IRAQI Academic Scientific Journals

KHAZAYIN OF ECONOMIC
AND ADMINISTRATIVE SCIENCES (2024) (01) (02): P(79-93)

خزائن للعلوم الاقتصادية والإدارية
KHAZAYIN OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE SCIENCES
ISSN: 2960-1363 (Print)
ISSN: 3007-9020 (Online)

The Impact of Auditor Rotation on the Quality of Financial Reporting: A Comparative Study on a Sample of Companies in the Iraq Stock Exchange

Raed Hikmat Mohammad [1], Asst.Prof.Dr. Alaa Abdulwahed Dhanoun [2],

[1] *College of Administration& Economics\ University of Mosul, Iraq;*
[2] *College of Administration& Economics\ University of Mosul, Iraq;*
raed.23batudent.uomosul.edu.iq[1]
alaa_abd_d@uomosul.edu.iq[2]

Abstract: The rotation of external auditors has a significant impact on the quality of financial reporting for companies. According to research and studies, the rotation of the external auditor has a positive and negative impact on the operations and activities of companies, but the positives outweigh the negatives due to the quality of rotation in financial reporting. This study aimed to demonstrate the extent of the impact of the rotation of the external auditor on the quality of financial reporting. The financial reports of different companies and different sectors, industrial, investment, agricultural, service and insurance companies, were taken for ten consecutive years for each company from 2012 to 2022. The measurement was given as a dummy variable in the case of rotation No. (1) and No. (0) in the case of no rotation. The quality of financial reporting was measured through the quality of accruals through two scales: the McNichols model and the Kothari et al, 2005 model. The comparative results of the companies showed us that the year (2020) was more available for auditor rotation and the year (2015) recorded the lowest level of auditor rotation. The most important results that we have shown is that the rotation of external auditors increases the credibility of financial markets and the transparency of financial reporting and contributes to the independence of the external auditor. In addition, the rotation of the external auditor increases the validity and accuracy of the quality of financial reporting by reducing deviations, errors, fraud and manipulation. The rotation of the external auditor also contributed to supporting and reassuring investors through transparency and objectivity during auditing. According to this comparative study, it became clear to us that there is a positive moral correlation between the rotation of auditors and the quality of financial reporting. The rotation of the external auditor also has a positive impact on enhancing the levels of quality of financial reporting. As for the most important recommendations that came out of the study, there should be continuous rotation of the external auditor every three or five years. Professional companies should formulate controls for the rotation of the external auditor in a manner that is consistent with the Iraqi environment and establish legislation and laws that oblige companies to rotate the external auditor. Companies should be educated and guided on the importance of auditing and rotating the external auditor, all of which supports the independence and protection of the external auditor.

Keywords: Auditor Rotation, The Quality of Financial Reporting.

DOI: 10.69938/Keas.2401027

IRAQI Academic Scientific Journals

KHAZAYIN OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE SCIENCES (2024) (01) (02): P(79-93)

أثر تدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي دراسة مقارنة على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية

رائد حكمت محمد [١] ، ا.م.د. آلاء عبد الواحد ذنون [٢]

[1] كلية الادرة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق
[2] كلية الادرة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق
raed.23batudent.uomosul.edu.iq[1]
alaa_abd_d@uomosul.edu.iq[2]

المستخلص. إن لتدوير المدققين الخارجيين تأثير كبير في جودة الإبلاغ المالي للشركات. حسب الأبحاث والدراسات فان تدوير المدقق الخارجي له أثر إيجابي وسلبي على عمليات وأنشطة الشركات وهدف هذا البحث بيان مدى تأثير تدوير المدقق الخارجي على جودة الإبلاغ المالي. وقد تم أخذ التقارير المالية لشركات مختلفة وقطاعات مختلفة صناعية واستثمارية وزراعية وخدمية وشركات التامين لمدة عشرة سنوات متتالية لكل شركة من سنة 2013 الى 2022. فاعطي القياس كمتغير وهمي في حالة التدوير رقم (1) والرقم (0) في حالة عدم التدوير وتم قياس جودة الإبلاغ المالي بناءً على جودة الاستحقاقات من خلال مقياسين هما نموذج (McNichols) ونموذج (Kothari et al, 2005). فأظهرت لنا النتائج المقارنة للشركات ان سنة (2020) كان أكثر توافرا لتدوير المدققين وسنة (2015) سجلت أدنى مستوى للتدوير المدققين. وأهم النتائج التي أظهرت لنا هو ان تدوير المدققين الخارجيين يزيد من مصداقية الأسواق المالية وشفافية الإبلاغ المالي وتساهم في استقلالية المدقق الخارجي. كما أن تدوير المدقق الخارجي يزيد من صحة ودقة جودة الإبلاغ المالي من خلال الحد من الانحرافات والأخطاء والغش والتلاعب. كما أن لتدوير المدقق الخارجي أثر إيجابي في تعزيز مستويات جودة الإبلاغ المالي، أما اهم التوصيات التي خرج بها البحث يجب أن يكون هناك تدوير للمدقق الخارجي بشكل مستمر كل ثلاثة سنوات أو خمس سنوات. ويجب قيام الشركات المهنية صياغة ضوابط لتدوير المدقق الخارجي بما يتناسب مع البيئة العراقية ووضع تشريعات وقوانين تلزم الشركات بتدوير المدقق الخارجي، ويجب توعية وارشاد الشركات بأهمية التدقيق وتدوير المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: تدوير المدققين الخارجيين، جودة الإبلاغ المالي.

Corresponding Author: E-mail: raed.23batudent.uomosul.edu.iq

1. المقدمة:

يعد التقاطع بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي موضوعًا ذا أهمية ونقاش متزايدين. ينظر البعض إلى تدوير المدققين على أنه آلية للحفاظ على استقلالية المدققين وتحسين موثوقية التقارير المالية، بينما يرى البعض الآخر أن العلاقات طويلة الأمد بين المدققين والعميل ضرورية لفهم تعقيدات عمليات الشركة. تسعى هذه المقدمة إلى استكشاف التفاعل الديناميكي بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي، والتعمق في الدوافع والفوائد والخلافات والتحديات المرتبطة بهذه الممارسات. بينما يتصارع عالم الشركات مع ضرورة توفير معلومات مالية شفافة وموثوقة وشاملة، فإن العلاقة بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي تمثل نقطة اهتمام محورية، مع آثار بعيدة المدى على حوكمة الشركات والشفافية المالية وأصحاب المصلحة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة وبعض الدراسات السابقة

اولاً: منهجية الدراسة

1-1 مشكلة الدراسة:

