.
- 3- يجب أن يكون هناك تخطيط من قبل شركة التدقيق لكيفية تطبيق الدوران بين أعضاء فريق التناوب، وأن لا يكون هناك تناوب في وقت واحد لعدة مدققين.
- 4- يجب تحديد مؤهلات الشريك المخصصة للتعاقد مع الزبون.
- 5- قد تكون هناك حاجة لموافقة المكتب الإقليمي أو الوطني لمهام الشريك.
- 6- عدم السماح لعودة الزبون للتدقيق لنفس الشركة إلا بعد انقضاء فترة التهذنة، مع استثناء قبول المكتب الوطني لذلك بناءً على ظروف استثنائية.

المبحث الرابع: علاقة دوران المدقق بجودة التدقيق

يتضمن هذا المبحث التركيز على العلاقة بين دوران المدقق وجودة التدقيق، فهناك العديد من الدراسات المحلية والدولية تناولت هذه العلاقة ومن مختلف الاتجاهات وبحسب الآتي:

أولاً: آراء بعض الكتاب والباحثين بالعلاقة بين دوران المدقق وجودة التدقيق

تضاربت الدراسات في نتائجها حول تأثير طول مدة ارتباط المدقق على جودة التدقيق بين السلبية والايجابية. فهناك بعض الدراسات اكدت على ان العلاقة الطويلة بين المدقق والزبون يمكن ان تؤدي الى زيادة جودة التدقيق وبالتالي التحفظ المحاسبي، ومنها

دراسة (Hamdan, et al) اذ وجد ان العلاقة بين طول مدة ارتباط المدقق بالزبون وبين التحفظ المحاسبي بموجب نموذج المستحقات غير العادية سالبة وذات دلالة احصائية، مما يعني ان مكاتب التدقيق التي تحتفظ بالزبائن لمدة طويلة يمكنها ان تحسن من مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات الخاضعة للتدقيق (Hamdan, et al, 2012:47). كما وجد (Reyad) ان العلاقة بين طول مدة الارتباط بالزبون تؤثر في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المصرية والمقاسة بموجب نسبة القيمة الدفترية الى القيمة السوقية وأن هناك علاقة موجبة وذات دلالة احصائية، مما يعني ان طول مدة الارتباط بالزبون يزيد من جودة التدقيق نتيجة لزيادة معرفة المدقق بطبيعة عمل الزبون مما يؤدي الى زيادة جودة التقارير المالية. (Reyad, 2012: 113).

واكدت دراسة (Jenkins & velury 2008: 58) ان معامل الاستجابة للاخبار السيئة يتزايد بزيادة عدد سنوات ارتباط المدقق بالزبون، وان جودة التدقيق تتزايد تدريجيا من المدى القصير الى المتوسط الى الطويل مما يعني ان المدقق يكتسب خبرة اكبر في عملية التقرير المحاسبي للشركة محل التدقيق كلما زادت سنوات ارتباطه بها. واكدت دراسات اخرى على ان العلاقة الطويلة بين المدقق والزبون يمكن ان تؤدي الى قلة الابداع لدى المدقق واتباع اجراءات اقل صرامة وهذا بدوره سوف يؤثر في جودة التدقيق. (حمدان، 2011: 426). وقد اكدت دراسة (Souza, et al) على ان واحدة من القضايا المهمة التي نوقشت على نطاق واسع بين الاكاديميين والمهنيين هي مدة ارتباط المدقق بالزبون وتوصلت الدراسة الى ان جودة التدقيق تتأثر سلباً في حالة تدقيق شركة الزبون من مكتب التدقيق نفسه ولسنوات متتالية لأنه من المحتمل ان يتداخل المدقق مع الزبون بعلاقات شخصية مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق (Souza, et al, 2013:310). وفي السياق نفسه وجدت دراسة (Li) ان التحفظ المحاسبي يتناقص مع زيادة مدة ارتباط المدقق بالزبون، اذ ان طول المدة تتسبب بتعرض استقلالية المدقق الى التشوية. (Li, 2007: 96).

