



## تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية

### ”دراسة ميدانية“

إعداد

د. ياسر محمد عبد العزيز سمره

أ. أسماء طاهر شعيشع

أستاذ المحاسبة، كلية التجارة، جامعة دمياط

معيدة بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة دمياط

yasser.samra69@gmail.com

asmaa.taaher@gmail.com

د. حسن شطا الموازيني

مدرس المحاسبة، كلية التجارة، جامعة دمياط

dr\_hassan\_elmawzini@du.edu.eg

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الخامس - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

شعيشع، أسماء طاهر؛ سمره، ياسر محمد عبد العزيز؛ الموازيني، حسن شطا (٢٠٢٤). تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥ (٢) ج ٢، ٤٩٣-٥٢٨.

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

## تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية

### ”دراسة ميدانية“

أ. أسماء ظاهر شعيشع د. ياسر محمد سمره؛ د. حسن شطا الموازيني

#### ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى تحليل تأثير التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة؛ ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بالقسم الأول وعددهم (١٧٤) مراقباً، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، وخلصت الباحثة من الجزء الميداني للدراسة الحالية إلى وجود تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة؛ حيث جاءت استراتيجية الحسم في المرتبة الأولى، واستراتيجية التنازل في المرتبة الأخيرة، في حين أن كلاً من استراتيجيات حل الوسط وتوسيع الأجندة وحل المشكلات لم يكن بينهم فروق كبيرة في درجة استخدام كلٍ منهم في ظل تطبيق التناوب الإلزامي؛ وهذا يفسر مدى إيجابية تطبيق سياسة التناوب الإلزامي في البيئة المصرية من خلال تدعيم الموقف التفاوضي لمراقب الحسابات ويكون أكثر ميلاً لاستخدام استراتيجية الحسم التي تقوم على فرض الرأي وتحدي خبرات الآخرين وأقل ميلاً لاستخدام استراتيجية التنازل.

**الكلمات الرئيسية:** التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة،

الاستراتيجيات التفاوضية

#### أولاً: مشكلة الدراسة:

تنطوي القوائم المالية علي الكثير من القضايا التي تحتاج إلى استخدام التقديرات والأحكام الشخصية علي نطاق واسع، بالإضافة إلى المرونة وتعدد البدائل الخاصة بمعالجة بعض القضايا المحاسبية؛ فغالباً ما تنشأ بعض أوجه النزاع بين مراقبي الحسابات وعمالئهم؛ والتي بالتالي تتطلب ضرورة تفاوضهما معاً للوصول إلى اتفاق بشأنها (خليل، ٢٠١٨، ص ٦٨١)، فحوالي ٦٧٪ من الشركاء في مكاتب المراجعة يدخلون في عمليات تفاوض مع أكثر من نصف عملائهم (Gibbins et al., 2001,536)، لذلك فإن بعض الدراسات تري أن القوائم المالية ناتج مشترك لعملية التفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة العميل (Svanberg et al., 2019,p.121).

وقد أسفرت الممارسات المهنية والدراسات العلمية عن وجود مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات التفاوضية المتاحة أمام كل طرف من طرفي التفاوض والتي يمكن تقسيمها بصفه عامة إلي مجموعتين من الاستراتيجيات، يطلق علي إحدهما مصطلح استراتيجيات التوزيع، ويطلق علي المجموعة الثانية مصطلح استراتيجيات التكامل، وتتضمن كل مجموعة بعض الاستراتيجيات الفرعية، فتشمل استراتيجيات التوزيع كلاً من: استراتيجية المقاومة، استراتيجية التنازل، استراتيجية التجنب، استراتيجية حل الوسط، أما

استراتيجيات التكامل فتشمل كلاً من استراتيجية حل المشاكل، استراتيجية توسيع أجنحة التفاوض، إلا أن هناك العديد من القيود التي تحكم تحديد طبيعة الاستراتيجية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات (Mbuki et al., 2015; Bennett et al., 2015)، وما ينتج عنها من ممارسة الضغوط، واستخدام الاستراتيجية التفاوضية التي تحقق منافع إدارة العميل علي حساب جودة القوائم المالية، مما يتوجب علي مراقب الحسابات أن يكون لديه دافع لحساب هذه المخاطر لتقليل مخاطر التقاضي وحماية السمعة.

وفي بيئة المراجعة، أصبحت فترة تعاقد مراقب الحسابات ذات أهمية متزايدة كعامل يؤثر علي العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة العميل أثناء المفاوضات (Dogson et al., 2017, p.1; Dogson et al., 2019, p.1)؛ نظراً لدورها في تحديد الاستراتيجية المستخدمة من قبل طرفي التفاوض ونتائج المفاوضات النهائية، فقد تحولت في الآونة الأخيرة مراجعة الشركات إلى عملية مساومة بين مراقبي الحسابات وإدارات الشركات؛ وحيث أن كفة إدارة الشركة هي الراجحة في ميزان القوة والسلطة، فإدارة الشركة لديها القوة التفاوضية الأكبر فغالباً ما تقوم ببذل المحاولات للحصول علي تنازلات من مراقب الحسابات فيما يتعلق بالقضايا المحاسبية المتنازع عليها والتعديلات المقترحة من خلال التهديد الضمني (Kuiset et al., 2018، مسواك، ٢٠٠٨).

ويرجع الكثير من الباحثين ذلك إلى استمرار مراقب الحسابات بمراجعة هذه الشركات لسنوات طويلة وخضوعهم لسيطرة إدارة هذه الشركات؛ ومن ثم إعداد الحسابات بما يتفق مع مصالحها، ولمواجهة ذلك الموقف ظهرت المناداة بضرورة ضبط سلوك مراقب الحسابات وأدائه المهني، وإضافة مصدر قوة لمراقب الحسابات أثناء تفاوضه مع إدارة عميل المراجعة بشأن الممارسات المحاسبية التي قامت بها إدارة الشركة المساهمة؛ مما حدا بالبعض للمطالبة بالتناوب الإلزامي كل فترة، ولقد استجابت البيئة التشريعية في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل فوري لما تستوجبه تلك الأحداث من تشريعات جديدة؛ حيث تم إصدار قانون (SOX) (Sarbanes-Oxleyact) في ٣٠ يوليو ٢٠٠٢ والذي يتطلب في فقرته (٢٠٣) ضرورة التناوب لشريك المراجعة (Audit Partner Rotation) كل خمس سنوات مع وجود فترة توقف (Cooling Period) خمس سنوات (Singer et al., 2018; Kuang et al., 2020, p.161; Dodgson et al., 2020) والتي تم اقتراحها للحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات وزيادة جودة المراجعة وجودة القوائم المالية لرفع ثقة المستثمرين في التقارير المالية وحمايتهم.

وأكدت فقرته رقم (٢٠٧) على ضرورة إجراء دراسات وأبحاث لمعرفة الآثار الجوهرية للتناوب شركات المحاسبة العامة إلزامياً مع تقديم تقرير عن ذلك للكونجرس الأمريكي خلال السنة الأولى لتطبيق القانون (ريشو، ٢٠١٣)؛ حيث أنه وفقاً لهذه الفقرة كلف الكونجرس الأمريكي مكتب المحاسبة العام (GAO) بإجراء دراسة للآثار المحتملة من تطبيق التناوب الإلزامي لشركة المراجعة، وفي نوفمبر ٢٠٠٣ أصدر مكتب المحاسبة العام تقريراً بعنوان "شركات المحاسبة العامة: التأثيرات المحتملة للتناوب الإلزامي لشركات المراجعة" (Kim et al., 2015)، وتوصلت نتائج الدراسة المسحية الواردة في تقرير (GAO) إلى أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة قد لا يكون الطريق الأكثر فعالية لتعزيز استقلالية المراقب وتحسين جودة المراجعة، وقد أخذ هذا الاستنتاج في الحسبان التكاليف المالية الإضافية، وفقد المعرفة المؤسسية للمراقب السابق للشركة، ولقد اقترح المكتب أخذ موقف "الانتظار والترقب" حتى تكون الإصلاحات الأخرى التي وضعها (SOX) سارية لعدة سنوات، مما ترك المجال مفتوحاً للنظر مرة أخرى

في التناوب الإلزامي لشركة المراجعة ( Corbella et al., 2015,p.47; Reid et al.,2017 ,p.186; Kim et al.,2015 ,p.1091). وعلى الرغم من ذلك فقد تم إحياء النقاش حول التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات في أعقاب الأزمة العالمية (٢٠٠٧-٢٠٠٨) من خلال طلب المنظمين والمساهمين إعادة النظر في قضية استخدام مراقب الحسابات عن طريق مطالبة المنشآت محل المراجعة بتغيير شركات المراجعة بشكل دوري (Winn,2014,p.9; Bleibtreu et al., 2018,p.1; منصور ٢٠١٧) وذلك كوسيلة ممكنة لتعزيز استقلال مراقب الحسابات وزيادة موضوعية ونزعة الشك المهني لديه.

وفي نفس السياق، اهتمت البيئة المصرية بموضوع التناوب الإلزامي، فقد أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ بتاريخ ٢٦/٤/٢٠١٨ بشأن تعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ الخاص بقواعد حوكمة الشركات العاملة في الأوراق المالية الذي ينص علي "يكون للشركة مراقب حسابات مستقل أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة ويعين سنوياً ، ويجوز أن يجدد له بحد أقصى ست سنوات مالية متصلة، علي أن يراعى تغييره بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمراقب الحسابات الذي تم تغييره ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاثة سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها".

وتعتبر قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات<sup>(١)</sup> من أهم وأبرز القضايا التي حظيت بتزايد اهتمام الباحثين والمشرعين والمنظمات المهنية ومزاوولي المهنة والمجتمع بأسره في السنوات الأخيرة؛ لما لهذا الموضوع من تأثير كبير على استقلال مراقب الحسابات وإبداء رأيه الفني تجاه صدق وعدالة المركز المالي للشركة محل المراجعة وسمعته ومسئوليته المهنية، وتبرز أهميته في الحد من الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن تمارسه إدارات الشركات؛ بهدف تعظيم مصالحها الخاصة على حساب باقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة. ولقد تمثل هذا الاهتمام في العديد من البحوث التي قام بها الباحثون المهتمون بهذا الموضوع. فما زال البحث مستمراً حول الإطار الملائم لتناوب مراقب الحسابات والانعكاسات المختلفة لعملية تناوبه على المنشأة محل المراجعة وإدارتها وعلى مكتب المراجعة ومهنة المراجعة باعتباره أحد الحلول لثلاث قضايا أساسية، هي الاستقلال، ونزعة الشك، والموضوعية.