يعد الإبلاغ المالي ذو الجودة العالية أمراً ضرورياً لضمان ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في البيانات المالية التي تقدمها الشركات. وفي هذا السياق، يلعب المدققون الخارجيون دوراً حاسماً في ضمان دقة ونزاهة هذه البيانات. إلا أن هناك جدلاً مستمراً حول أثر تدوير المدققين الخارجيين في جودة الإبلاغ المالي، حيث يرى بعض المختصين أن التدوير الدوري للمدققين الخارجيين يمكن أن يعزز استقلالية المدقق الخارجي ويقلل من احتمالية حدوث تواطؤ بين المدقق الخارجي والإدارة، في حين يرى آخرون أن هذا التدوير قد يؤدي إلى فقدان الخبرة والمعرفة المتراكمة حول الشركة، مما قد يؤثر سلباً على جودة الاداء والإبلاغ المالي، ويمكن توضيح مشكلة البحث بالتساؤل الرئيسي الاتي: **ما هو أثر تدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث؟**

1-2 أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهمية كبيرة في ظل الحاجة المستمرة لضمان نزاهة ودقة التقارير المالية للشركات، مما يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة. كما يسهم في توجيه السياسات والتشريعات المتعلقة بممارسة تدوير المدققين الخارجيين لتحقيق أفضل النتائج الممكنة، كما تكمن أهمية البحث في حقيقة أن مهنة التدقيق الخارجي الفعال أمر بالغ الأهمية لضمان عمل الشركات بكفاءة وفعالية وبما يتوافق مع المتغيرات الحديثة للمهنة والقوانين واللوائح ذات الصلة، وعلى اعتبار ان تدوير المدققين الخارجيين سيكون منظور جديد يمكن للمدققين الخارجيين المتغيرين جلب منظور جديد. قد تتعامل به شركات التدقيق المختلفة مع عمليات

التدقيق بشـــكل مختلف، مما قد يؤدي إلى رؤى جديدة وممارســـات أكثر فاعلية لإدارة المخاطر ومن ثمَّ تحقيق جودة ابلاغ مالي أفضل.

1-3 فرضية الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة وانطلاقاً من مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات الرئيسة الاتية:

(H1). الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين الخارجيين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسة اثنين من الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H1.1). الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين الخارجيين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث.

(H1.2). الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين الخارجيين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث.

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين الخارجيين على جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسة اثنين من الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H2.1). الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين الخارجيين على جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث.

(H2.2). الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين الخارجيين على جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث.

1-4 أسلوب جمع البيانات:

سيعتمد الباحثان على أكثر من أسلوب لجمع البيانات. إن هذه العملية تعد الأساس في أبرز النتائج التي سيتوصل إليها الباحثان وستكون كالاتي:

1. الجانب النظري: سيتم اعتماد على المصادر العربية والأجنبية (الوثائق الرسمية والأطاريح والدوريات والمؤتمرات والكتب) ذات الصلة بموضوع البحث. مع الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية (Internet) لجمع الدراسات والبحوث والاصدارات الحديثة للمنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ذات الصلة بموضوع البحث.
2. الجانب العملي: سيعتمد الباحث على توفير المعلومات للجانب العملي على الدراسة التطبيقية بناءً على الاعتماد على التقارير المالية وتقارير المدققين المنشورة للشركات المبحوثة.

1-5 منهج الدراسة:

بغية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام البحث والوصول إلى النتائج وتحقيق أهداف البحث فقد قسم منهج الدراسة إلى جانبين وعلى النحو الاتي:

1. **المنهج الاستنباطي:** بهدف تغطية الجانب النظري للدراسة استخدم المنهج الاستنباطي اعتمادا على المصادر الممكنة من الوثائق الرسمية والرسائل والاطاريح الجامعية والبحوث والدوريات والكتب المتعلقة بالموضوع، فضلاً عن المواقع الالكترونية لتغطية موضوع البحث.

2-المنهج الاستقرائي: اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي ويتم فيه توظيف المدخل التحليلي من خلال الاعتماد على تحليل واستقراء التقارير المالية للشركات المبحوثة في سوق العراق للأوراق المالية واستخدام المقاييس الخاصة بجودة الاستحقاقات المقياس الأول نموذج (McNichols 2002) المقياس الثاني: نموذج (Kothari et al,2005)

1-6 حدود الدراسة

لتحديد إطار الدراسة وتوجهاته، تم وضع بعض الأطر المكانية والزمانية للحصول على أدق النتائج المستهدفة في سياق هدف البحث وكالاتي:

1. **الحدود المكانية**: تمثلت هذه الحدود بالميدان المبحوث وهي الشركات العراقية العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.
2. **الحدود الزمنية**: تم اجراء وتنفيذ دراستنا ضمن المدة الزمنية لجمع البيانات والمعلومات من مصادرها وتحليلهما واستخراج النتائج المستهدفة للشركات وعددها خمسة عشر شركة وهي(الحديثة لأنتاج الزراعي- العراقية للسجاد- الاهلية للإنتاج الزراعي- لمنصور الدوائية- بغداد لمواد التغليف- الخياطة الحديثة- بغداد للمشروبات الغازية- دار السلام للتأمين- الأمين للتأمين- الاهلية للتأمين- الأمين للاستثمار المالي- الأمين للاستثمار العقاري- الزوراء للاستثمار المالي- الصنائع الكيمياوية العصرية- النخبة للمقاولات وذلك، للأعوام من 2013 الى 2022.

الدراسات العربية

1- دراسة الأمين (2017)- بحث	
عنوان الدراسة	العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات / دراسة ميدانيّة في البيئة السورية

هدف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة السورية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين أنفسهم، والتأكد من أن التغيير يتم بشكل قانوني وليس حسب الأهواء الشخصية، وأن المدقق يقوم بعمله دون وجود أية ضغوط أو تدخلات.
أهم النتائج	-أن الاسباب المرتبطة بالشركة محل التدقيق (العميل) تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي -ان الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي -أن الأسباب المرتبطة بمكاتب التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.

2- دراسة زغرب ومحمود (2015) – بحث	
عنوان الدراسة	**العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق والشركات المساهمة العامة في فلسطين)**
هدف الدراسة	هدف هذه الدراسة هو التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المدقق الخارجي وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر إدارات الشركات ومن وجهة المدققين، وتحليل الفروقات والاختلافات في الآراء بينها وقد قسمت إلى عوامل مرتبطة بمعايير التدقيق الدولية وعوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بالشركة محل التدقيق وعوامل مرتبطة ببيئة التدقيق.
أهم النتائج	ان العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق هي اكثر العوامل تأثيرا في تغيير المدقق الخارجي وخاصة ما يرتبط بجودة مكتب التدقيق، فيما كانت أقل العوامل تأثيرا في تغيير المدقق هي العوامل المرتبطة بمعايير التدقيق الدولية، وانه توجد فروقات جوهرية بين أراء إدارات الشركات المساهمة من جهة وبين المدققين من جهة أخرى حول الأهمية النسبية لجميع العوامل المرتبطة بتغيير المدقق الخارجي.