ثانياً: استقلالية المدقق وتأثيرها في جودة التدقيق

وتعدّ طول مدة التعاقد مع الزبون من العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق، ويمكن النظر إلى طول مدة التعاقد من زاوية تأثيرها في استقلالية المدقق من ناحيتين:

1. كلما زادت مدة تعاقد المدقق مع الزبون زادت خبرته وفهمه لطبيعة عمل الزبون واكتشاف مناطق ضعف وقوة الرقابة الداخلية (ونوس، 2009: 22). أي أن ذلك له تأثير إيجابي فيما يتعلق باستقلالية المدقق وبالتالي زيادة جودة التدقيق.
2. إن طول مدة التعاقد مع الزبون يؤدي إلى خلق نوع من العلاقات الاجتماعية بين المدقق والزبون مما يؤثر سلباً على استقلالية المدقق (الرشيدي، 2012: 22). أي أن ذلك له تأثير سلبي على استقلالية المدقق وبالتالي انخفاض جودة التدقيق.

وقد اقترحت فكرة التغيير الدوري للمدقق إلزامياً لتعزيز ودعم استقلالية المدقق وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل المدقق، باعتبار أن التغيير سوف يمنع من تطور العلاقة بين المدقق والزبون والتي تقلل من استقلاليته وتؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق. كما اقترحت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أن يكون الحد الأعلى لعمل المدقق في تدقيق وحدة اقتصادية ما خمس سنوات كحد أقصى وبعد ذلك يجب على الوحدة الاقتصادية أن تجد بديلاً عنه (اسماعيل وقطب، 2003: 15).

ثالثاً: إيجابيات وسلبيات دوران المدقق الخارجي وتأثيرها بجودة التدقيق

وقد لخص (التويجري، 2008: 29) هذه المزايا في الأمور التالية:

- زيادة استقلالية المدقق، حيث أن طول الفترة التعاقدية مع المدقق ينتج عنها تشابه وتقارب في المصالح بين الزبون والمدقق، وهذا يؤثر بشكل سلبي على جودة وإجراءات التدقيق.
- زيادة الاستقلال الظاهري، مما ينعكس إيجابياً على ثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة عملية التدقيق ودرجة اعتمادهم على تقارير المدقق ونتائجه.
- تحسين قدرة وجودة شركات التدقيق في تقديم خدماتها في بيئة تدقيق تتميز بالمنافسة الكاملة، مما يعطي لشركات التدقيق الصغيرة الفرصة في تحسين أدائها للمنافسة.

وقد أضافت (نسرين، 2013) أن الدوران الخارجي للمدقق يعتبر وسيلة لتعزيز الجودة والاستقلالية 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.

المبحث الخامس: الجانب التطبيقي

قياس وتحليل عدم تبني الإلزام لدوران المدقق وتأثيره على جودة التدقيق لعينة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية

لقد سعى البحث فضلاً عن المنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي اللذان تناولها البحث في الجانب النظري، ولغرض تحقيق هدف البحث فتضمن البحث بعد ميداني تطبيقي يتعلق في مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله تم إجراء تنظيم استبانة أعدت لهذا الغرض ومن ثم تم معالجتها على وفق البرنامج الإحصائي (SPSS) وزعت على عينة من المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية وبواقع (54) مدقق، وسيتم تحليل اجابات المدققين على الاسئلة الخاصة باستمارة الاستقصاء وحسب المحاور الآتية:

- المحور الأول: يوضح العلاقة بين دراسة وتحليل أثر إلزام الشركات بإجراء التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وبين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله.
- المحور الثاني: يوضح العلاقة بين دراسة وتحليل أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي والتأثير على جودة عملية التدقيق والمساهمة في اكتشاف الأخطاء.