وكنتيجة حتمية للجدل العلمي واسع النطاق بين مؤيد ومعارض، فيري البعض أن التناوب يساعد على التخفيف والتحرر من كافة الضغوط الإدارية لتسوية النزاعات والخلافات حول التعديلات المقترحة (Brooks et al., 2017; Cassell et al., 2020; عبد الغفار، ٢٠١٧)؛ حيث يميل مراقب الحسابات الجديد إلى إجراء العديد من التعديلات وبشكل موسع؛ ومن ثم يعمل التناوب الإلزامي على بقاء مراقب الحسابات مستقل في المفاوضات؛ مما يؤدي إلى الحد من فشل عملية المراجعة.

(١) تتعدد المصطلحات التي استخدمت في الدراسات والبحوث للتعبير عن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من أهمها: التناوب Rotation، التحويل أو التبديل swatch، والتغيير change، والتدوير turnover، وتختلف هذه المصطلحات في المفهوم والمعنى اللغوي في اللغة العربية، لذلك استخدمت الباحثة مصطلح التناوب ليعبر عن معنى هذه المصطلحات وتوحيدها.

- كما تستخدم الباحثة مصطلح التناوب الإلزامي لشركة المراجعة mandatory audit firm rotation مرادف لمصطلح التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات mandatory auditor rotation.

في حين يري البعض الآخر أن التناوب الإلزامي يقلل من الفوائد المستقبلية المتوقعة لمراقب الحسابات المتمثلة في تدعيم العملية التفاوضية حول القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى انخفاض قدرته التفاوضية حول التعديلات المقترحة للقوائم المالية، فمراقب الحسابات الجديد يكون أكثر استعداداً للتنازل عن البنود على المدى القصير وأقل مقاومة لضغوط الإدارة وأكثر تواطؤاً؛ نظراً لضعف المعلومات المتوفرة لديه ، فقد تستفيد الإدارة من موقف تغيير مراقب الحسابات وعدم تماثل المعلومات مما يتيح التلاعب بأرباحها ( Litt et al., 2014 ; Kang et al., 2020 ). وفي سياق هذا الجدل العلمي حول قضية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يتبين عدم اتفاق الباحثين حول مدى تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على نوع الاستراتيجية التفاوضية في ظل مخاطر التفاضل.

**وبناء على ذلك، تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن التساؤل التالي: "ما هو تأثير**

التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة؟"

### **ثانياً: الدراسات السابقة:**

تستعرض الدراسة الدراسات السابقة المتعلقة بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والاستراتيجيات التفاوضية.

١- هدفت دراسة (Joe et al., 2011) إلى اختبار مجموعة من العوامل التي تؤثر على أحكام وقرارات مراقب الحسابات بشأن التعديلات المقترحة في القوائم المالية، وتتمثل هذه العوامل في فترة تعاقد مراقب الحسابات، وقوة نظام الرقابة الداخلية، وتكرار التعديلات، وقد توصلت الدراسة إلى أنه مع طول فترة تعاقد مراقب الحسابات مع عميله يكون أكثر عرضة للتنازل عن التعديلات المقترحة في القوائم المالية لهذا العميل

٢- هدفت دراسة (Svanberg et al., 2018) إلى بحث العلاقة بين نوع التكتيكات التفاوضية المبدئية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات وطبيعة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل، وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما كانت علاقة مراقب الحسابات بعميله قوية كلما كان المراقب أكثر احتمالاً لاستخدام استراتيجية التنازل وحل الوسط وأقل تمسكاً بتحقيق أهدافه من عملية التفاوض.

٣- هدفت دراسة (Kulset et al., 2018) إلى اختبار مجموعة من العوامل المؤثرة على اختيار مراقب الحسابات للاستراتيجيات والتكتيكات التفاوضية، وتتمثل هذه العوامل في دقة المعايير المحاسبية، وخبرة مراقب الحسابات التفاوضية، وطبيعة العلاقة بين المراقب والعميل. وقد توصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت دقة المعيار المحاسبي الخاص بالموضوع محل التفاوض، وكلما زادت خبرة مراقب الحسابات التفاوضية، وكلما كانت العلاقة بين المراقب والعميل أقل إيجابية كلما كان مراقب الحسابات أكثر استخداماً لاستراتيجية المقاومة والسيطرة.

٤- اتجهت دراسة (Svanberg et al., 2019) إلى فحص ما إذا كانت الكفاءة الذاتية لتفاوض مراقب الحسابات مع العميل بشأن قضايا التقديرات المحاسبية تتأثر بموضوعيته ونزاهته، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين الكفاءة الذاتية لتفاوض مراقب الحسابات وموضوعيته ونزاهته، كما أظهرت أن تعيين وتدريب مراقبي الحسابات لزيادة كفاءتهم التفاوضية قد يكون طريقة لتعزيز موضوعية مراقب الحسابات بدون المشاكل الكامنة في الطرق

الأخرى مثل تناوب مراقب الحسابات؛ مما يسمح بطول فترة تعاقد مراقب الحسابات، كما أن تأثير الكفاءة الذاتية لتفاوض مراقب الحسابات لا يمكن تعميمه على البلدان التي تحد من فترة تعاقد مراقب الحسابات من خلال التنظيم.

٥- ركزت دراسة (Rummell et al., 2019) على اختبار تأثير فترة تعاقد مراقب الحسابات على دعم أعضاء لجان المراجعة لمراقب الحسابات في القضايا المحاسبية الخلاقية، وتوصلت الدراسة إلى أن طول فترة التعاقد تزيد من دعم أعضاء لجان المراجعة لمراقب الحسابات في القضايا المحاسبية الخلاقية بينه وبين العميل مقارنة بقصر فترة التعاقد؛ وهذا يعني تحسن دعم أعضاء لجان المراجعة لمراقب الحسابات في ظل فترات التعاقد الطويلة.

٦- اتجهت دراسة (Dodgson et al., 2022) إلى التحقق من كيفية تأثير مخالفة التوقعات من قبل شريك المراجعة على المواقف التفاوضية للعميل في مرحلة ما قبل التفاوض، بالإضافة إلى تحديد مدى تأثير التآلف بين مراقب الحسابات والعميل على طبيعة العلاقة التفاوضية، وتوصلت الدراسة إلى أنه عندما تكون تعديلات الشريك المقترحة ضمن التوقعات الأصلية للعميل فإن المديرين يقدمون تنازلات أكبر قبل التفاوض لشريك المراجعة القديم (المستمر) مقارنة بشريك المراجعة الجديد، ومع ذلك في حالة مخالفة التوقعات فإن مديري العميل يقدمون تنازلات أقل قبل التفاوض لشريك المراجعة القديم مقارنة بشريك المراجعة الجديد، في حين يميل العميل إلى تقديم المزيد من التنازلات لشريك المراجعة الجديد سواء في حالة مخالفته لتوقعات إدارة العميل أو عدم مخالفته؛ مما يشير إلى أن الشريك الجديد يتمتع بقوة تفاوضية عالية.

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة، يمكن عرض الفجوة البحثية التي تحاول الباحثة تغطيتها من خلال الدراسة في النقاط التالية:

– أن الدراسات التي تناولت العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات والاستراتيجيات التفاوضية، لم تتفق على تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على نوع الاستراتيجية المستخدمة من خلال مراقب الحسابات، فمنها من توصل إلى أن التناوب الإلزامي يعزز السلوك التفاوضي لمراقب الحسابات واستقلاله عند التفاوض مع إدارة العميل مما يعكس على استخدامه لاستراتيجية الحسم، ومنها من توصل إلى أن التناوب الإلزامي يضعف السلوك التفاوضي لمراقب الحسابات واستقلاله عند التفاوض مع إدارة العميل مما يعكس على استخدامه لاستراتيجية التنازل.

– أن معظم هذه الدراسات وما توصلت إليه من نتائج كانت على بيئة مختلفة عن البيئة المصرية مثل (السويد، النرويج، أمريكا).

– تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في تحليل الاستراتيجيات التفاوضية المستخدمة في بيئة إلزامية تناوب مكاتب المراجعة وفقاً للقرار رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ الصادر من قبل هيئة الرقابة المالية.

### ثالثاً: أهمية الدراسة:

**الأهمية العلمية:** في كونها تساهم اهتماماً ملحوظاً وجدلاً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية العالمية لمهنة المراجعة؛ نظراً للارتباط الوثيق بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات واستقلاله وجودة أداء عملية المراجعة، كما تستمد أهميتها في أن قضية التفاوض بين مراقب الحسابات وإدارة العميل من القضايا الشائكة؛ نظراً لخطورة نتائجها خاصة لمراقب الحسابات فهي لا تؤثر فقط في جودة التقارير المالية ولكنها تؤثر أيضاً على جودة المراجعة ومخاطر التناقص.

**الأهمية العملية:** تفيد الجهات المهنية والتشريعية المسؤولة عن تنظيم مزاوله المهنة في إعداد المعايير والتوصيات وغيرها من الإصدارات الخاصة بالمراجعة المرتبطة بالتناوب الإلزامي، كما تساهم الدراسة في تقديم مادة إرشادية حول السلوك التفاوضي لمراقب الحسابات والعميل؛ نظراً لعدم وجود معيار مراجعة مصري متخصص يتناول الجوانب المختلفة لعملية التفاوض.

### رابعاً: أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة التعرف على تأثير التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

### خامساً: فروض الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة، والفجوة البحثية المستنبطة وتحقيقاً لأهدافها، يمكن للباحثة صياغة الفرض الإحصائي للدراسة على النحو التالي:

لا يوجد تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

### سادساً: منهج الدراسة:

يعتمد منهج الدراسة على الجمع بين المنهجين التاليين:

**المنهج الاستنباطي:** حيث يتم دراسة وتحليل ما تناولته الدراسات السابقة التي وردت في الفكر المحاسبي فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة من أجل تحديد مفهوم كل متغير من هذه المتغيرات وذلك بغرض وضع الإطار النظري للدراسة واعتمدت في ذلك على الكتب والدوريات والأبحاث العملية وكذلك أهم المنشورات والقوانين والإصدارات الرسمية التي تناولت موضوع تناوب مراقبي الحسابات بالدراسة سعياً لتحقيق أهداف الدراسة.

**المنهج الاستقرائي:** حيث تعتمد الباحثة على إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بالقسم الأول وتحليلها باستخدام الاختبارات الإحصائية لاختبار الفروض.

### سابعاً: حدود الدراسة:

- ١- تقتصر الدراسة على تناول التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على مستوى مكاتب المراجعة، ولن تتطرق الدراسة إلى التناوب الاختياري عن طريق العزل أو الاستقالة أو تناوب شركاء المراجعة إلا بما يخدم الدراسة.
- ٢- تقتصر الدراسة على تناول الاستراتيجيات التفاوضية لمراقب الحسابات ممثلة في استراتيجيات التوزيع (استراتيجية التنازل، استراتيجية المقاومة، استراتيجية حل الوسط)، واستراتيجيات التكامل (استراتيجية حل المشاكل، استراتيجية توسيع أجندة التفاوض)، ولن تتطرق الدراسة إلى عملية التفاوض حول أتعاب المراجعة والتي تتم قبل البدء في عملية المراجعة.
- ٣- تقتصر الدراسة على مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بالقسم الأول وذلك لسببين؛ السبب الأول هو باعتبارهم المرخص لهم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي ستطبق عليهم سياسة التناوب الإلزامي، والسبب الثاني هو احتواء هذه الفئة على مراقبي حسابات من الأربعة الكبار (Big4).