الدراسات الاجنبية

1- Zhang,Yan, Fang Hu,Wng,Xiaonig Li بحث (2022)	
عنوان الدراسة	**تأثير مخالفة دوران مدقق الحسابات على آراء التدقيق والتدقيق**
هدف الدراسة	في إطار نظام التدقيق الصيني، قمنا بتحديد عينة من مدققي "انتهاك التناوب" الذين يواصلون خدمة العملاء بعد انتهاء فترة التناوب الإلزامية، ووجدنا أن حدوث انتهاك دوران المدقق يكون مدفوعًا بشكل أكبر بعوامل جانب العرض من عوامل الطلب أو العوامل المؤسسية للسوق. في ضوء التحكم في مشكلة التجانس الداخلي باستخدام نموذج تأثيرات العلاج، نجد أن مدققي انتهاك التناوب يصدرون آراء أكثر إيجابية بشكل كبير ويتم دفع رسوم أعلى.
أهم النتائج	تدعم هذه النتائج حجة التواطؤ المقترحة بين المدقق والعميل والتي مفادها أن مدققي انتهاك التناوب يصدرون آراء إيجابية للعملاء مقابل أقساط الرسوم. علاوة على ذلك، نجد أن آثار التواطؤ الناجمة عن انتهاك دوران مدققي الحسابات تقل بسبب وجود الرقابة الحكومية، وموقع شركة التدقيق، وتطور السوق الإقليمية في البيئة الصينية. وتلفت النتائج التي توصلنا إليها انتباه الجهات التنظيمية إلى التأثيرات الحقيقية وإنفاذ تناوب شركاء التدقيق.

المبحث الثاني
الجانب النظري

تمهيد

يعد قرار تدوير المدقق الخارجي من القرارات المهمة والاساسية التي لها فاعلية ملموسة على استقلالية المدقق الخارجي وجودة الإبلاغ المالي. وقد اهتم الكثير من الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية بالدراسات المرتبطة بإقالة وتعيين المدقق الخارجي وخاصة في الأمم المتقدمة مثل الأمم المتحدة وبريطانيا لا سيما بعد فضائح وانهيار وافلاس شركة (Enron & World Com) وشركة التدقيق العالمية (Arthur Anderson) ومن هنا جاءت وجهات نظر كثيرة تؤيد وبقوة أهمية تدوير المدقق الخارجي كل مدة معينة وذلك من اجل دعم استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي. كما تعتبر جودة الإبلاغ المالي عنصرًا أساسيًا في نجاح أي نظام مالي أو اقتصادي. تهدف إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستخدمين، مما يساعدهم في اتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية مدروسة.

2-1 مفهوم تدوير المدقق الخارجي:

يقصد بتدوير المدقق الخارجي هو قيام الشركة والمؤسسات الاقتصادية بتبديل المدقق الخارجي بعد انتهاء الفترة الزمنية التي قضاها المدقق الخارجي في العمل لدى هذه الشركات. تتفاوت الفترة الزمنية لتبديل المدقق الخارجي من دولة إلى أخرى نتيجة اختلاف سياسة التبديل التي تعتمدها كل دولة. تدوير المدقق الخارجي قد مر بعدة مراحل قبل ان يعتمد من قبل دول مختلفة وذلك من أجل دعم وضمان استقلالية المدقق وجودة عمليات التدقيق، وقد عرفته هيئة الأوراق المالية الأمريكي (SEC) تدوير المدقق الخارجي

بأنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق" كما عرفه قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes Oxley) تدوير المدقق الخارجي هي المدة المحددة من السنين التي تبقى بها شركة التدقيق في العمل عند العميل ما قبل مغادرتها لفترة معينة- فترة التهدئة من ثم الرجوع لتدقيق أنشطة هذه الشركة. في عام 1911م كان تدوير المدقق يحصل بشكل طوعي وكان غير الزامي. في 1939م قامت المؤسسة الامريكية (DuPont) اعتماد سياسة تدوير مدققها الخارجي بأساس سنوي. ولكن في سنة 1939م جاءت افكار واراء عديدة لتدوير الالزامي للمدقق الخارجي وذلك نتيجة للتحريفات الكثيرة التي جرت على حسابات وتقارير عدة مؤسسات اقتصادية. الأمر الذي دعى قيام هيأة الاوراق المالية الامريكية تنفيذ عدة اختبارات حول زيادة الفائدة المحتملة أو المرجحة من تدوير المدقق الخارجي. لكي تكون هناك رؤية جديدة باتجاه ممارسات وسياسة المؤسسات الاقتصادية. (التميمي، 2018، 60)، كما يمكن تعريفه أيضا "هو انهاء العلاقة مع المدقق الخارجي الحالي والتعاقد مع مدقق الخارجي غيره. رغم قيامه بأداء اعماله وواجباته المهنية بأتم وجه"(منصور، 2013، 39)، وقد عرفه US General Accounting Office مكتب المحاسبة الأمريكي "هو فرض عدد محدد من السنوات المتتالية التي يمكن خلالها لشركة التدقيق ان تكون مراقب حسابات لشركة عامة" (GAO, 2004,13)، اما قانون Sarbanes Oxley فقد عرفه على أنها "الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في تدقيق للعميل ما قبل أن يتركه لمدة معينة- فترة تهدئة- قبل ان يعود لتدقيق حسابات الشركة مرة أخرى (الشافعي، 2020، 23).

ويرى الباحثان بان تدوير المدققين الخارجيين هو ممارسة تغيير المدقق الخارجي الذي يراجع الحسابات المالية لشركة معينة بعد فترة زمنية محددة. تهدف هذه الممارسة إلى تعزيز استقلالية المدقق، وتقليل مخاطر التواطؤ بين المدققين الخارجيين والإدارة، ومنع ظهور علاقات طويلة الأمد قد تؤثر على موضوعية ونزاهة عملية التدقيق وممكن ان يكون تدوير الشريك المسؤول عن التدقيق أي تغيير الشريك الرئيسي المسؤول عن التدقيق في شركة معينة بعد فترة زمنية محددة، عادة ما تكون 5-7 سنوات. او تدوير شركة التدقيق أي تغيير شركة التدقيق بالكامل بعد فترة زمنية محددة، مما يتطلب من الشركة العميلة التعاقد مع شركة تدقيق جديدة لتدقيق حساباتها المالية.

2-2 خصائص تدوير المدققين

هنالك عدد من الخصائص الواجب توفرها للعمل بتدوير المدققين الخارجيين وهي: (الشافعي، 2020، 24).

التغيير الالزامي يلزم بوجود تشريع قانوني او تنظيمي وعلى الجهات ذات العلاقة تطبيقه.

1. يجب ان يحدد التشريع القانوني او التنظيمي مدة زمنية محددة للارتباط بين المدقق الخارجي او شركة التدقيق مع العميل.
2. تحديد مدة زمنية بينية لعودة المدقق الخارجي او شركة التدقيق لتدقيق شركة العميل نفسها بعد انقضاء الارتباط الاول (فترة تهدئة).
3. إلزام الجهات المعنية بتطبيق قاعدة التغيير الالزامي (المدقق الخارجي- شركة العميل).
4. يتم تعيين جهة لإلزام ومراقبة عمليات تنفيذ تغيير المدقق الخارجي.
5. ادراج عقوبات مالية وادارية على الاطراف التي لا تطبق قاعدة تغيير مدقق الخارجي.