اختبار فرضيات البحث

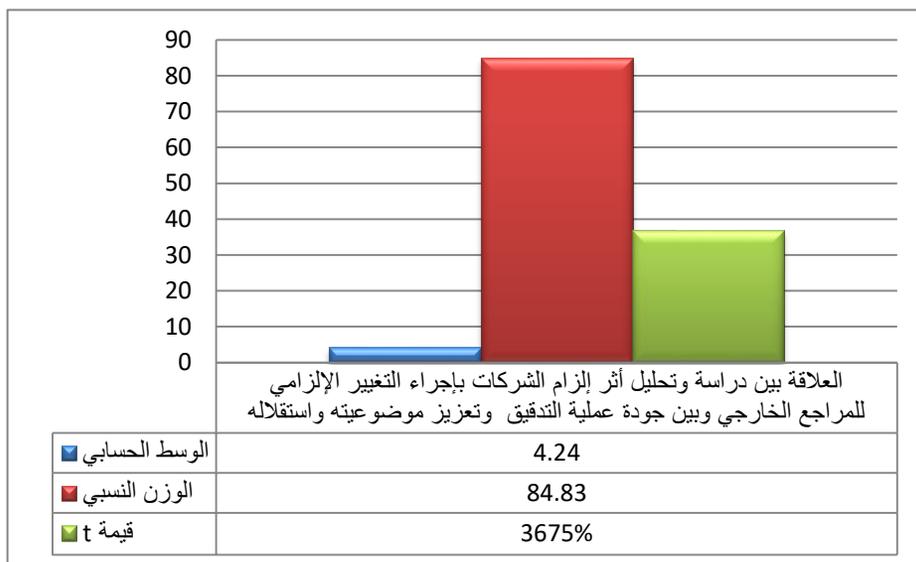
أولاً: المحور الأول (العلاقة بين دراسة وتحليل أثر إلزام الشركات بإجراء التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وبين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله)

لقد بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات المحور الأول 84.83 % وقيمة t المحسوبة 36.759 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين دراسة وتحليل أثر إلزام الشركات بإجراء التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وبين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله. والجدول (1) يبين ذلك وبحسب الآتي:

جدول (1): الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة والترتيب لفقرات المحور الأول

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1.	يمثل استقلال المدقق الخارجي وموضوعيته أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة تدقيق الحسابات.	4.74	94.71	23.316	0.000	1
2.	استقلال وموضوعية المدقق الخارجي يجعله قادرًا على أداء مهامه بدون ضغوط تمارس عليه من قبل الزبون.	4.56	91.18	19.618	0.000	2
3.	الاستقلال والموضوعية لدى المدقق الخارجي يمثل حجر الزاوية لمصداقية مهنة التدقيق وأحد أهم مصادرها.	4.444	88.82	23.758	0.000	3
4.	يوجد ارتباط بين بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات شركة مدة طويلة وفساد استقلاله وحياده وموضوعيته.	3.78	75.59	6.698	0.000	10
5.	إن طول علاقة المدقق الخارجي بزبون التدقيق يمكن أن ترشد إلى وجود مشاكل في استقلاله وموضوعيته.	4.10	82.06	10.105	0.000	6
6.	إن طول علاقة المدقق الخارجي بزبون التدقيق قد يحدث تآكل تدريجي غير مقصود لنزاهة وصدق المدقق.	4.09	81.76	13.531	0.000	7
7.	إن طول فترة العلاقة بين المدقق الخارجي وزبون التدقيق تؤدي إلى تطابق المصالح بين الإدارة والمدقق وهو ما يجعل استقلاله وموضوعيته أمرًا صعبًا.	4.01	80.29	6.955	0.000	9