### ثامناً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها تم تنظيم الدراسة ما يلي:

١/٨ الإطار النظري.

٢/٨ الدراسة الميدانية.

٣/٨ النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية.

### ١/٨ الإطار النظري:

١/١/٨ أساسيات التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

١/١/١/٨ مفهوم التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

تعددت التعريفات التي تعبر عن مفهوم تناوب مراقب الحسابات؛ حيث أشار ( Adhi Aron et al., 2020, p.3) إلى أنه عبارة عن عدد السنوات المتتالية التي يمكن لشركة المراجعة مراجعة القوائم المالية الخاصة بعميل معين، في حين عرفه (الشافعي، ٢٠٢٠، ص ٢٣) بأنه إلزام الشركات بتطبيق قاعدة التناوب عند اتخاذ قرار اختيار وتعيين مراقب الحسابات، أو قيام الجمعية العامة للشركة باتخاذ قرار بإنهاء العلاقة مع مراقب الحسابات الحالي والتحول للتعاقد مع مراقب حسابات آخر نتيجة انقضاء المدة القانونية المحددة لارتباط الشركة بمراقب الحسابات الحالي. بينما أشار البعض بأنه عبارة عن التغيير الذي يتم بموجب قرارات أو قوانين حاكمة تلزم الشركات بتناوب مراقبي الحسابات، حيث تقوم الدول والهيئات التنظيمية أو الرقابية أو المهنية بإصدار قرارات أو سن قوانين تلزم الشركة محل المراجعة بتغيير شركة المراجعة أو الشريك الرئيسي المسؤول عن عملية المراجعة كل فترة زمنية محددة، ولا يجوز لمراقب الحسابات الرجوع لنفس الشركة إلا بعد مرور فترة زمنية فاصلة (Ardhani,etal.,2019,p5; Rademeyer, et al., 2018, 416; zarefar,etal.,2019, p.102). وتري الباحثة من خلال العرض السابق أنه على الرغم من تعدد التعريفات التي تناولت التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلا أنها تحمل نفس المعنى والمضمون.



### ٢/١/١/٨ مستويات التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

يوجد مستويان للتناوب الإلزامي، هما:

### ١/٢/١/١/٨ التناوب الإلزامي لشريك المراجعة (Mandatory Audit Partner)

:(Rotation)

ويقصد به استبدال أو تدوير شريك المراجعة الرئيسي المسؤول عن عملية المراجعة (في حالة شركة المراجعة) ومكتب المراجعة (في حالة المنشأة الفردية) بعد فترة زمنية محددة (Malela,2020,P41; Kramer et al., 2011,p.45; Cameran,etal.,2015, p.2).

### ٢/٢/١/١/٨ التناوب الإلزامي لشركة المراجعة (Mandatory Audit Firm Rotation):

يقصد به تغيير أو تدوير مكتب المراجعة بالكامل بعد فترة زمنية محددة وعدم الاقتصار على تدوير شريك المراجعة؛ حيث يتم استبدال مكتب المراجعة بمكتب آخر لا تربطه صلة أو علاقة بالمكتب السابق (Malela,2020,P41; Kalabeketal.,2019,p.336)، ويكون مراقب الحسابات في حالة المنشأة الفردية هو صاحب المنشأة، أما في حالة شركات التضامن فيكون شريك في شركة المراجعة.

**وبناءً على ما سبق تستنتج الباحثة أن المقصود بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:** هو الحد الأقصى لعدد السنوات التي يمكن للمراقب قضائها في مراجعة حسابات نفس الشركة، وتختلف هذه المدة من بلد إلى آخر وفقاً لسياسة التناوب المتبعة في كل بلد سواء على مستوى الشريك أو الشركة. وسوف تركز الباحثة في هذه الدراسة على التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على مستوى مكتب المراجعة اتساقاً مع بعض الدراسات (Kamath et al.,2018; Edwards, 2014; Bleibtreu et al.,2018; Grant et al.,2019; Pinto et al.,2018; et al., 2018) والتي ترى عدم تفضيل تناوب شريك المراجعة وأنه من الأفضل التركيز على التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة ككل؛ لأن تناوب مكتب المراجعة يتضمن تلقائياً تناوب شريك المراجعة، ولأنه أكثر أنواع التناوب أهمية؛ حيث يعد أحد الآليات الهامة لدعم استقلالية مراقب الحسابات في الواقع والمظهر، وبدوره يعمل على زيادة مقاومة مراقب الحسابات لإدارة الشركة.

### ٣/١/١/٨ أسباب المطالبة بتطبيق أو عدم تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

تعارضت الآراء حول أهمية تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات بين مؤيد ومعارض ولكل منهم وجهة نظر يجب الأخذ بيها والوقوف على أسبابها وتداعيتها، وهذا ما سوف نتطرق إليه الباحثة من خلال النقاط التالية:

### ١/٣/١/١/٨ أسباب المطالبة بتطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

يرى مؤيدو تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أنها تحقق العديد من المنافع والإيجابيات على أطراف عملية المراجعة من أهمها ما يلي:

١/١/٣/١/١/٨ **دعم الشك المهني لدي مراقب الحسابات:** يؤدي التناوب الإلزامي لمراقبي الحسابات إلى زيادة نزعة الشك المهني لدى المراقب، وذلك من خلال تمكين المراقب من ممارسة استجواب العقل، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتقييم الانتقادي، والبحث عن الحقائق (الوكيل، حسام السعيد، ٢٠١٩، ص ١٧؛ Stix , 2019 , p.5,14 ; de Jong et al., 2020 , p.941; Febrianto et al., 2017; p.74;Bowlin et al., 2015 ,p.1388). (ص ٦٠).

٢/١/٣/١/١/٨ تقديم نظرة ورؤية جديدة لعملية المراجعة: يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلي توفر نظرة جديدة على مراجعة القوائم المالية ويشجع التفكير الجديد الذي يمكن أن يساعد في كشف القضايا التي تجاهلها المراقب السابق وتحديد المخاطر الجديدة والتعامل بشكل مناسب مع قضايا التقارير المالية (، Cameran et al., 2021, p.5; Horton et al., 2015, p.10; Chan et al., 2014, p.226; Kim et al., 2015, p.1090; Corbella et al., 2015, p.49).

٣/١/٣/١/١/٨ تعزيز الإبداع والابتكار في أداء عملية المراجعة: يساعد التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الابتكار في إجراءات المراجعة وجمع أدلة المراجعة والحد من الجمود والثبات في أداء إجراءات عملية المراجعة الناتج عن تكرار عمليات المراجعة ( Azizkhani et al., 2018 , p.168,170,171; Quick et al., 2018 , p.9; Hohenfels , 2016, p.226; Ottaway , 2014 , p.14).

٢/٣/١/١/٨ أسباب المطالبة بعدم تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات:

وعلى الجانب الآخر، يرى معارضو تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أنها تحقق العديد من العيوب والسلبيات على العناصر الأساسية في المهنة من أهمها ما يلي:

١/٢/٣/١/١/٨ فقد الخبرة والمعرفة المتراكمة لدي مراقب الحسابات عن الشركة محل المراجعة: يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى خسارة المعرفة والخبرة المتراكمة لدى المراقب والتي يتم اكتسابها من خلال العلاقات الطويلة بين المراقب وعميله، ويتضح ذلك من خلال أن المعرفة الخاصة بالعميل تتراكم أثناء عمليات المراجعة المتتالية، وتختلف الفترة الزمنية اللازمة للحصول على مستوى كافٍ من المعرفة لإنتاج مراجعة عالية الجودة من حيث حجم وتعقد العمليات الخاصة بالعميل، فقد يستغرق معدل التعلم وقت أكبر لاكتساب المعرفة في حالة وجود عميل تتسم أعماله بكونها كبيرة وتعقد عملياتها (Horton et al.2021 , p.2,5 ; Kim et al., 2015 , p.1091; Dordzhieva,2022,p.162; Bell ) (et al., 2015 , p.467-469).

٢/٢/٣/١/١/٨ الحد من الحافز لتحسين كفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات: يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى تقليل محاولات التطوير المستمرة في أداء عملية المراجعة؛ نظراً لقصر فترة التعاقد بين المراقب وعميله. وبناءً على ذلك فسياسة التناوب لا تكافئ مراقبي الحسابات الذين يحققوا كفاءة في أدائهم لعملية المراجعة، حيث يفقدوا عملائهم بعد الحد الأقصى المسموح لهم بمراجعة حساباتهم. (أحمد وآخرون، ٢٠١٨، ص ٣٤١؛ Kwon et al., 2014 , p.173).

٣/٢/٣/١/١/٨ تدعيم تسويق الرأي: يؤدي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى احتماليه تسويق الرأي، وتستند هذه الحجة إلى أنه سيتم اختيار شركات المراجعة وفقاً لنوع الآراء المقدمة، ففي بيئة إلزامية التناوب يفتقر سوق المراجعة إلى وجود مراقبين مؤهلين لأداء عملية المراجعة بخبرة فريدة في صناعة العميل، فمن المرجح أن يتم إصدار تقارير مراجعة نظيفة، مما يسهل من فرص تسويق الرأي أثناء التناوب (Edwards ,2014,p.5; Deng et al., 2019 , p.7; Bleibtreu et al.,2018,p.2).

وبعد عرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لتطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، تبين للباحثة أن الجدل الرئيسي يدور حول ما إذا كان التناوب يحسن جودة عملية المراجعة، ويدعم استقلال مراقب الحسابات وسلوكه المهني، وترى الباحثة أن تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات (مكتب) لها تأثير إيجابي على دعم الاستقلال الكامل لمراقب الحسابات شكلاً وموضوعاً وتوفر نظرة جديدة علي عملية المراجعة ومتجددة؛ حيث تأتي من ثقافة شركة المراجعة الجديدة وليس من نفس الشركة السابقة كما في تناوب الشريك، فالمنافع المترتبة علي التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات تفوق التكاليف المترتبة على عملية التناوب، وعلى هذا تؤيد الباحثة تطبيق قاعدة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، خاصة إذا تم التعيين لفترة التناوب مرة واحدة.