2-3 أنواع تدوير المدقق الخارجي.

تغيير المدقق الخارجي يكون على أنواع سواء كان من درجة الالتزام أو مدة التغيير أو من حيث النطاق، ويمكن توضيح ذلك كما يلي: (محمود، 2017، 770)

1- **من حيث النطاق:** وتكون على نوعين النوع الأول (تغيير شركة التدقيق): وهو تدوير مكتب التدقيق كاملا وتسمى هذه العملية بالتغيير الكلي أو الخارجي (External Rotation)، والنوع الثاني هو تغيير شريك التدقيق فقط، أي حدوث تدوير لشركاء التدقيق في نفس شركة التدقيق في تدقيق القوائم الملية لنفس العميل المتعاقد معه، وتسمى هذه العملية بالتغيير الداخلي او الجزئي.

2- **من حيث درجة الالتزام:** وتكون على نوين أيضا النوع الأول التغيير الالزامي: وهو الالتزام باللوائح والقوانين لشركات محل التدقيق (عملاء التدقيق) وتدوير المدقق بعد فترة زمنية محددة والتعاقد مع مدقق ثاني، والنوع الثاني هو التغيير الاختياري: وهو التدوير الذي يقوم به العميل التدقيق إذا وجدت الأسباب التي تدعو إلى تغيير المدقق.

3- **من حيث مدة التغيير:** وتكون على نوعين أيضا: التغيير المؤقت: وهو قيام عميل التدقيق بتدوير المدقق الخارجي وبعد مدة زمنية معينة أي بعد نفاذ الفترة الإلزامية إمكانه التعاقد مع نفس المدقق الخارجي، والنوع الثاني هو التغيير الدائم: وهو عدم السماح لعميل التدقيق من التعاقد مع المدقق الخارجي الذي تم تدويره مرة اخرى حتى بعد نفاذ الفترة الإلزامية للتدوير.

2-4 مفهوم وتعريف جودة الإبلاغ المالي وأهم خصائصها وأهميتها:

هي عملية تجهيز المعلومات للمستثمرين والدائنون الحاليون والمرتقبون وجهات أخرى لمساعدتهم من اجل اتخاذ القرارات المالية المختلفة، ويجب ان تكون هذه المعلومات ذات خصائص مميزة وخاصة تساعد بها مستخدميها في تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية ودرجات عدم التأكد المرافقة لها. كما يمكن تعريفها هو تقديم المعلومات التي تخص الكيان الاقتصادي الى الجهات المستفيدة من خلال اندماج مجموعة عناصر تعمل بعضها مع البعض لمساعدة هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المناسبة. (الدوري والنعيمي، 2021، 69). كما يمكن تعريفها هي عملية تصدير معلومات الكيان الاقتصادي الى الأطراف المستفيدة من خلال تفعيل العناصر المختلفة التي تعمل مع بعضها البعض من اجل دعم الجهات المستفيدة في اتخاذ القرارات المناسبة. كما ان للإبلاغ المالي دور فعال في دعم أسواق رأسمال. ويمكن تعريفها أيضا "هي عرض المعلومات المالية والغير مالية المهمة للمستخدمين، والتي تعكس الصورة الحقيقية لوضع الشركة في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحاطة بها. (الفهد، 2021، 56)، وهي سلسلة من

العناصر غايتها توفير المعلومات او هي سلسلة من تقارير المالية تتضمن على بيانات ومعلومات عامة تنفع المستخدمين الخارجيين في الحصول على معلومات الإبلاغ المالي من اجل اتخاذ القرار او توفير تقارير مالية من اجل تلبية احتياجات الجهات الخارجية من المعلومات التي لا يمكنهم بالحصول عليها مباشرة من وحدة الإبلاغ، او هي عملية تنظيم وبيان البيانات المالية للجهات الخارجية من المستخدمين للتأكد من سمات ومزايا النوعية للبيانات المالية. (IFRS: 2013)، او هي طريقة تقديم المعلومات الى الجهات المستخدمة للتقارير المالية والهدف الأساسي منها هو استجابة احتياجات ومصالح مستفيدي التقارير المالية من المعلومات النافعة في الاختيار بين البدائل المتاحة. (هريس، 2017، 10-11)

ويرى الباحثان بأن جودة الإبلاغ المالي تشير إلى مدى دقة وموثوقية وشفافية المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للشركات. تتضمن هذه الجودة قدرة التقارير على تقديم صورة حقيقية وعادلة عن الأداء المالي والمركز المالي للكيان، بما يمكن المستخدمين من اتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية سليمة. تعتمد على معايير المحاسبة، الشفافية، والالتزام بالقوانين واللوائح المالية.

2-5 أهمية جودة الإبلاغ المالي:

يمكن توضيح أهمية جودة الإبلاغ المالي كما يلي: **(كاطع وجابر، 2020، 475).**

1- أهمية جودة المعلومات في القوائم المالية هي من أهمية القرار المتخذ من قبل المستثمرين وبشكل خاص عند تقييم مركزها المالي.
2- جودة التقارير المالية هي نتيجة اعتماد للمعايير المحاسبية الدولية عند اعدادها فبذلك هي تعكس دقة وموثوقية المعلومات المدرجة بها.
3- طبيعة الأنشطة الاقتصادية للشركات تعكسها جودة القوائم المالية وتدعم أيضا قيمة السهم السوقية.
4- يسعون المستخدمين والمستثمرون بأن يحصلوا على معلومات مالية ذو جودة ومصداقية عالية وذلك من اجل تحديد نوعية القرارات التي اتخذت وتحقيق الأهداف من ذلك.

2-6 أنواع جودة الإبلاغ المالي.

من أجل تحقيق جودة الإبلاغ المالي هناك ثلاث جوانب أساسية من متطلبات الجودة في الإبلاغ المالي وهي: (السالم وعمر، 2020، 339).

1. **جودة صياغة التقرير:** وهو وصف معلومات التقارير المالية بشكل ممتاز واختيار كلمات مفهومة وواضحة والتعبير بشكل دقيق عن البيان ولغرض تحقيق ذلك يجب توفر ميزة الوضوح.
2. **جودة محتوى التقرير:** يعني أن تكون القيم والأرقام صحيحة وأن يكون التقرير المالي خالي من الأخطاء الجوهرية. ولغرض تحقيق ذلك لابد من توفر خصائص الشمول والدقة والاكتمال.
3. **جودة عرض التقرير:** وهو الحصول على التقرير المالي بشكل سهل ووقت مناسب، وأن تكون المعلومات معروضة بشكل لا يحتاج الى الكثير من التفسيرات والتوضيح عند استخدمها، ولغرض تحقيق ذلك لابد من توفر الاتساق او الثبات والحياد والشفافية والتوقيت.

2-7 خصائص جودة الإبلاغ المالي.