8	0.000	11.630	81.18	4.06	أحد الإجراءات اللازمة لعلاج ذلك تتمثل في التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي بعد كل فترة محددة من الزمن.
6	0.000	7.835	82.06	4.10	إن ظهور فكرة تغيير المدقق الخارجي بعد فترة محددة كان سببه الانهيارات التي حدثت لكبريات الشركات المساهمة العالمية في الولايات المتحدة وغيرها من الدول، حيث كثر الحديث عن ضرورة تحديد مدة العلاقة بين المدقق الخارجي وزبون التدقيق، وبعدها يتم تغييره بمدقق آخر.
3	0.000	14.539	88.82	4.44	إن طول مدة احتفاظ المدقق الخارجي بزبون التدقيق يقل معها مقدرته في المحافظة على موضوعيته واستقلاله.
4	0.000	11.083	85.88	4.29	إن المدقق الخارجي يكون أكثر توافقاً مع زبون التدقيق بشأن القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كلما طال أمد ارتباطه بتدقيق حسابات زبون التدقيق .
5	0.000	12.251	85.59	4.28	تغيير المدقق الخارجي بعد كل فترة محددة من العلاقة التعاقدية مع زبون التدقيق يجعله في وضع يستطيع معه مقاومة الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، وتسمح له بأداء عمله بحرفة وموضوعية أفضل.
	0.000	36.75	84.83	4.24	المجموع



الشكل (1): الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t الجدولية للمحور الاول

من خلال نتائج الجدول (1) والشكل (1) يتبين أن الوزن النسبي اكبر من (60 %) ومستوى المعنوية اقل من (0.05) لكل فقرة من فقرات المجال مما يعني أن أفراد

العينة يوافقون على أن استقلال المدقق الخارجي وموضوعيته يمثل أحد أهم الدعائم الأساسية في مهنة تدقيق الحسابات، وأن استقلال وموضوعية المدقق الخارجي يجعله قادرًا على أداء مهامه بدون ضغوط تمارس عليه من قبل الزبون، وأن الاستقلال والموضوعية لدى المدقق الخارجي يمثل حجر الزاوية لمصداقية مهنة التدقيق وأحد أهم مصادرها، و أن طول مدة احتفاظ المدقق الخارجي بزبون التدقيق يقل معها مقدرته في المحافظة على موضوعيته واستقلاله، وأن المدقق الخارجي يكون أكثر توافقًا مع الزبائن بشأن القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كلما طال أمد ارتباطه بتدقيق حسابات زبون التدقيق، وأن تغيير المدقق الخارجي بعد كل فترة محددة من العلاقة التعاقدية مع زبون التدقيق يجعله في وضع يستطيع معه مقاومة الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، وتسمح له بأداء عمله بحرفية وموضوعية أفضل، وأن طول علاقة المدقق الخارجي بالزبون يمكن أن ترشد إلى وجود مشاكل في استقلاله وموضوعيته، وأن ظهور فكرة تغيير المدقق الخارجي بعد فترة محددة كان سببه الانهيارات التي حدثت لكبريات الشركات المساهمة العالمية في الولايات المتحدة وغيرها من الدول، حيث كثر الحديث عن ضرورة تحديد مدة للعلاقة بين المدقق الخارجي والزبون، وبعدها يتم تغييره بمدقق آخر، وأن طول علاقة المدقق الخارجي بالزبون قد يحدث تآكل تدريجي غير مقصود لنزاهة وصدق المدقق، وأن الإجراءات اللازمة لعلاج ذلك تتمثل في التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي بعد كل فترة محددة من الزمن، وأن طول فترة العلاقة بين المدقق الخارجي والزبون تؤدي إلى تطابق المصالح بين الإدارة والمدقق وهو ما يجعل استقلاله وموضوعيته أمرًا صعبًا، وأنه يوجد ارتباط بين بقاء المدقق الخارجي مدققًا لحسابات شركة مدة طويلة وفساد استقلاله وحياده وموضوعيته.