### ٢/١/٨ استراتيجيات العملية التفاوضية:

تمثل استراتيجيات التفاوض التصور العام للمسار الذي يجب أن تسلكه المفاوضات، ويوجد العديد من الاستراتيجيات التي يتم استخدامها في العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين يمكن إضاحهما كما يلي:

١/٢/١/٨ الاستراتيجيات التوزيعية (Distributive strategies): في ظل هذه الاستراتيجيات يتم تقسيم حجم الموارد المتاحة والتي يفترض أنها ثابتة بين طرفي التفاوض؛ أي أن زيادة المنفعة لأحد الأطراف يعني نقصها للطرف الأخر، فغالباً ما تؤدي إلى حل ينتهي بخسارة طرف أو كلا الطرفين، وهذا هو النوع الشائع من التفاوض في الواقع العملي حيث ما يقرب من نصف المشاركين في العملية التفاوضية يستخدمون الاستراتيجيات التوزيعية (46, Baroudi, 2016, p. 635 ; Svanberg et al., 2018). وتتمثل هذه الاستراتيجيات فيما يلي:

١/١/٢/١/٨ استراتيجية السيطرة (Contending Strategy): يطلق على هذه الاستراتيجية استراتيجية الحسم أو التنافس أو السيطرة أو الحزم وفي بعض الأحيان الجدل أو المقاومة، وتعتمد هذه الاستراتيجية على تمسك كل طرف من طرفي عملية التفاوض بموقفه، فمثلاً يتمسك مراقب الحسابات بهذه الاستراتيجية في حالة حدوث بعض المشاكل للعميل الخاصة بالاستمرارية أو وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، وتقوم هذه الاستراتيجية على أسلوب " التهديدات" (Threats) من خلال أدوات الضغط التي يمتلكها كل طرف من الأطراف، فقد يهدد مراقب الحسابات بإصدار تقرير متحفظ أو الانسحاب / الاستقالة من عملية المراجعة إذا لم يتم تنفيذ التعديلات المقترحة (136, p. 2011, McCracken et al., 46, Baroudi, 2016, p. 437; Svanberg et al., 2018, p. 636); في حين يهدد العميل بإنهاء التعاقد مع مراقب الحسابات (46, Baroudi, 2016, p. 636). (2018).

٢/١/٢/١/٨ استراتيجية التنازل (Conceding Strategy): تتضمن استراتيجية التنازل تقديم منافع أكبر للطرف الأخر ومنافع أقل للطرف المستخدم لها؛ حيث يقوم أحد طرفي التفاوض بتعديل موقفه التفاوضي استجابة لرغبات الطرف الأخر، وهو ما يجعل النتائج النهائية لعملية للتفاوض تأتي في صالح الطرف الأخر (35, p. 2021, Das, 2018, p. 636 Svanberg et al., 2018). وفي مجال المراجعة لا بد من التمييز بين التنازلات التي تؤدي إلى إظهار القوائم المالية بشكل يعكس الوضع المالي الحقيقي لشركة العميل والتنازلات التي تؤدي إلى قبول مراقب الحسابات لتفضيلات العميل بخلاف قناعاته تجاه القضية الخلافية (437, p. 2018, Kulset et al.).

**٣/١/٢/١/٨ استراتيجية حل الوسط (Compromising Strategy):** تعتبر استراتيجية حل الوسط مزيجاً بين استراتيجية المقاومة واستراتيجية التنازل؛ وهنا يحرص كل من مراقب الحسابات والعميل على الوصول إلى اتفاق مشترك؛ حيث يتنازل كل طرف عن بعض من مطالبه المفضلة ورغباته لكي يصلوا إلى قرار توافقي يرضي الطرفين؛ الأمر الذي يجعل النتائج النهائية للتفاوض تمثل لقاء في منتصف الطريق (Svanberg et al., 2018, p. 636 ; Das, 2021, p. 35)، ويتمثل الفرق الرئيسي بين هذه الاستراتيجيات واستراتيجية التنازل في أن التعديل يقترح تقسيم الاختلافات (Split the differences) واستخدام خطط المقاومة الهادفة لإظهار العواقب المترتبة على عدم قبول حل الوسط، في حين أن استراتيجية التنازل تحاول جعل الطرف الآخر يقدم المزيد من التنازلات أو هو من يقترح تقسيم الاختلافات (Gibbins et al., 2010, p. 581).

**٤/١/٢/١/٨ استراتيجية التجنب (Avoiding Strategy):** على الرغم من أن العديد من الدراسات السابقة قد اتفقت فيما بينهما على أن استراتيجيات التوزيع تتمثل في الاستراتيجيات الثلاث السابق ذكرها، إلا أن بعد الدراسات قد أضافت استراتيجية أخرى إلى تلك الاستراتيجيات وهي استراتيجية التجنب (Brown et al., 2008, p. 94 ; Kulset et al., 2018, p. 437; Awadallah, 2018, p. 256; ) ، وفقاً لهذه الاستراتيجية يعتمد كل طرف من أطراف العملية التفاوضية على بذل القليل من الجهد؛ وذلك للوصول إلى حل للقضايا المتنازع عليها، ويحدث ذلك عادةً في حالة ما إذا كانت القضايا غير هامة.

**٢/٢/١/٨ الاستراتيجيات التكاملية (Integrative strategies):** في ظل هذه الاستراتيجيات لا تكون المنفعة ثابتة بين الطرفين، ولكن يمكن أن يتم توسيعها؛ وبالتالي زيادة المنفعة لأحد الأطراف لا يتطلب بالضرورة انخفاضها بالنسبة للأطراف الأخرى (Svanberg et al., 2018, p. 635)؛ حيث تنتهي بتحقيق منافع متبادلة لكلا الطرفين؛ وبالتالي سيحقق كل طرف من طرفي التفاوض بعض المنافع على الأقل، وتتمثل هذه الاستراتيجيات فيما يلي:

**١/٢/٢/١/٨ استراتيجية حل المشكلات (Problem Solving Strategy):** تتطلب هذه الاستراتيجية معرفة الكثير عن مصالح الطرف الآخر من أجل إيجاد بدائل تعمل على إرضاء تفضيلات ورغبات كلا الطرفين (Svanberg et al., 2018, p. 636; Kulset et al., 2018, p. 437; )؛ وقد أوضحت دراسة (Brown et al., 2008, p. 94) أن هذه الاستراتيجية من الاستراتيجيات المفضلة في مجال التفاوض بين مراقب الحسابات والعميل، وتعد المعيار الذهبي لحل الخلافات لما ينتج عنها من منافع وأرباح لكلا الطرفين والتي تتمثل في قائمة علاقة مهنية قوية بين مراقب الحسابات والعميل بما يضمن استمرارها والحفاظ عليها، علاوةً على إنشاء (تكوين) بيئة عمل قائمة على تبادل المعلومات والثقة والتعاون والشفافية، وأن هذه الاستراتيجية إذا لم تحقق النجاح المرجو من تطبيقها فسوف تنجح على الأقل في تحقيق بعض الأرباح للطرفين.

**٢/٢/٢/١/٨ استراتيجية توسيع الأجندة (Expanding The Agenda Strategy):** تعتمد هذه الاستراتيجية على إضافة موضوعات جديدة يتم التفاوض من أجلها لتحقيق منافع لكلا الطرفين؛ نظراً لأن إضافة مثل هذه الموضوعات سوف يساعد طرفي التفاوض على عدم الاهتمام بالموضوعات الأقل أهمية والتركيز على موضوعات التفاوض الرئيسية حتى يمكن الوصول في النهاية إلى النتائج المرجوة بشأنها (Svanberg et al., 2018, p. 636 ; Baroudi, 2016, 48). فقد يقوم مراقب الحسابات بتعديل

أجندته التفاوضية ليضيف إليها بعض الموضوعات غير الهامة التي سبق لها التخطيط لتأجيل النظر فيها، وتنتهي هذه الاستراتيجية بتحقيق منافع لكل من المراقب والعميل؛ لذا يطلق على هذه الاستراتيجية تبادل الامتيازات بين الأطراف المتفاوضة؛ حيث تعتبر الأكثر استخداماً في الواقع العملي (ريشو، ٢٠١٣، ص ١٥٦).

**وفي ضوء ما سبق، لا يوجد اتفاق على أفضلية إستراتيجية معينة مقارنة بالأخرى، فقد أشارت بعض الدراسات إلى تفوق استراتيجية حل الوسط على الاستراتيجيات التفاوضية، يليها استراتيجية توسيع الأجنحة ثم استراتيجية المقاومة في تحقيق جودة المراجعة (جابر، ٢٠١٧). وفي نفس السياق أوضحت دراسة (Bame-Aldred, 2004, p.27; Kulset et al., 2018, p.437) أنه خلال عمليات التفاوض قد يقوم كل طرف باستخدام خليط من استراتيجيات الحزم والتنازل وحل المشكلات؛ ومن ثم يمكن القول بأنه لا توجد استراتيجية تفاوضية وحيدة تصلح للتعامل مع جميع العملاء وكل الظروف. وترى الباحثة أن الاستراتيجية التفاوضية المثلى سوف تتوقف على طبيعة الموقف ونوعية القضية الخلافية ومدى تأثيرها على القوائم المالية. وهذا يفتح المجال للتعرف على الاستراتيجيات المناسبة في ظل تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وهذا ما سيتم تناوله في الجزء القادم من هذا البحث.**

### ٣/١/٨ الاستراتيجيات التفاوضية في ظل التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

يعد فهم الاستراتيجيات التفاوضية المرتبطة بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات أمراً مثيراً للجدل؛ حيث انقسمت الآراء حول نوعية الاستراتيجية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات في ظل بيئة إلزامية تناوب مراقب الحسابات، فلا شك أن اختلاف استراتيجيات التعامل مع الخلاف سيكون لها تأثيراً جوهرياً على طبيعة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل مستقبلاً.

**فالاتجاه الأول:** يرى أن التناوب الإلزامي يؤدي إلى اعتماد مراقب الحسابات لاستراتيجيات تفاوضية جدالية وغير تعاونية (Wang et al., 2009, p.223- 225 ; Husnatarina et al., 2012 ; Aier et al., 2014, 2019, 2020 ; Dodgson et al., 2014, 2019, 2020). فاللتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يمكن أن يؤثر على حوافز مراقب الحسابات من خلال ثلاث صور؛ أولاً: في العام الأخير قبل التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يكون المراقب أقل قلقاً تجاه التأثير على سمعته إذا تم تغييره؛ نظراً لأن عملية التغيير إجبارية وبنص قانون؛ الأمر الذي يقلل من خوف مراقب الحسابات من إنهاء العلاقة. ثانياً: في الفترات الأولى من التعاقد ونتيجة لانخفاض فترة التعاقد بسبب التناوب الإلزامي يقل استعداد مراقب الحسابات للاحتفاظ بالعميل؛ نظراً لعدم قدرته على التمسك به أكثر من الفترة المسموح بها. ثالثاً، يغير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من سوق المراجعة؛ حيث يزداد عدد المديرين الماليين الباحثين عن مراقبين جدد؛ وبالتالي يقل خوف المراقب من فقدان التعاقد مع عميل معين. لذا في العام الأخير من التعاقد يتجه كل من مراقب الحسابات والعميل إلى تبني استراتيجية الجدل أو التنافس؛ نظراً لقلّة حرص أي منهما على استمرار العلاقة في ظل التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، وفي حالة عدم تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يقل اهتمام مراقب الحسابات بموضوعيته واستقلاله ويزداد اهتمامه باستمرار العلاقة مقارنة في ظل تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات؛ ويرجع ذلك إلى أنه كلما زادت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل زادت قوة العلاقة بين الطرفين؛ مما يكون له تأثير سلبي على العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل؛ نظراً لأن العلاقة بين الطرفين علاقة ديناميكية وتتطور مع مرور الوقت (McCracken et al., 2008, p.362- 383، خليل، ٢٠١٨، ص ٧١٥).