الجودة هو أن تكون المعلومات المعروضة متاحة ومفيدة لكل الأطراف ذات العلاقة من أجل اتخاذ القرارات. وتعتمد جودة هذه المعلومات على عدد من الخصائص وبدون هذه الخصائص تكون ذات فائدة غير مجدية في اتخاذ القرارات وتتضمن هذه الخصائص: (كاطع، 2016، 69).

الخصائص الأساسية:

1. **الملائمة:**

هو مدى قدرة المعلومات المحاسبية التأثير قي قرارات مستخدميها أيجابا او سلبا، وتتضمن ثلاث مميزات:

- القيمة التنبؤية: هو التنبؤ بالأحداث المستقبلية.
- القيمة التوكيدية: هو إمكانية تأكيد الأحداث السابقة.
- المادية: ان إخفاء تلك المعلومات سوف تؤدي إلى تغيير القرارات التي تم اتخاذها من مستخدميها.

2. **التمثيل الصادق:**

الأرقام والقيم الموجودة في التقارير المالية تعكس صورة الكيان الاقتصادي، ويجب أن تتصف تلك التقارير بالعدالة والصدق وأن لا تظهر فقط الجوانب الملائمة فقط. ويجب أن تتصف بثلاث صفات:

- الاكتمال: أن تمتلك الوحدة الاقتصادية على وصف كامل للنشاط الاقتصادي التي من الممكن أن يحتاجها مستخدمي التقارير المالية من أجل اتخاذ القرار.
- الحيادية: عرض المعلومات المالية يجب أن تمتاز بعدم التحييز لأنها تزيد من ثقة مستخدميها.
- الخلو من الخطأ: كلما كانت الأخطاء غير موجودة كلما زادت جودتها.

الخصائص الثانوية المعززة للخصائص الاساسية: (النجار، 2021، 51-53)،(Herath@ Abarqi, March 2017, 5)

3- **القابلية للمقارنة:**

وهو اجراء مقارنة المعلومات الأكبر فائدة، إذا كان بالإمكان مقارنتها بمعلومات غيرها خلال فترات زمنية أخرى، وأن الثابت في اتباع سياسة معينة في تطبيق الأساليب نفسها لغرض معالجة الأحداث المتشابهة عبر الدورات المحاسبية المتشابهة في الكيان الاقتصادي المعين الذي يهدف إلى جعل التقارير المالية الصادرة عن الاحداث الاقتصادية المتنوعة قابلة للمقارنة.

4- **القابلية للتحقق:**

وهو إمكانية أصحاب المعرفة المستقلين والمختلفين الوصول لاتفاق حول مصداقية تمثيل شي معين، أي الوصول لنفس المعلومات من قبل أطراف أخرى. وشرطها أن المعلومات الأخيرة يجب أن تكون مستقلة، وان تعتمد الأساليب والطرق والإجراءات نفسها للقياس المستخدم عند تحضيرها أو اعدادها.

5- **التوقيت المناسب:**

التوقيت هي واحدة من الخصائص المعززة لجودة الإبلاغ المالي، فالتوقيت المناسب هو أن تكون المعلومات المالية متاحة لمتخذين القرارات قبل أن تفقد فاعليتها النشيطة والمناسبة. فعند تقييم جودة التقارير لتقرير سنوي فيتم تقييمها حسب التوقيت وذلك من خلال استخدام المدة الزمنية بين نهاية السنة المالية وتاريخ اصدار تقرير مدقق الخارجي. وهي المدة التي استغرق فيها المدقق الخارجي توقيع التقرير المالي للشركة بعد نهاية السنة المالية.

6- **القابلية للفهم:**

أي أن معلومات قد تم تصنيفها ووصفها وعرضها بكل وضوح وايجاز. أي أن يكون بمقدور مستخدمي المعلومات المحاسبية فهم واستيعاب هذه المعلومات من أجل الاستفادة منها. ولفهم هذه المعلومات تتوقف على طبيعة التقارير والقوائم المالية وكيف قد تم عرضها، وتتوقف أيضا على مدى ثقافة مستخدميها. قابلية الفهم خاصيتها نظرية أكثر من أنها عملية، فلا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كان مستخدميها لا يفهموها. فيجب على الذين يعدون القوائم المالية أن يعرفوا قدرات مستخدمي هذه القوائم وحدود قدراتهم. حتى يمكن تحقيق الاتصال الذي يضمن ابلاغ البيانات التي تشملها هذه القوائم.

الجانب العملي

المبحث الاول

في هذا المبحث تم وصف متغيرات البحث ومناقشة اهم النتائج واختبار الفرضيات من واقع البيانات التي تم جمعها من الشركات عينة البحث.

أولا. مجتمع وعينة البحث

تمثل ميدان البحث بخمسة قطاعات في سوق العراق للأوراق المالية والذي يتضمن 9 قطاعات ضمن 133 شركة ومصرف، وتمثلت هذه القطاعات الخمس بكل من (أ. الزراعي، ب. الصناعي، ج. التأمين، د. الخدمات، ه. الاستثمار)، في حين تمثل مجتمع البحث بالشركات ضمن هذه القطاعات الخمس وعددها 58 شركة (8 زراعية، 25 صناعية، 5 تأمين، 11 خدمات، 9 الاستثمار) مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، في حين تم اختيار عينة عشوائية تتضمن 15 شركة وهي تمثل 25.9% من مجتمع البحث، كما غطى البحث فترة 10 سنوات امتدت من 2013 إلى 2022 لتكون عدد المشاهدات 150 مشاهدة، ويظهر الجدول (1) الشركات عينة البحث.

الجدول (1): الشركات عينة البحث

ت	الشركة	الرمز	القطاع	ت	الشركة	الرمز	القطاع
1	الحديثة للإنتاج الزراعي	AMAP	زراعي	9	الأمين للتأمين	NAME	تأمين
2	العراقية للسجاد	IITC	صناعي	10	الاهلية للتأمين	NAHF	تأمين
3	الاهلية للإنتاج الزراعي	AAHP	زراعي	11	الأمين للاستثمار المالي	VAMF	استثمار
4	المنصور الدوائية	IMAP	صناعي	12	الأمين للاستثمار العقاري	SAEI	خدمات
5	بغداد لمواد التغليف	IBPM	صناعي	13	الزوراء للاستثمار المالي	VZAF	استثمار
6	الخياطة الحديثة	IMOS	صناعي	14	الصنائع الكيمياوية العصرية	IMCI	صناعي
7	بغداد للمشروبات	IBSD	صناعي	15	النخبة للمقاولات	SNUC	خدمات
8	دار السلام للتامين	NDSA	تأمين				

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان

ثانياً. قياس متغيرات البحث

تضمن البحث نوعين من المتغيرات مستقل وتابع كما يلي:

1. المتغير المستقل والمتمثل تدوير المدققين ويرمز له (X) وتم قياسه كمتغير وهمي يعطى القيمة (1) في حال حدوث تدوير المدققين، وتعطى القيمة (0) بخلاف ذلك.