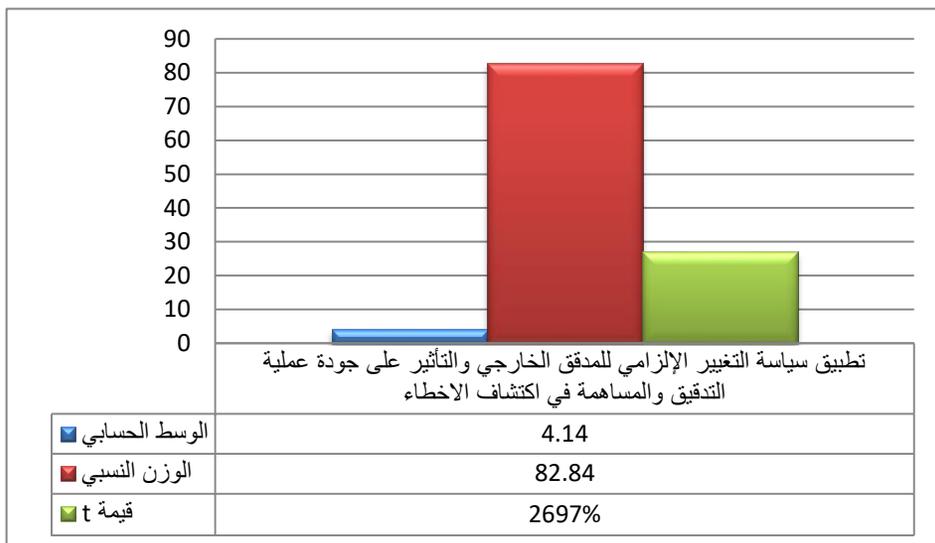
ثانياً: المحور الثاني: (تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي والتأثير على جودة عملية التدقيق والمساهمة في اكتشاف الأخطاء)

بلغ الوزن النسبي لمعدل جميع الفقرات للمحور الثاني 82.84 % وقيمة t المحسوبة 26.973 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 وبلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين دراسة وتحليل أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي والتأثير على جودة عملية التدقيق والمساهمة في اكتشاف الأخطاء. والجدول (2) يبين ذلك وبحسب الآتي:

جدول (2): الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة والترتيب لفقرات المحور الثاني

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1.	إن طول فترة بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات الزبون تؤثر على جودة أدائه في عملية التدقيق واكتشاف الأخطاء.	3.07	61.47	0.660	0.512	9
2.	إن طول فترة بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات الزبون يؤثر على أدائه المهني في اكتشاف الأخطاء.	4.29	85.88	13.460	0.000	5
3.	إن أحد الأسباب المطالبة بتغيير المدقق الخارجي بعد فترة محددة من الزمن، هو أن طول فترة العلاقة بين المدقق وبين الزبون تؤدي إلى أن يصبح المدقق ذو نظرة غير متجددة لفحص حسابات الزبون، مما يؤدي إلى انخفاض جودة أدائه في عملية التدقيق.	4.19	83.82	13.686	0.000	6
4.	إن التدقيق الاختباري الذي يقوم به المدقق الخارجي قد تكون تكراراً لما تم سابقاً مع نفس الزبون، وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق.	4.35	87.06	14.525	0.000	3
5.	إن الثقة التي يولها المدقق الخارجي مع الزبون يجعله يعتمد على نفس أوراق ووثائق العمل التي تمت في السابق، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق.	4.37	87.35	14.631	0.000	2
6.	إن طول فترة بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات الزبون تؤدي إلى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، مما يجعله يفقد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي الشك المهني، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه .	4.15	82.94	9.791	0.000	7
7.	إن عدم ممارسة المدقق الخارجي الشك المهني يؤدي إلى احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق	4.50	90.00	18.185	0.000	1
8.	إن طول بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات للزبون تجعله يؤدي عمله بترخي وتزداد معها فرصة عدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق.	4.04	80.88	8.750	0.000	8

4	0.000	12.191	86.18	4.31	9. إن طول بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات الزبون يؤدي إلى زيادة خطر فقدان المدقق لاستقلاله وموضوعيته، وهو ما يؤدي في النهاية إلى انخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق.
	0.000	26.97	82.84	4.14	المجموع