**إما الاتجاه الثاني:** يرى أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل تعزز القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات في حل القضايا المحاسبية الخلافية من خلال دعم لجنة المراجعة لمراقب الحسابات (Rummell et al., 2019, p.25-37)، وتتفق هذه النتيجة مع ما أشارت دراسة إلية (Kang et al., 2020, p.1214) حيث أوضحت أن فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل تؤثر سلباً على موافقة مراقب الحسابات لتفضيلات ورغبات العملاء؛ وبالتالي تقلل من القدرة التفاوضية للعملاء. وتتوافق هذه النتيجة مع الرأي القائل بأن طول العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل تعزز من إجراء عمليات مراجعة ذات جودة عالية وفعالة؛ ويرجع ذلك إلى اكتساب المعرفة الخاصة بالعميل مع مرور الوقت.

**وبناءً على ما سبق ترى الباحثة** أن هناك تعارض حول الآثار المحتملة لتطبيق سياسة التناوب الإلزامي على القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات ونوعية الاستراتيجية المستخدمة أثناء عملية التفاوض، فلا يوجد اتفاق حول الاستراتيجية المثلى المستخدمة من قبل المراقب والعميل التي تسعى إلى تحقيق النتائج المتوافقة مع أهداف كلٍ منهما في ظل تطبيق هذه السياسة، وأن كان هناك بعض الدراسات التي ترى أن مراقب الحسابات المتناوب يسعى إلى استخدام الاستراتيجيات التفاوضية التنافسية أو الجدلية لدعم موقفة التفاوضي؛ نظراً لعدم قدرته على الاستمرار مع العميل لفترة طويلة، بينما يسعى العميل إلى استخدام الاستراتيجيات التكاملية.

ويمكن تقييم العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات ونوع الاستراتيجية المستخدمة في حل القضايا المحاسبية الخلافية من قبل مراقب الحسابات وفقاً لاهتمامه بنتائج المفاوضات وليس بالعلاقات المستقبلية بينه وبين العميل كما يلي:

(١) **استراتيجية الحسم:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يستخدم مراقب الحسابات الأسلوب الحاسم وغير المتعاون، ويكون لدى المراقب اهتمام بنتائج المفاوضات وليس بطبيعة العلاقة بينه وبين العميل؛ نظراً لأن فترة التعاقد تكون محدودة، فيكون هدفه من اختيار هذه الاستراتيجية تدعيم موقفه في حالة رفض الإدارة للتعديلات من خلال التهديد بإصدار رأي متحفظ، ومن المحتمل أن يتم استخدام هذه الاستراتيجية في السنوات الأولى أو الأخيرة من التعاقد، وذلك بغرض حماية نفسه من التعرض للتقاضي في حالة اكتشاف مراقب الحسابات التالي للأخطاء التي لم يكتشفها.

(٢) **استراتيجية التجنب:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يستخدم المراقب الأسلوب غير الحاسم أو غير المتعاون ومن المحتمل أن يستخدمها المراقب في السنوات الأخيرة من فترة التناوب، فغالباً ما يفضل تجنب الخلاف أو الانسحاب من خلال إصدار تقرير متحفظ، وترى الباحثة أن هذه الاستراتيجية غير ملائمة في العملية التفاوضية فعلى المراقب بذل أكبر جهد لتحقيق الهدف من عملية المراجعة؛ وبالتالي لا يتم اختبارها في البيئة المصرية.

(٣) **استراتيجية حل الوسط:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يسعى المراقب للوصول إلى اتفاق مشترك حول بعض القضايا الخلافية والتي قد تكون غير جوهرية، ويكون اهتمام مراقب الحسابات بنتائج المفاوضات والوصول إلى هدفه مع الحفاظ على قدر من التعاون مع العميل بشرط ألا يتعارض ذلك مع استقلاله أو الضغط عليه لقبول موقف العميل.

(٤) **استراتيجية توسيع أجندة التفاوض:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يقترح المراقب مجموعة من القضايا الخلافية غير الجوهرية والتنازل عنها مقابل تنازل العميل عن بعض القضايا الخلافية المؤثرة، ويكون اهتمام المراقب بنتائج المفاوضات والعلاقة الطيبة مع العميل بشرط ألا تؤثر على استقلاله.

٥) **استراتيجية حل المشكلات:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يستخدم المراقب أسلوب التعاون والتبادل المفتوح للمعلومات بما يحقق تفضيلاته التفاوضية حيث يتم حل الخلافات من خلال العمل على توضيح المشكلة محل الخلاف بشكل بناء والبحث عن حلول جديدة تتوافق مع التفضيلات المبدئية للطرفين، وبالتالي يكون اهتمام المراقب بنتائج المفاوضات والعلاقة الطيبة مع العميل.

٦) **استراتيجية التنازل:** وفقاً لهذه الاستراتيجية يستخدم مراقب الحسابات الأسلوب غير الحاسم والمتعاون حيث يسعى إلى تقليص حجم الاختلافات بغرض تحقيق مصالح للعميل، فعادةً ما يتم استخدام هذه الاستراتيجية في حالة اهتمام المراقب بالاحتفاظ بالعميل أطول فترة ممكنة بما يحقق له عائداً مادياً مستمراً، إلا أنه في الواقع المهني يعد استخدام هذه الاستراتيجية بشكل خاطئ كارثه؛ لما لها من تأثير واضح على استقلاله المراقب بما ينعكس على مستوى تعرضه لخطر التقاضي في حاله فشله في إصدار تقرير يعبر عن الوضع الحقيقي للشركة محل المراجعة، وتعتقد الباحثة أنه في ظل التناوب الإلزامي نادراً ما يتم استخدامها؛ لأن المراقب غالباً ما يوازن بين الاعتبارات الاقتصادية و اعتبارات السمعة في حالة اتخاذ قرار معين.

#### ٢/٨ الدراسة الميدانية:

تناول الهدف من الدراسة الميدانية والفروض ومجتمع وعينة الدراسة واختبار الفروض

كما يلي:

#### ١/٢/٨ هدف الدراسة:

تهدف الباحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء عينة الدراسة وذلك حول تأثير التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

#### ٢/٢/٨ فروض الدراسة:

في ضوء هدف الدراسة قامت الباحثة باختبار الفرض البحثي التالي:

لا يوجد تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية

التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

#### ٣/٢/٨ مجتمع وعينة الدراسة:

١/٣/٢/٨ **مجتمع الدراسة:** قامت الباحثة باختيار كافة مراقبي الحسابات المسجلين في

سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بالقسم الأول، وعددهم ١٧٤ مراقباً باعتبارهم الطرف الذي سيطبق عليه سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

٢/٣/٢/٨ **عينة الدراسة:** اعتمدت الباحثة في اختيار العينة على أسلوب الحصر الشامل

للعينة؛ وذلك لصغر حجم المجتمع محل الدراسة بمراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بالقسم الأول وعددهم ١٧٤ مراقباً، باعتبارهم المرخص لهم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي ستطبق عليهم سياسة التناوب الإلزامي وفقاً للقرار الصادر من هيئة الرقابة المالية رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨، كما تحتوي هذه الفئة على مراقبي حسابات من الأربعة الكبار (Big4)؛ ومن ثم يصبح مجتمع الدراسة هو نفسه عينة الدراسة المطبق عليها.

### ٢/٣/٢/٨ أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية:

اعتمدت الباحثة في جمع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام قائمة الاستقصاء<sup>٢</sup>، حيث تم توزيع قوائم الاستقصاء والتي بلغت (١٧٤) قائمة على جميع مفردات عينة الدراسة من خلال المقابلة الشخصية والتسليم باليد أو إرسالها واستلامها عن طريق البريد الإلكتروني، بالإضافة إلى اللجوء إلى إعداد نموذج لقائمة الاستقصاء من خلال نماذج جوجل، إلا أنه بتوزيع الاستقصاء تبين أن من قبل الاستجابة عددهم (١٥٨) مراقباً فقط، أي أن العينة تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً بنسبة ٩٠,٨٪، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (١-٨) التالي:

جدول (١-٨) قوائم الاستقصاء الموزعة والمستعدة والصالحة للتحليل

نوع مراقب الحسابات	القوائم الموزعة	القوائم المستعدة	القوائم الصالحة للتحليل	القوائم غير المكتملة	نسبة الاستجابة
Big4	٣٨	٣٥	٢٥	١٠	٪١٤,٤
Non Big4	١٣٦	١٣٥	١٣٣	٢	٪٧٦,٤
الاجمالي	١٧٤	١٧٠	١٥٨	١٢	٪٩٠,٨

### ٤/٢/٨ نتائج اختبارات الفروض الاحصائية:

تسعى الباحثة في هذا الجزء من الدراسة الى اختبار فرض الدراسة بما يتفق مع طبيعة متغيرات الدراسة والأسئلة التي تم استخدامها لمحاو الدراسة؛ ونظراً لأن الدراسة الحالية استندت الى استخدام الأسئلة لقياس المحور وتأثيره جملة فإنه من الأهمية بمكان استخدام اختبارات الفروق الجوهرية للتعرف على مدى الاتفاق على التأثير المقترح بمحاو الدراسة، وذلك على النحو التالي:

#### - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي للدراسة على "لا يوجد تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة هذا الفرض على الاختبارات المعلمية واللامعلمية التي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على ايجابية ومعنوية الفروق الاحصائية بهذا الفرض، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

(٢) يتضمن الملحق رقم (١) نموذج قائمة الاستقصاء



جدول رقم (٨-٢): نتيجة اختبار المحور الأول (الفرض الأول)

الاختبارات المعلمية (ANOVA -)		الاختبارات اللامعلمية			الخصائص الديموغرافية
Sig.	قيمة F	المعنوية	مان ويتني & كروسكال والس	قيمة z =	
0.256	0.826	0.325	0.922	قيمة z =	المستوى الوظيفي
0.321	0.823	0.418	0.865	قيمة Chi-Square =	المؤهل العلمي
0.368	0.722	0.451	0.781	قيمة Chi-Square =	عدد سنوات الخبرة

تهدف أسئلة المحور الأول إلى قياس تأثير استراتيجيات التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكاتب المراجعة؛ وبالتالي للتعرف على مستوى توافق آراء عينة الدراسة عن هذا الجانب فقد قامت الباحثة باختبار مستوى الفروق الجوهرية، وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة z الناتجة من اختبار مان ويتني؛ حيث أنها تبلغ ٠,٩٢٢، ومعنويتها ٠,٣٢٥ < ٥٪، بالإضافة إلى ذلك تبين عدم معنوية قيمة كا ٢١ لبقية المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة؛ حيث أنها تبلغ ٠,٨٦٥، ٠,٧٨١ على التوالي، ومعنويتهم تساوي ٠,٤١٨، ٠,٤٥١ على التوالي وهي جميعاً أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية.