2. المتغير التابع والمتمثل بجودة الإبلاغ المالي ويرمز له (Y) وتم قياسه من خلال جودة الاستحقاقات من خلال نموذج (Kothari et al,2005) كما هو موضح فيما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد الاستحقاقات الكلية:

الاستحقاقات الكلية = صافي الربح-التدفق النقدي

الخطوة الثانية: تقدير الاستحقاقات الكلية من خلال النموذج

$$TAit=\alpha0+\alpha1(1/ASSETSit-1)+\alpha2\Delta SALESit+\alpha3PPEit+\alpha4ROAit(or\ it-1)+\alpha it$$

اذ ان:

TA=اجمالي المستحقات

ASSESTS= اجمالي الموجودات في بداية السنة t

SALESΔ= التغير في المبيعات موزون على اساس اجمالي الموجودات

PPE= الموجودات الثابتة

ROA=معدل العائد على الموجودات

(αit) = الخطأ المعياري

الخطوة الثالثة: تحديد المعلمات (بيتا) التي تم التوصل اليها في الخطوة السابقة، والتي بلغت كما هو موضح في الجدول (2):

الجدول (2): تقدير المعلمات حسب نموذج (Kothari et al,2005)

المعلمات	A	β1	β2	β3	β4
القيم	-0.028	0.000	-0.045	-0.002	0.803

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الخطوة الرابعة: تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية من خلال المعادلة الآتية:

$$NDAit=\alpha0+\alpha1(1/ASSETSit-1)+\alpha2\Delta SALESit+\alpha3PPEit+\alpha4ROAit(or\ it-1)+\alpha i$$

حيث أن:

(NDAit): تمثل الاستحقاقات غير الاختيارية.

الخطوة الخامسة: حساب الاستحقاقات الاختيارية من خلال المعادلة الآتية:

الاستحقاقات الاختيارية= الاستحقاقات الكلية- الاستحقاقات غير الاختيارية

ونظراً لان كل من القيم الموجبة والقيم السالبة للمستحقات الاختيارية (غير العادية) توفر مؤشر على ممارسات إدارة الارباح لذا فقد تم استخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية ومن ثم تم ضرب تلك القيمة في (-1) لقياس جودة المستحقات، عليه فكلما زادت القيمة دل ذلك على زيادة جودة الإبلاغ المالي، وكلما انخفضت القيمة دل ذلك على انخفاض جودة الإبلاغ المالي.

ثالثاً. وصف متغيرات البحث

يظهر الجدول (3) الوسط الحسابي السنوات العشر فترة البحث لمستويات متغيرات البحث (تناوب المدققين، جودة الإبلاغ المالي حسب الشركات عينة البحث.

الجدول (3): مستوى المتغيرات للشركات عينة البحث

ت	الشركة	الرمز	X	Y
1	الحديثة للإنتاج الزراعي	AMAP	0.10	-0.032
2	العراقية للسجاد	IITC	0.00	-0.173
3	الاهلية للإنتاج الزراعي	AAHP	0.50	-0.101
4	المنصور الدوائية	IMAP	0.30	-0.117
5	بغداد لمواد التغليف	IBPM	0.40	-0.052
6	الخياطة الحديثة	IMOS	0.00	-0.116
7	بغداد للمشروبات	IBSD	0.10	-0.098
8	دار السلام للتامين	NDSA	0.10	-0.038
9	الأمين للتأمين	NAME	0.20	-0.167
10	الاهلية للتأمين	NAHF	0.30	-0.109
11	الأمين للاستثمار المالي	VAMF	0.10	-0.202
12	الأمين للاستثمار العقاري	SAEI	0.00	-0.144
13	الزوراء للاستثمار المالي	VZAF	0.10	-0.034
14	الصنائع الكيمياوية العصرية	IMCI	0.10	-0.050
15	النخبة للمقاولات	SNUC	0.00	-0.051

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (3) أن شركة (**الاهلية للإنتاج الزراعي**) كانت الأكثر توافراً لتناوب المدققين فيها بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.50)، يليها شركة (**بغداد لمواد التغليف**) بدلالة السوط الحسابي البالغ (0.40)، في حين أن أدنى شركة من حيث توافر تناوب المدققين فيها كانت كل من شركة (**العراقية للسجاد، الخياطة الحديثة، الأمين للاستثمار العقاري، النخبة للمقاولات**)، أما على مستوى جودة الإبلاغ المالي فإن شركة (**الحديثة للإنتاج الزراعي**) سجلت اعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.032-)، وسجلت شركة (**الأمين للاستثمار المالي**) أدنى مستوى بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.202-).

كما يوضح الجدول (4) الوسط الحسابي للشركات الخمسة عشر كلها عينة البحث لمستويات متغيرات البحث (تدوير المدققين الخارجيين، جودة الإبلاغ المالي) حسب السنوات فترة البحث.

الجدول (4): مستوى المتغيرات للسنوات فترة البحث

Y	X	السنة
-0.097	0.13	**2013**
-0.121	0.13	**2014**
-0.155	0.07	**2015**
-0.118	0.13	**2016**
-0.050	0.07	**2017**
-0.118	0.13	**2018**
-0.100	0.27	**2019**
-0.046	0.33	**2020**
-0.104	0.13	**2021**
-0.079	0.13	**2022**

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (4) أن سنة (**2020**) كانت الأكثر فيه توافراً لتناوب المدققين فيها بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.33)، يليها سنة (**2019**) بدلالة السوط الحسابي البالغ (0.27)، في حين أن أدنى سنة من حيث توافر تناوب المدققين فيها كانت سنة (**2015**) و(**2017**)، أما على مستوى جودة الإبلاغ المالي فإن سنة (**2017**) سجلت اعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.050-)، وسجلت سنة (**2015**) أدنى مستوى بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.155-).

ويظهر الجدول (5) الوسط الحسابي لمستويات متغيرات البحث (تناوب المدققين، جودة الإبلاغ المالي) حسب القطاعات ميدان البحث.

الجدول (5): مستوى المتغيرات للقطاعات ميدان البحث

Y	X	القطاع	ت
-0.066	0.30	الزراعة الحديثة للأنتاج الزراعي الاهلية للأنتاج الزراعي	1
-0.101	0.15	الصناعة العراقية للسجاد المنصور الدوائية بغداد لمواد التغليف الخياطة الحديثة بغداد للمشروبات الغازية الصنائع الكيمياوية لعصرية	2
-0.105	0.20	التأمين الأمين للتامين الاهلية للتامين دار السلام للتامين	3
-0.097	0.00	الخدمات الأمين للاستثمار المالي النخبة للمقاولات	4
-0.118	0.10	الاستثمار الزوراء للاستثمار المالي الأمين للاستثمار المالي	5

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (5) أن قطاع (**الزراعة**) كان الأكثر فيه توافراً لتناوب المدققين فيها بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.30)، يليه قطاع (**التأمين**) بدلالة السوط الحسابي البالغ (0.20)، في حين أن أدنى قطاع من حيث ان فيه توافر لتناوب المدققين فيه كان قطاع (**الخدمات**)، أما على مستوى جودة الإبلاغ المالي فإن قطاع (**الزراعة**) سجل اعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.066-)، وسجل قطاع (**الاستثمار**) أدنى مستوى بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.118-).