الشكل (2): الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t الجدولية للمحور الثاني

من خلال الجدول (2) والشكل (2) يلاحظ أن جميع فقرات المحور الثاني ايجابية باستثناء الفقرة رقم (1) حيث أن مستوى المعنوية لكل فقرة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من (60%) بمعنى أن أفراد العينة يتفقون على أن عدم ممارسة المدقق الخارجي الشك المهني يؤدي إلى احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق، وأن الثقة التي يوليها المدقق الخارجي مع الزبون يجعله يعتمد على نفس أوراق ووثائق العمل التي تمت في السابق، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق، وأن التدقيق الاختباري الذي يقوم به المدقق الخارجي قد تكون تكراراً لما تم سابقاً مع نفس الزبون، وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق، وأن طول بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات نفس الزبون تؤدي إلى زيادة خطر فقدان المدقق لاستقلاله وموضوعيته، وهو ما يؤدي في النهاية إلى انخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق، وأن طول فترة بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات نفس الزبون يؤثر على أدائه المهني وحياده واستقلاله، وأن أحد الأسباب المطالبة بدوران المدقق الخارجي بعد فترة محددة من الزمن، هو أن طول فترة العلاقة بين المدقق وبين الزبون تؤدي إلى أن يصبح المدقق

ذو نظرة غير متجددة لفحص حسابات الزبون، مما يؤدي إلى انخفاض جودة أدائه في عملية التدقيق، وان طول فترة بقاء التدقيق الخارجي مدققاً لحسابات نفس الزبون تؤدي إلى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، مما يجعله يفقد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي الشك المهني، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق، وان طول بقاء المدقق الخارجي مدققاً لحسابات نفس الزبون تجعله يؤدي عمله بتراخي وتزداد معها فرصة عدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة، مما يؤدي إلى عدم جودة أدائه في عملية التدقيق.

المبحث السادس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تعدّ جودة التدقيق بحد ذاتها هدفاً لمكاتب التدقيق، وهي ترتبط بتقرير المدقق كمنتج، وهذا المنتج ينبغي ان يشبع منافع اصحاب الطلب عليه، وإن موضوع استقلال وحياد المدقق الخارجي وموضوعيته يعتبر من الأمور الهامة التي يجب على المنظمات المهنية والأكاديميين في الجامعات الاهتمام بها لأنها تمثل صمام الأمان للمساهمين في الشركات المساهمة ومستخدمي المعلومات التي تعرضها الشركات في قوائمها المالية والذين تزداد درجة أمانهم وثقتهم بهذه المعلومات كلما زادت موضوعية واستقلال المدقق الخارجي الذي قام بالتصديق عليها.
2. من خلال تناول ابرز القوانين التي صدرت لفكرة دوران المدقق الخارجي فأنها تحدث دائماً ويتم بحثها عندما تحدث أزمة ومشكلة كبرى لإحدى الشركات وينتج عن ذلك تدني قيمة أسهمها في السوق المالي وتتلأشى معها حقوق المساهمين بها.
3. إن من العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق وهذا ينتج عادة من طول المدة التي بقضيتها المدقق في المكان نفسه، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.
4. تفاوتت سياسة بعض الدول حول دوران المدقق الخارجي، فهناك من تبني التغيير الإلزامي لشركات التدقيق، وهناك من تبني التغيير الإلزامي للشريك المسئول عن عملية التدقيق دون تغيير شركة التدقيق.
5. 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.
6. إن من أهم العوامل التي استند إليها المعارضون لتغيير المدقق الخارجي هي أن التغيير سوف يترتب عليه خسارة للمعلومات المتراكمة لدى المدقق الذي سيتم