وعلى مستوى الاختبارات المعلمية فقد تبين أن قيمة F من اختبار ANOVA تبلغ ٠,٨٢٦، ٠,٨٢٣، ٠,٧٢٢ لكل من المستوى الوظيفي، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة على التوالي ومعنويتها تبلغ ٠,٢٥٦، ٠,٣٢١، ٠,٣٦٨ على التوالي وهي جميعاً أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية. وفي إطار اتفاق نتائج الاختبارات اللامعلمية والاختبارات المعلمية يتضح لدى الباحثة اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود تأثير للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

ولتحقيق المزيد من التحقق بشأن اتفاق عينة الدراسة قامت الباحثة بتشغيل تحليل التباين متعدد الاتجاه (Multivariate Analysis MANOVA) وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن النتائج التالية:

جدول رقم (٨-٣): نتيجة اختبار MANOVA للمحور الأول (الفرض الأول)

Source	Dependent Variable	Type III Sum of Squares	f	Mean Square	F	Sig.
Intercept	حل المشكلات	1039.383		1039.383	4031.559	.000
	توسيع الأجنحة	855.241		855.241	2608.181	.000
	التنازل	913.300		913.300	2765.882	.000
	حل الوسط	907.582		907.582	4544.189	.000
	الحسم	810.773		810.773	4619.059	.000
Rot	حل المشكلات	49.080	9	1.258	4.881	.000
	توسيع الأجنحة	83.840	9	2.150	6.556	.000
	التنازل	57.645	9	1.478	4.476	.000
	حل الوسط	52.798	9	1.354	6.778	.000
	الحسم	54.874	9	1.407	8.016	.000
a. R Squared = .589 (Adjusted R Squared = .468)						
b. R Squared = .658 (Adjusted R Squared = .557)						
c. R Squared = .568 (Adjusted R Squared = .441)						
d. R Squared = .665 (Adjusted R Squared = .567)						
e. R Squared = .702 (Adjusted R Squared = .614)						

وتشير نتائج الجدول السابق الى ارتفاع القوة التفسيرية لكل نموذج على حدة؛ حيث تبين أن التناوب الإلزامي يفسر نسبة ٥٨,٩٪، ٦٥,٨٪، ٥٦,٨٪، ٦٦,٥٪، ٧٠,٢٪ على التوالي من التغيير في المتغيرات التابعة الخاصة بالاستراتيجيات التفاوضية المتمثلة في: حل المشكلات، وتوسيع الأجنحة، والتنازل، وحل الوسط، والحسم على التوالي.

وعلاوة على ذلك، يتبين للباحثة معنوية قيمة F للتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في تأثيرها على الاستراتيجيات التفاوضية حيث بلغت قيمة F (٤,٨٨١، ٦,٥٥٦، ٤,٤٧٦، ٦,٧٧٨، ٨,٠١٦) على التوالي لكل من استراتيجيات حل المشكلات، وتوسيع الأجنحة، والتنازل، وحل الوسط، والحسم على التوالي.

وبإعادة ترتيب معاملات F يتضح للباحثة أن ترتيب الاستراتيجيات وفقاً لمعاملات F يتفق مع الترتيب الموجود بمصفوفة التدوير والاحصاءات الوصفية؛ حيث أن استراتيجية الحسم كانت في المركز الأول بمعامل ٨,٠١٦، يليها استراتيجية حل الوسط بمعامل ٦,٧٧٨، يليها استراتيجية توسيع الأجنحة بمعامل ٦,٥٥٦، يليها استراتيجية حل المشكلات بمعامل ٤,٨٨١، وأخيراً استراتيجية التنازل بمعامل ٤,٤٧٦. وبالتالي، يتضح التأثير المعنوي الإيجابي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على الاستراتيجيات التفاوضية؛ وهو ما يشير إلى أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يؤدي إلى تعزيز سلوكه التفاوضي؛ مما يعكس بشكل مباشر على اختياره للاستراتيجية التفاوضية التي تدعم موقفه التفاوضي واستقلاله، ويمكن توضيح ذلك من خلال ثلاث صور:

١- في العام الأخير قبل التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يكون المراقب أقل قلقاً تجاه التأثير على سمعته إذا تم تغييره؛ نظراً لأن عملية التغيير إجبارية وبنص قانون؛ الأمر الذي يقلل من خوف مراقب الحسابات من إنهاء العلاقة.

٢- في الفترات الأولى من التعاقد ونتيجة لانخفاض فترة التعاقد بسبب التناوب الإلزامي يقل استعداد مراقب الحسابات للاحتفاظ بالعمل؛ نظراً لعدم قدرته على التمسك به أكثر من الفترة المسموح بها.

٣- يغير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من سوق المراجعة حيث يزداد عدد المديرين الماليين الباحثين عن مراقبين جدد؛ وبالتالي يقل خوف المراقب من فقدان التعاقد مع عميل معين. لذا في العام الأخير من التعاقد يتجه كل من مراقب الحسابات والعميل إلى تبني استراتيجية الجدل أو التنافس؛ نظراً لقلّة حرص أي منهما على استمرار العلاقة في ظل التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسات ( Wang et al., 2009 ; Husnatarina et al., 2012; )

(Schmidt et al., 2014 ; Dodgson et al., 2022) التي أكدت على أن التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة رغبة المراقب في استخدام استراتيجية الحسم وأقل رغبة في استخدام استراتيجية التنازل؛ وهذا يفسر مدى إيجابية تطبيق التناوب الإلزامي في البيئة المصرية من خلال تدعيم استقلاله والذي ينعكس بدوره على سلوكه التفاوضي عند اختيار الاستراتيجية التفاوضية المثلى التي تدعم موقفه في حل القضايا الخلافية المحاسبية.

وتأسيساً على تلك النتائج، ترى الباحثة إمكانية رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل على النحو التالي: يوجد تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.

### ٣/٨ النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية:

#### ١/٣/٨ النتائج:

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة الميدانية؛ يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- يوجد تأثير معنوي للتناوب الإلزامي لمكتب المراجعة على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة من خلال مكتب المراجعة.
- وجود اتفاق بين مراقبي الحسابات سواء من (Big4) و (Non Big4) على أن استراتيجية الحسم هي الأولى من حيث درجة الاستخدام في ظل تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات واستراتيجية التنازل هي الأخيرة من حيث درجة الاستخدام، وحصدت الاستراتيجيات التفاوضية استراتيجية حل الوسط واستراتيجية توسيع أجنحة التفاوض واستراتيجية حل المشكلات على التوالي نسب استخدام مرتفعة ومتقاربة؛ وهذا يفسر دور سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات في دعم موقفه التفاوضي ويكون أكثر ميلاً لاستخدام استراتيجية الحسم وأقل ميلاً لاستخدام استراتيجية التنازل.

### ٢/٣/٨ التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية، توصي الباحثة بما يلي:

- ضرورة إصدار تشريع قانوني يلزم بتطبيق سياسة التناوب الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة وليس على مستوى شريك المراجعة في نفس مكتب المراجعة، ويحدد فترة التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة، وفترة توقف مكتب المراجعة عند مراجعة نفس الشركة، والعقوبات المترتبة على عدم الالتزام بهذه القواعد.
- تفعيل دور لجان المراجعة والجهات الرقابية (هيئة الرقابة المالية وهيئة الأوراق المالية) في الرقابة والإشراف على تنفيذ عملية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.
- قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة لهيئة الرقابة المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد ورش عمل ودورات تدريبية لثقل معرفة مراقبي الحسابات حول ماهية وأنواع الاستراتيجيات التفاوضية في المراجعة وكيفية استخدامها في حل القضايا الخلافية بين مراقب الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة.

### ٣/٣/٨ الأبحاث المستقبلية المقترحة:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الحالية من نتائج، ترى الباحثة أن هناك العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث ودراسات مستقبلية، ويتمثل أهمها فيما يلي:

- دراسة أثر تطبيق سياسة التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف حالات الغش بالقوائم المالية.
- دراسة تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على جودة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية.
- دراسة العلاقة بين الجوانب السلوكية لمراقب الحسابات ونوع الاستراتيجية المستخدمة.
- دراسة تأثير معايير المراجعة والمحاسبة على القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات.

## ٩- المراجع

### ١/٩ المراجع العربية:

- أحمد، نبيل ياسين، عبد الحليم، أحمد حامد محمود (٢٠١٨)، " العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية "، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٣، ص ٣١٨-٣٩٨.
- الشافعي، ياسر زكريا (٢٠٢٠)، قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤)، العدد (١)، ص ٩٤-١.
- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٨)، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٩) لسنة ٢٠١٨ بشأن تعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٠٧) لسنة ٢٠١٦ الخاص بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ".
- الوكيل، حسام السعيد (٢٠١٩)، أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (٤)، ص ٤٨-١.
- حماد، ماجدة عزت حسين (٢٠٢٠)، الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (٣)، ص ٦٠-١١٠.
- جابر، أحمد محمد (٢٠١٧)، انعكاسات ممارسات الاستراتيجيات التفاوضية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ١٩٩-١.
- خليل، محمد احمد ابراهيم (٢٠١٨)، تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية: دراسة نظرية تطبيقية، الفكر المحاسبي، كلية تجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٢)، العدد (٢)، ص ٦٧٨-٧٥٣.
- ريشو، بديع الدين (٢٠١٣)، " التغيير الإلزامي لشركة المراجعة الإطار العام للأثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية -دراسة تطبيقية "، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ١٧٣-٢٢٨.
- ريشو، بديع الزمان (٢٠١٣)، استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل (العوامل المؤثرة): دراسة تطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٣)، ص ١٤١-٢٠٠.
- عبد الغفار، السيد ممدوح مصطفى (٢٠١٧)، محددات تغيير مراقب الحسابات في البيئة المصرية: دراسة إمبريقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، ص ١٠٩-١٤٣.
- مسواك، حميد عبد الله (٢٠٠٨)، العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين، جامعة أسيوط - كلية التجارة، ص ١٥٨-٢١٢.

---

---

منصور، أشرف محمد ابراهيم (٢٠١٧)، " رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الاعمال المصرية-دراسة ميدانية"، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (١)، ص ٩١-١٥٥.