في حين يظهر الجدول (6) التحليل الوصفي لمتغيرات البحث (تناوب المدققين، وجودة الإبلاغ المالي) باعتماد كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

الجدول (6): التحليل الوصفي لتناوب المدققين وجودة الإبلاغ المالي

المتغيرات	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
تناوب المدققين	X	0.153	0.362	0.00	1.00	235.77%
جودة الإبلاغ المالي	Y	-0.099	0.130	-0.805	-0.001	-131.31%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (6) أن هناك انخفاض في مستوى تناوب المدققين على مستوى العينة ككل بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.153) إلا ان ارتفاع قيمة الانحراف المعياري وتجاوز قيمة معامل الانحدار القيمة الافتراضية له البالغة 5% يضعف من إمكانية تعميم نتيجة الوسط الحسابي على مستوى العينة ككل نظرا لارتفاع مستوى التشتت في المشاهدات، كما يلاحظ أن جودة الإبلاغ المالي وجود ارتفاع نسبي في جودة الإبلاغ المالي، ومع ذلك فإن ارتفاع قيمة الانحراف المعياري وارتفاع قيمة معامل الاختلاف وتجاوزها لقيمته الافتراضية البالغة 50% فإن ذلك يظهر وجود تشتت وعدم اتساق واضح في مشاهدات مستويات جودة الإبلاغ المالي مما يعني ضعف إمكانية تعميم نتائج الوسط الحسابي لتمثيل كامل العينة.

رابعا. اختبار فرضيات العلاقة

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H1). الفرضية الرئيسة الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوية بين تناوب المدققين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) إذ يتم من خلاله تحديد معنوية وقوة واتجاه العلاقة بين تناوب المدققين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث، ويظهر الجدول (7) قيمة معامل الارتباط.

الجدول (7): قيمة معامل الارتباط بين تناوب المدققين وجودة الإبلاغ المالي

المتغيرات		وجودة الإبلاغ المالي
تناوب المدققين (X)	قيمة معامل بيرسون	0.190*
	الاحتمالية (Sig.)	0.020

(*). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 5%، (**). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 1%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (7) وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) بين تناوب المدققين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وهذا يعني ارتفاع مستوى تناوب المدققين سوف يرافقه ارتفاع في مستوى جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث، عليه تقبل الفرضية الرئيسة الأولى.

خامساً. اختبار فرضية التأثير

تضمنت الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتناوب المدققين في جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة الإبلاغ المالي بدلالة تناوب المدققين، من أجل تحديد مستوى تأثير الأخير في جودة الإبلاغ المالي، ويظهر الجدول (8) نتائج التأثير.

الجدول (8): نتائج تأثير تناوب المدققين في جودة الإبلاغ المالي

المتغيرات	(R^2)	(Durbin-Watson)	(F)	(Sig.)
	0.036	2.017	5.571	0.020
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
تناوب المدققين	-0.109	0.068	2.360	0.020

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (8) ما يلي:

1. ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (5.571) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير جودة الإبلاغ المالي بدلالة تناوب المدققين.
2. تشير قيمة (T) البالغة (2.360) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5% على معنوية التأثير.
3. تشير قيمة معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة (0.068) إلى إيجابية التأثير، بمعنى أن ارتفاع مستوى تناوب المدققين يؤثر إيجاباً في زيادة جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث، ويمكن كتابة معادلة الانحدار وفق الصيغة الآتية:

$$Y=\beta 0+\beta * X$$

وبتعويض النتائج في المعادلة تكون كما يلي:

$$Y= -0.109+0.068 * X$$

4. تدل قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.036) على أن تناوب المدققين يفسر ما نسبته (3.6%) من التغيرات الحاصلة في جودة الإبلاغ المالي وهي نسبة صغيرة جداً، وأن النسبة الأكبر المتبقية البالغة (96.4%) تعود إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي.
5. تدل قيمة داربن واتسون (Durbin-Watson) البالغة (2.017) على عدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين أخطاء نموذج الانحدار، نظراً لكون القيمة المحتسبة تقع ما بين (0 إلى 4)، وهي تقارب قيمة (2) التي تعد الأفضل لتمثيل الاختبار، وهذه النتيجة تدعم نجاح نموذج معادلة الانحدار

عليه تقبل الفرضية الرئيسة الثانية.

المبحث الثاني: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

في هذا المبحث على اختبار فرضيات البحث الخاصة بعلاقات الارتباط والتأثير بين المتغيرات بعد أن تم تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة بعد اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.

أولاً. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

اعتمد الباحثان على كل من معامل الالتواء (Skewness) ومعامل التفرطح (Kurtosis) لغرض اختبار مستوى التوزيع الطبيعي للبيات والتحقق لمدى تحقق شرط اعتدالية البيانات الذي يعد شرط رئيس لاعتماد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات، ويتم الحكم على ان البيانات موزعة توزيع طبيعي في حالة كانت القيمة المحتسبة لمعامل الالتواء ضمن المدى (+1 إلى -1) ولمعامل التفرطح ضمن المدى (+3 إلى -3)، وعند الاطلاع على الجدول (9) أن قيم معامل الالتواء ومعامل التفرطح لبيانات متغيرات البحث تقع ضمن المدى المحدد، مما يعني أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي، ومن ثم يمكن استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية لاختبار فرضيات البحث.

الجدول (9): معامل الالتواء ومعامل التفرطح

المتغيرات	الرمز	معامل الالتواء	معامل التفرطح
تدوير المدققين	X	0.944	1.802
أ. المقياس الاول لجودة الإبلاغ	Y1	-0.512	1.786
ب. المقياس الثاني لجودة الإبلاغ	Y2	-0.669	2.861

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

ثانياً. اختبار فرضيات العلاقة

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H1). الفرضية الرئيسة الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسة اثنين من الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H1.1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) إذ يتم من خلاله تحديد معنوية وقوة واتجاه العلاقة بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث، ويظهر الجدول (10) قيمة معامل الارتباط.

الجدول (10): قيمة معامل الارتباط بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول

المتغيرات		وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول (Y1)
تدوير المدققين (X)	قيمة معامل بيرسون	0.005
	الاحتمالية (Sig.)	0.953

(*). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 5%، (**). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 1%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (10) عدم معنوية العلاقة بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من 5%، وهذا يعني ارتفاع مستوى تدوير المدققين لن يرافقه ارتفاع أو انخفاض في مستوى جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث، عليه ترفض الفرضية الفرعية الأولى.

(H1.2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) إذ يتم من خلاله تحديد معنوية وقوة واتجاه العلاقة بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث، ويظهر الجدول (11) قيمة معامل الارتباط.

الجدول (11): قيمة معامل الارتباط بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني

المتغيرات		وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني (Y2)
تدوير المدققين (X)	قيمة معامل بيرسون	0.190*
	الاحتمالية (Sig.)	0.020

(*). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 5%، (**). دال معنوياً عند مستوى دلالة إحصائية 1%
المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (11) وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وهذا يعني ارتفاع مستوى تدوير المدققين سوف يرافقه ارتفاع في مستوى جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث، عليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية، وبناءً على نتائج الفرضيات الفرعية، يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة الأولى.