تغييره، وأن قلة المعلومات لدى المدقق البديل قد تسبب انخفاض جودة عملية التدقيق.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق ومنها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بتحديد مدة ارتباط المدقق بالزبون، فمثلاً أن لا تزيد مدة الارتباط على خمس سنوات، والتأكيد على دوران المدقق لتحسين جودة التدقيق من خلال المحافظة على استقلالية مدققي الحسابات، إذ أن طول مدة ارتباط المدقق بالزبون يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
2. العمل على توعية الشركات والمؤسسات كافة بأهمية دوران مدقق الحسابات الخارجي لما في ذلك من مزايا تخدم الطرفين .
3. ضرورة تفعيل الدور المشترك بين لجان التدقيق ومدقق الحسابات الخارجي فيما يخص تسهيل دوران المدقق وإشراف ومتابعة اللجنة على ذلك.
4. ضرورة أن يمارس المدقق الخارجي الشك المهني عند تدقيق حسابات الزبون والذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، لأن المدقق الذي يفقد هذه الصفة (الشك المهني) يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات.
5. كما أن الباحث يوصي باستمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال ولا سيما التي تخص دوران المدقق الخارجي لأهميتها في الحد من الممارسات الغير أخلاقية وعدم اكتشاف الخطاء لا بل حتى التلاعب من قبل بعض المدققين الخارجيين.

المصادر

المصادر العربية

- [1] ابو رياش ، احلام أحمد عليان، "أثر معدل دوران المدقق الخارجي على جودة التدقيق، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل مقدم إلى الجامعة الفلسطينية، 2013.
- [2] اسماعيل، طارق حسين، قطب، احمد سباغي، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد 60 ، 2003 .
- [3] ترف، لطيف رحيم، "دور جودة التدقيق الخارجي في استقرار اسواق المال، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات وسوق العراق

- للاوراق المالية"، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2011.
- [4] التويجري، عبد الرحمن علي و النافعابي، حسين محمد، "جودة خدمة المدققة، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة مجلد 22 العدد 1، 2008 .
- [5] الجابر، علي محسن فاضل، "تقييم وتطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220 - بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات"، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2013.
- [6] جبران، محمد علي، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 2010.
- [7] جريوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة، مكتبة الجامعة الإسلامية، فلسطين، الطبعة الأولى، 2002.
- [8] الجعافرة، محمد مفلح محمد، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط -2008.
- [9] الجواهري، بشرى عبد الوهاب، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - نموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2008.
- [10] حسين، اسماعيل، طارق، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 60 ، 2008 .
- [11] الحمد، عدنان كاظم مطرود، "دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمة المؤسسية، بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية"، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية -2013 .
- [12] دحدوح، حسين احمد والقاضي، حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظري والاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان الاردن -2012.
- [13] الديب، عوض لبيب فتح الله وشحاتة، شحاتة السيد، اصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.

- [14] الرشيدى، احمد محمد غنيم، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، دراسة مقارنة – جامعة الشرق الاوسط كلية الأعمال رسالة ماجستير، 2012.
- [15] سعيد، اراس محمد واحمد، عثمان امين، الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق، ط1، 2013 .
- [16] الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو، "جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية"، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2015.
- [17] مشتهى، صبري ماهر، " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، جامعة القدس، مجلد 22، العدد 2، فلسطين، 2014.
- [18] المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية دار المسرة للنشر والتوزيع والطباعة – 2006 .
- [19] منصور، نسرين محمد، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في غزة للحصول على شهادة ماجستير بالمحاسبة والتمويل، فلسطين، 2013.
- [20] ونوس، هشام سليمان، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية، دراسة ميدانية، جامعة دمشق 2009 .

المصادر الاجنبية

- [1] Moore, D.A., P.E. Tetlock, L. Tanlu, and M.H. Bazerman. 2006, "Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue recycling", *Academy of Management Review* 31 (1): 10–29.
- [2] Carver, B. T., C. W. Hollingsworth, and J. D. Stanley. 2011, "Recent auditor downgrade activity and changes in client's discretionary accruals", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (3): 33-58.