### ٢/٩ المراجع باللغة الإنجليزية:

- Adhi Aron, A., & Rini, R. (2020). Analysis Of The Effect Audit Rotation, Audit Firm Size, And Audit Fee On Audit Quality (Case Study On Transportation Subsector Companies Listed On The Idx For The Period Of 2015 To 2019). Working Paper , Indonesian Collage of Economics, 1-20.
- Aier, J. K., Jones, K. L., & Schroeder, J. H. (2014). An examination of bargaining power during the terminal year of the auditor-client relationship. Working paper, 1-49.
- Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality?. Journal of Accounting and Business Education, 4(1), 1-10.
- Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. International Journal of Managerial and Financial Accounting, 10(3), 250-272.
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. The International Journal of Accounting, 53(3), 167-182.
- Bame-Aldred, C. W. (2004). Auditor-client negotiation .Doctoral dissertation, University of Massachusetts Amherst, 1-112.
- Baroudi, S. (2016). Auditor selection of negotiation strategies: the effect of motivational factors and bargaining power under a throughput model. Doctoral dissertation, University of Hull, 1-246.
- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. Journal of accounting research, 53(3), 461-509.
- Bennett, G. B., Hatfield, R. C., & Stefaniak, C. (2015). The effect of deadline pressure on pre-negotiation positions: A comparison of auditors and client management. Contemporary Accounting Research, 32(4), 1507-1528.

- 
- 
- Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2018). The effects of mandatory audit firm rotation on client importance and audit industry concentration. *The Accounting Review*, 93(1), 1-27.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D. (2015). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.
- Brooks, L. L. Z., Cheng, C. A., Johnston, J. A., & Reichelt, K. J. (2017). Estimates of optimal audit firm tenure across different legal regimes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 3-39.
- Brown, H. L., & Wright, A. M. (2008). Negotiation research in auditing. *Accounting Horizons*, 22(1), 91-109.
- Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A. K. (2015). The audit mandatory rotation rule: the state of the art. *Journal of Financial Perspectives*, 3(2). 1-29.
- Cassell, C. A., Hansen, J. C., Myers, L. A., & Seidel, T. A. (2020). Does the timing of auditor changes affect audit quality? Evidence from the initial year of the audit engagement. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(2), 263-289.
- Chan, K. C., Farrell, B., & Healy, P. (2014). Audit Firm Rotation Concerns and Considerations. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 30(1), 227-232.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.
- Das, A. (2021). Experimental Evidence on Auditors' Negotiation Behaviour. Ph.D, 1-220.
- de Jong, B., & Hijink, S. (2020). Mandatory Audit Firm Rotation for Listed Companies: The Effects in the Netherlands. *European Business Organization Law Review*, 21(4), 937-966.
- Deng, M., Li, J., Simunic, D. A., & Zhou, N. (2019). Audit retendering and mandatory auditor rotation. *Baruch College Zicklin School of Business Research Paper*, (2019-09), 02.
- Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B. (2022). The Effect of Expectancy Violations and Relational Familiarity on Client Managers'

- 
- 
- Negotiation Positions, Northeastern U. D'Amore-McKim School of Business Research Paper, SSRN Electronic Journal (3043473),1-57.
- Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89-111.
- Dodgson, M.K., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B.(2017),The effect of expectancy violations and audit partner tenure on Client managers negotiation positions: the benefits and implications of longer partners tenure. *SSRN Electronic Journal*,1-39.
- Dodgson, M.K., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B.(2019),The effect of expectancy violations and audit partner tenure on Client managers negotiation positions. *SSRN Electronic Journal*,1-43.
- Dordzhieva, A. (2022). Disciplining Role of Auditor Tenure and Mandatory Auditor Rotation Disciplining Role of Auditor Tenure and Mandatory Auditor Rotation. *The Accounting Review*, 97(2), 161-182.
- Edwards, J. B. (2014). The battle over mandatory audit firm rotation. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 25(4), 3-10.
- Febrianto, R., Dini, F., Audina, D., Yuskar, Y., & Juita, V. (2017). The influence of pseudo auditor rotation on audit quality: New evidence. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 71-85.
- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535-563.
- Grant, R., Harber, M., & Minter, T. (2018). An analysis of the impact of audit firm rotation on audit fees: a South African perspective. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(2), 91-108.
- Hohenfels, D. (2016). Auditor tenure and perceived earnings quality. *International Journal of Auditing*, 20(3), 224-238.
- Horton, J., Livne, G., & Pettinicchio, A. (2021). Empirical evidence on audit quality under a dual mandatory auditor rotation rule. *European Accounting Review*, 30(1), 1-29.



- 
- 
- Husnatarina, F., & Nahartyo, E. (2012). The effect of mandatory auditor rotation and retention on auditor-client negotiations strategies. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 1(1), 259.
- Joe, J., Wright, and, A., & Wright, S. (2011). The impact of client and misstatement characteristics on the disposition of proposed audit adjustments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 103-124.
- Kalabeke, W., Sadiq, M., & Keong, O. C. (2019). Auditors Tenure and Financial Reporting Quality: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Asian Social Science*, 9(5), 335-341.
- Kamath, R., Huang, T. C., & Moroney, R. A. (2018). Auditor rotation and perceived competence and independence: the effect of fees and industry specialization. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 153-175.
- Kang, P. K., Kim, Y. C., & Palmon, D. (2020). Client's Bargaining Power and Audit Negotiation over Earnings: Evidence from Audit Processes in a Business Groups Environment. *Group Decision and Negotiation*, 29(6), 1207-1238.
- Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 31(3), 1089-1106.
- Kramer, S. T., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., & Vasileiou, K. Z. (2011). Audit firm rotation, audit firm tenure and earnings conservatism. *International Journal of Business and Management*, 6(8), 44.
- Kuang, H., Li, H., Sherwood, M. G., & Whited, R. L. (2020). Mandatory Audit Partner Rotations and Audit Quality in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 161-184.
- Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor-client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.
- Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59-86.

- 
- 
- Malagila, J. K., Bhavani, G., & Amponsah, C. T. (2020). The perceived association between audit rotation and audit quality: evidence from the UAE. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(3),345-377.
- Mbuki, J., Endrawes, M., & Hellmann, A. (2015). Effects of personal values on ethical judgments in an auditor-client conflict scenario: The case of Kenya. *Corporate Ownership & Control*, 13 (1), 490-501.
- McCracken, S., Salterio, S. E., & Gibbins, M. (2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 362-383.
- McCracken, S., Salterio, S. E., & Schmidt, R. N. (2011). Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners?. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 131-160.
- Ottaway, J. (2014). Improving auditor independence in Australia: Is ‘mandatory audit firm rotation’ the best option?.. Working paper, 1-52.
- Pinto, D., Major, M., & Da Veiga, M. D. R. (2019). The introduction of mandatory audit firm rotation in the EU: The case of Portugal. *American Research Institute for Policy Development*, 8(1), 12-24.
- Quick, R., & Schmidt, F. (2018). Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter?–An experimental investigation of bank directors' and institutional investors' perceptions. *Journal of Accounting Literature*, (41), 1-21.
- Rademeyer, A., & Schutte, D. (2018). An Evaluation of Mandatory Audit Firm Rotation in South Africa. *Journal of Economics and Business*, 1(4), 414-421.
- Reid, L. C., & Carcello, J. V. (2017). Investor reaction to the prospect of mandatory audit firm rotation. *The Accounting Review*, 92(1), 183-211.
- Rummell, J. E., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2019). Does audit firm tenure matter to audit committee members? Evidence from an accounting dispute. *Accounting Horizons*, 33(2), 25-41.
- Schmidt, R. N., & Cross, B. E. (2014). The effects of auditor rotation on client management's negotiation strategies. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 110-130.
- Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315-338.
- Stix, C. (2019), The effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality. An empirical analysis of EU Member States. Master Thesis, 1-50.

- 
- 
- Svanerg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: a social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(6/7), 633-654.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in accounting*, 44, 121-131.
- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
- Winn, A. (2014). Partner rotation and PCAOB inspections: Effects on end-of-term audit quality .Doctoral dissertation, 1-44.
- Zarefar, A., Oktari, V., & Zarefar, A. (2019). The Effect of Financial Distress, Management Turnover, Audit Opinion and Reputation of Public Accounting Firm to Auditor Switching, *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(22), 100-111.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٥، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٤)

أ. أسماء ظاهر شعيشع؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. حسن شطا الموازيني

جامعة دمياط

كلية التجارة

قسم المحاسبة

ملحق رقم (١): قائمة الاستقصاء

قائمة استقصاء حول موضوع بعنوان

تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية

(دراسة ميدانية)

إعداد الباحثة

أسماء ظاهر السعيد شعيشع

إشراف

د/ حسن شطا عاشور الموازيني

أستاذ المحاسبة المتفرغ

المستشار المالي لرئيس الجامعة

أ.د/ ياسر محمد عبد العزيز سمره

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد كلية التجارة - جامعة دمياط

كلية التجارة - جامعة دمياط

٢٠٢٤م - ١٤٤٥هـ

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة:

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإعداد دراسة في المحاسبة بعنوان " تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على الاستراتيجيات التفاوضية – دراسة ميدانية". وتهدف الدراسة الى استقصاء آراء مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية حول تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على نوع الاستراتيجية التفاوضية التي يتبعها مكتب المراجعة مع إدارة الشركة محل المراجعة؛ لذا نرجو من حضراتكم التكرم باستيفاء قائمة الاستقصاء المرفقة؛ حيث تُشكل آراؤكم ومقترحاتكم قيمة كبيرة في سبيل إتمام هذه الدراسة، مع العلم أن جميع البيانات التي سيتم تجميعها سوف تعالج بسرية تامة وسيقتصر استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

وسيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة إن رغبتم في ذلك.

ولسيادتكم وافر الشكر والتقدير..."

الباحثة

أسماء طاهر السعيد شعيشع

معيد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة

دمياط

E-mail:

asmaa.2220@du.edu.eg.

ملاحظة: إذا كنت ترغب في الحصول على نتائج الدراسة يرجى كتابة الإيميل أو أي طريقة أخرى للتواصل مع سيادتكم: .....