- [3] DeFond, M. L., and K. R. Subramanyam. 1998, "Auditor changes and discretionary accruals", *Journal of Accounting and Economics* 25: 35-67.
- [4] Cory A. Cassell , James C. Hansen , Linda A. Myers, 2016, "Does the timing of auditor changes affect audit quality evidence from the initial year of the audit engagement", *Journal of Accounting, Auditing and Finance Conference Editor Research* 42 (3): 561-588.
- [5] Chen, S., S. Sun, and D. Wu. 2010, "Client importance, institutional improvements and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis", *The Accounting Review* 85 (1): 127–158.
- [6] Yang, Z. 2013, "Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China", *Contemporary Accounting Research*, 30 (3), 891–921.
- [7] Lawrence, A., M. Minutti-Meza, and P. Zhang. 2011, "Can Big 4 versus Non Big 4 Differences in Audit Quality Proxies be Attributed to Client Characteristics?", *The Accounting Review* 86 (1): 259-286.
- [8] Monika Causholli, 2016, "Evidence of organizational learning and organizational forgetting from financial statement audits", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: May 2016, Vol. 35, No. 2, pp. 53-72.
- [9] De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, Issue 3, 183-199.
- [10] Amir, Eli, Guan, Gilad Livne, 2013, *The Association between Auditor Independence and Conservatism*, School of Business The University of Hong Kong.
- [11] Jenkins, D and Velury, 2008, "Does Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 27., April 2008, 115-132

- [12] Souza, Iana Izadora , Paulo Roberto, 2013, Edilson Paulo, "The Relationship Between Auditing Quality and Accounting Conservatism in Brazilian Companies", Journal of Education and Research in Accounting, REPeC, Brasília, Vol. 7, no. 3, art. 6.
- [13] Li, Dan, 2007, "Auditor tenure and Accounting Conservatism", Ph. D. Dissertation, School of Management, Georgia Institute of Technology

The Effect of Non-Adoption of the Compulsory Rotation of the External Auditor in the Quality of Audit and Detection of Errors - A Field Study in Companies and Offices of the Iraqi Audit

Assist. Prof. Dr. Hashim H. Al- Tamimi

dr.altmimi@gmail.com

Dijlah University College

Abstract: *The purpose of the research was to determine the nature of the external auditor's mandatory turnover, its advantages and disadvantages, and the agree and disagree opinions, as well as the effect of the mandatory external auditor's turnover on the quality of audit. The research concentrate in its application section on errors appeared in auditing process by using a survey of a selected sample of auditors working in the Iraqi audit firms, which was problematic by asking the auditors whether the areas of mandatory change of the external auditor affect the quality of the audit process and to enhance the discovery of errors. Fifty four auditors working in Iraqi stock exchange were chosen to test the quality of the audit, and through a questionnaire to organize a survey and then analyze descriptively and statistically the answers of the*

sample of auditors. The research reached a set of conclusions the most important were:

- 1. The external auditor turnover is a means to enhance the independence and quality because it prevent consolidation of the relationship between the auditor and management, since the distinction must be made between audit firms directed to the capital market, and audit companies that are not directed to the capital market.*
- 2. The main factor that the external auditor losing the objectivity and independence is the lack of professional doubt in the audit process. This usually results from the length of time spent by the auditor in the same place, in which case it becomes non-renewable and does not reach sufficient new evidence other than what it reached in the past.*

The research came out with a set of recommendations, the most important were:

- 1. The need for the legislative and regulatory bodies in Iraq, including the professional auditing board to determine the duration of the auditor's link with the customer, for example, the duration of the link to be limited to five years, and emphasis on the auditor's turnover to improve the quality of audit by*

maintaining the independence of auditors. The auditor's contact with the customer adversely affects the quality of the audit.

- 2. To raise awareness of companies and businesses of the importance of the rotation of the External Auditor for the advantages that serve both parties.*

Keywords: Compulsory Rotation, External Audit, Quality of Audit.