### التعريف بالمصطلحات الهامة الواردة بقائمة الاستقصاء:

- **التناوب الإلزامي Mandatory Rotation:** عبارة عن الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها مراقب الحسابات في مراجعة شركة العميل وبعد انتهائها لا يسمح له بمراجعتها إلا بعد مضي فترة معينة (فترة التوقف).
- **التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات Mandatory Rotation of Auditor:** يقصد بهذا المصطلح في هذه الدراسة التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة ككل وليس التناوب الإلزامي لأحد الشركاء في مكتب المراجعة.
- **العملية التفاوضية في المراجعة The Negotiation Process in The Audit:** تعرف على أنها العملية التي يتم من خلالها التوصل لاتفاق حول التعديلات التي رآها مراقب الحسابات لازمة على القوائم المالية المبدئية التي أعدها الإدارة وسوف تؤثر على إرضاء العميل وقراره بالاستمرار مع مراقب الحسابات وعلو جودة القوائم المالية
- **الاستراتيجيات التفاوضية Negotiation Strategies:** تنقسم إلى مجموعتين من الاستراتيجيات، ويطلق علي المجموعة الأولى استراتيجيات التوزيع (**Distributive Strategies**) ويقصد بها مجموعة الاستراتيجيات التي يتم من خلالها تقسيم المنافع المتاحة والمحددة علي طرفي التفاوض، وهو ما قد ينتهي بانتصار أحد طرفي التفاوض وخسارة الطرف الآخر أو بخسارة الطرفين معاً وتتضمن هذه المجموعة من الاستراتيجيات كلاً من: استراتيجية المقاومة / الحسم، استراتيجية التنازل، استراتيجية حل الوسط/ التسوية، أما المجموعة الثانية هي استراتيجيات التكامل (**Integrative strategies**) وتتمثل هذه الاستراتيجيات في كل من استراتيجية حل المشاكل، استراتيجية توسيع أجنحة التفاوض، وهذه الاستراتيجيات علي العكس من استراتيجيات التوزيع حيث تنتهي بأن كل طرف من طرفي التعاقد سوف يحقق بعض المنافع علي الأقل.
- وفيما يلي بيان بأنواع هذه الاستراتيجيات والأساليب أو التكتيكات المستخدمة في ظل كل نوع منها:

الأساليب أو التكتيكات التي يعتمد عليها مراقب الحسابات في التفاوض مع إدارة الشركة محل المراجعة	أنواع الاستراتيجيات التفاوضية
<p>١- استخدم قدرتي على التحفظ على القوائم المالية التي أعدتها الإدارة في الوصول إلى تحقيق الهدف من عملية المراجعة.</p> <p>٢- أجادل الإدارة وأوضح لهم وجهة نظري.</p> <p>٣- استخدم قدرتي على التأثير لجعل الإدارة تقبل موقفي.</p> <p>٤- استخدم خبرتي المحاسبية للوصول إلى الحل الأمثل.</p> <p>٥- أكون حاسماً في الدفاع عن موقفي.</p>	استراتيجية الحسم
<p>١- استخدم أسلوب " الأخذ والعطاء " بما يمكن التوصل لتسوية مع الإدارة.</p> <p>٢- أوجد الحلول من خلال محاولة الوصول إلى نقطة مشتركة بيني وبين الإدارة.</p> <p>٣- أدني مساحة الخلاف بيني وبين الإدارة للوصول إلى تسوية ما.</p> <p>٤- اقترح مجموعة من حلول الوسط للتوصل لحل بشأن هذه القضية.</p> <p>٥- اتفاوض مع الإدارة للتوصل إلى حل وسط.</p>	استراتيجية حل الوسط
<p>١- اتكيف مع موقف الإدارة.</p> <p>٢- أفي باحتياجات الإدارة.</p> <p>٣- أتنازل عن موقفي للوصول لحل.</p> <p>٤- أنفذ رغبات الإدارة.</p> <p>٥- أرضي الإدارة وأفي بتوقعاتها.</p>	استراتيجية التنازل
<p>١- اتعاون مع الإدارة للتوصل إلى حل جديد نقبله معا.</p> <p>٢- أعمل مع الإدارة لمحاولة التوصل لحل يفي بتوقعاتنا سوياً.</p> <p>٣- أفهم القضية بشكل أكبر مع الإدارة بما يمكن من التوصل لحل جديد يلقي قبولنا معا.</p> <p>٤- أنشأ نوع من تكامل الأفكار بيني وبين الإدارة للتوصل سوياً إلى حل جديد.</p> <p>٥- أناقش مع الإدارة كافة مخاوفي بشأن هذه القضية للتوصل لأفضل الحلول.</p>	استراتيجية حل المشكلات
<p>١- أ طرح قضايا أخرى للمناقشة بالإضافة إلى القضية الأساسية.</p> <p>٢- أوجد قضايا أخرى مع الإدارة أقبل فيها وجهة نظرهم في مقابل أن يقبلوا وجهة نظري في هذه القضية.</p> <p>٣- أقدم للإدارة كافة المعلومات ذات الصلة بالقضية محل الخلاف ونحاول التوصل سوياً لحل هذه القضية في سياق مجموعة أخرى من القضايا.</p> <p>٤- أوسع دائرة النقاش من خلال محاولة إيجاد قضايا أخرى وطرحها ومناقشتها مع الإدارة.</p> <p>٥- اتوصل لفهم ملائم للقضية مع الإدارة من خلال عرض هذه القضية مع القضايا الأخرى ذات الصلة.</p>	استراتيجية توسيع أجندة التفاوض

### البيانات الشخصية

- ١- الاسم (اختياري) .....
- ٢- المسمى الوظيفي:

	مراقب حسابات من Big4
	مراقب حسابات من Non Big4

### ٣- المؤهل العلمي:

	بكالوريوس
	دبلومة
	ماجستير
	دكتوراه
	حاصل على شهادة مهنية

### ٤- عدد سنوات الخبرة:

	أقل من ٥ سنوات
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة
	أكثر من ١٥ سنة



### أسئلة قائمة الاستقصاء

برجاء وضع علامة (√) أمام درجة الموافقة التي تراها مناسبة لكل عبارة من العبارات التالية.  
تأثير التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات على نوع الاستراتيجية التفاوضية المستخدمة.

غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارة
					١. يعزز التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات من القدرة التفاوضية لمراقب الحسابات.
					٢. يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى استخدام مراقب الحسابات لاستراتيجية الحسم عند التفاوض مع العميل.
					٣. يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى استخدام مراقب الحسابات لاستراتيجية التنازل عند التفاوض مع العميل.
					٤. يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى استخدام مراقب الحسابات لاستراتيجية حل الوسط عند التفاوض مع العميل.
					٥. يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى استخدام مراقب الحسابات لاستراتيجية حل المشكلات عند التفاوض مع العميل.
					٦. يؤدي تطبيق التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات إلى استخدام مراقب الحسابات لاستراتيجية توسيع أجندة التفاوض عند التفاوض مع العميل.
					٧. تختلف نوعية الاستراتيجية المستخدمة من قبل مراقب الحسابات في السنوات الأولى من عملية التناوب مقارنة بالسنوات الأخيرة.
					٨. يستخدم مراقب الحسابات استراتيجية حل الوسط في السنوات الأولى من عملية التناوب للحفاظ على استمرارية التعاقد مع العميل حتى نهاية فترة التناوب.
					٩. يستخدم مراقب الحسابات استراتيجية التنازل في السنوات الأولى من عملية التناوب للحفاظ على استمرارية التعاقد مع العميل حتى نهاية فترة التناوب.
					١٠. يستخدم مراقب الحسابات استراتيجية التكامل في السنوات الأولى من عملية التناوب للحفاظ على استمرارية التعاقد مع العميل حتى نهاية فترة التناوب.
					١١. يستخدم مراقب الحسابات استراتيجية الحسم في السنوات الأولى من عملية التناوب لعدم قدرة المراقب على الاحتفاظ بالعميل أكثر من المدة المسموح بها.

غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارة
					١٢ . يستخدم مراقب الحسابات استراتيجيه الحسم خلال الثلاث سنوات الأخيرة من التناوب خوفاً من تعرضه للتقاضي.
					١٣ . يؤدي التناوب الإلزامي إلى تعاون أقل من قبل مراقب الحسابات أثناء التفاوض.
					١٤ . يؤدي التناوب الإلزامي إلى مزيد من التعاون والتساهل وفقاً لموضوع العميل التفاوضي.
					١٥ . يعزز التناوب الإلزامي من تنفيذ نتائج المفاوضات وفقاً لتفضيلات ورغبات مراقب الحسابات.
					١٦ . يؤدي التناوب الإلزامي إلى انتهاء المفاوضات في أغلب الأحيان بدون اتفاق بين مراقب الحسابات والعميل.
					١٧ . كلما طالت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية التنازل خلال التفاوض
					١٨ . كلما طالت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية الحسم خلال التفاوض.
					١٩ . كلما طالت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية حل الوسط خلال التفاوض.
					٢٠ . كلما طالت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية حل المشكلات خلال التفاوض.
					٢١ . كلما طالت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية توسيع أجندة التفاوض خلال التفاوض.
					٢٢ . كلما قصرت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية التنازل.
					٢٣ . كلما قصرت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية حل الوسط.
					٢٤ . كلما قصرت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية الحسم.

غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارة
					٢٥. كلما قصرت فترة التعافد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية حل المشكلات.
					٢٦. كلما قصرت فترة التعافد بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة المراقب في استخدام استراتيجية توسيع أجنحة التفاوض.
					٢٧. كلما زادت قوة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية التنازل.
					٢٨. كلما زادت قوة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية الحسم.
					٢٩. كلما زادت قوة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية حل الوسط.
					٣٠. كلما زادت قوة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية حل المشكلات.
					٣١. كلما زادت قوة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل كلما زادت رغبة مراقب الحسابات في استخدام استراتيجية توسيع أجنحة التفاوض.
					٣٢. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على العميل مالياً إلى استخدامه لاستراتيجية التنازل.
					٣٣. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على العميل مالياً إلى استخدامه لاستراتيجية حل الوسط.
					٣٤. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على العميل مالياً إلى استخدامه لاستراتيجية حل المشكلات.
					٣٥. يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على العميل مالياً إلى استخدامه لاستراتيجية توسيع أجنحة التفاوض.
					٣٦. يقوم مراقب الحسابات بتنويع الاستراتيجيات المستخدمة مع العميل في ظل بيئة التناوب الإلزامي.
					٣٧. يؤدي التناوب الإلزامي إلى استخدام مراقب الحسابات الاستراتيجيات التكاملية التي تحقق مصالح الطرفين.
					٣٨. يؤدي التناوب الإلزامي إلى استخدام مراقب الحسابات الاستراتيجيات التوزيعية التي تحقق مصالحه على حساب العميل.

---

---

### **Abstract:**

The current study aims to analysis the effect of the mandatory audit office rotation on the type of strategic strategy used by the audit office, to achieve this, a survey list was prepared and distributed to the auditors registered in the Financial Regulatory Authority's register in the first section, numbering (174) auditors. After collecting the data, it was analyzed using appropriate statistical methods.

The researcher concluded from the field part of the current study to There is a significant effect of the mandatory rotation of the audit office on the type of negotiating strategy used by the audit office, The contending strategy came in the first place, The concession strategy comes in last place, While there were no significant differences in the degree of use of each of the strategies of compromise, agenda expansion, and problem solving under the application of mandatory rotation, This explains the positive extent of implementing the mandatory rotation policy in the Egyptian environment by strengthening the negotiating position of the auditor, who is more inclined to use the decisive strategy that is based on imposing the opinion and challenging the experiences of others, and less inclined to use the concession strategy.

**Key Words:** Mandatory Auditor Rotation, Mandatory Audit Firm Rotation, the Negotiation Strategies.