ثالثاً. اختبار فرضية التأثير

تضمنت الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.

ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسة اثنين من الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H2.1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول بدلالة تدوير المدققين، من أجل تحديد مستوى تأثير الأخير في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول، ويظهر الجدول (12) نتائج التأثير.

الجدول (12): نتائج تأثير تدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول

المتغيرات	(R^2)	(Durbin-Watson)	(F)	(Sig.)
	0.000	1.580	0.004	0.953
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
تدوير المدققين	-0.109	0.002	0.059	0.953

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (12) ما يلي:

1. عدم ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (0.004) عند مستوى دلالة معنوية أكبر من 5%، مما يعني عدم إمكانية تقدير جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول بدلالة تدوير المدققين.
2. تشير قيمة (T) البالغة (0.059) عند مستوى دلالة معنوية أكبر من 5% على عدم معنوية التأثير، بمعنى أن ارتفاع أو انخفاض مستوى تدوير المدققين لن يكون له تأثير في زيادة أو انخفاض جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول في الشركات عينة البحث.
3. تدل قيمة داربن واتسون (Durbin-Watson) البالغة (1.580) على عدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين أخطاء نموذج الانحدار، نظراً لكون القيمة المحتسبة تقع ما بين (0 إلى 4)، وهي تقارب قيمة (2) التي تعد الأفضل لتمثيل الاختبار.

عليه ترفض الفرضية الفرعية الأولى.

(H2.2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث.

لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني بدلالة تدوير المدققين، من أجل تحديد مستوى تأثير الأخير في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني، ويظهر الجدول (13) نتائج التأثير.

الجدول (13): نتائج تأثير تدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني

المتغيرات	(R^2)	(Durbin-Watson)	(F)	(Sig.)
	0.036	2.017	5.571	0.020
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
تدوير المدققين	-0.109	0.068	2.360	0.020

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان باعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول (13) ما يلي:

1. ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (5.571) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني بدلالة تدوير المدققين.
2. تشير قيمة (T) البالغة (2.360) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5% على معنوية التأثير.
3. تشير قيمة معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة () إلى إيجابية التأثير، بمعنى أن ارتفاع مستوى تدوير المدققين يؤثر إيجاباً في زيادة جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث، ويمكن كتابة معادلة الانحدار وفق الصيغة الآتية:

$$Y2=\beta0+\beta * X$$

وبتعويض النتائج في المعادلة تكون كما يلي:

Y2= -0.109+0.068 * X

4. تدل قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.036) على أن تدوير المدققين يفسر ما نسبته (3.6%) من التغيرات الحاصلة في جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني وهي نسبة صغيرة جداً، وأن النسبة الأكبر المتبقية البالغة (96.4%) تعود إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي.
5. تدل قيمة داربن واتسون (Durbin-Watson) البالغة (2.017) على عدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين أخطاء نموذج الانحدار، نظراً لكون القيمة المحتسبة تقع ما بين (0 إلى 4)، وهي تقارب قيمة (2) التي تعد الأفضل لتمثيل الاختبار، وهذه النتيجة تدعم نجاح نموذج معادلة الانحدار

عليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية، وبناءً على نتائج الفرضيات الفرعية يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة الثانية.

ويظهر الجدول (14) نتائج اختبار فرضيات البحث التي تم اجراء التحليل الاحصائي

الجدول (14): نتائج اختبار فرضيات البحث

ت	الفرضية	النتيجة
(H1)	**الفرضية الرئيسة الأولى:** هناك علاقة ارتباط معنوية بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.	مقبولة
(H2)	**الفرضية الرئيسة الثانية:** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتدوير المدققين في جودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.	مقبولة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

1- الاستنتاجات النظرية

1. التدوير المنظم للمدققين يزيد المصداقية للأسواق المالية، ويدعم شفافية الإبلاغ المالي والذي بدوره يحسن الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية ويزيد من الاستثمارات.
2. التدوير المنظم للمدققين قد يؤدي الى زيادة مصاريف عملية التدقيق وذلك بسبب ان المدقق الجديد ليس له المام كامل بممارسات وانشطة الشركة، ولكن قد يكون له أثر إيجابي على الكفاءة في المستقبل.
3. عملية تدوير المدقق الخارجي تزيد من استقلالية المدقق الخارجي والتي بدورها تزيد من صحة ودقة الإبلاغ المالي والحد من الأخطاء والانحرافات والتلاعب.

2- الاستنتاجات العملية

في ضوء ما تم مناقشته في الجانب العملي للدراسة توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:

1. من خلال الدراسة المقارنة بين الشركات عينة البحث توصل الباحثان إلى شركة (**الاهلية للإنتاج الزراعي**) كانت الأكثر توافراً لتدوير المدققين فيها، يليها شركة (**بغداد لمواد التغليف**)، في حين أن أدنى شركة من حيث توافر تدوير المدققين فيها كانت كل من شركة (**العراقية للسجاد، الخياطة الحديثة، الأمين للاستثمار العقاري، النخبة للمقاولات**)، وهذا يدل أن هناك تباين وضح في مستويات تدوير المدققين بين شركات العينة، أما على مستوى جودة الإبلاغ المالي فإنه حسب المقياس الأول (Y1) فقد سجلت شركة (**النخبة للمقاولات**) أعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي، في حين سجلت شركة (**العراقية للسجاد**) أدنى مستوى، أما حسب المقياس الثاني (Y2) فإن شركة (**الحديثة للإنتاج الزراعي**) سجلت اعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي، وسجلت شركة (**الأمين للاستثمار المالي**) أدنى مستوى، ويلاحظ من الاختلاف في مستوى تميز الشركات ضمن جودة الإبلاغ المالي حسب المقياسين، أن اختلاف طريقة القياس المعتمدة قد تنعكس بنتائج مغايرة لمستويات جودة الإبلاغ المالي، بالرغم من أن كلا المقياسين موجهين لقياس جودة الاستحقاقات كوكيل لجودة الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث.
2. يلاحظ من نتائج المقارنة بين السنوات أن سنة (**2020**) كانت الأكثر فيه توافراً لتدوير المدققين فيها، في حين أن سنة 2015 سجلت أدنى مستوى توافراً لتدوير المدققين، وكذلك سجلت هذه السنة ادنى مستوى في جودة الإبلاغ المالي وفق مقياسيها، وقد يرجع السبب في ذلك إلى الظروف المالية والاقتصادية التي تمرت بها الشركات العراقية ابان الظروف الأمنية غير المستقرة التي مر بها العراق خلال السنوات 2014 ولغاية 2016، والتي كان لها انعكاس كبير في اقتصادات الشركات عينة البحث.
3. يلاحظ من خلال المقارنة بين القطاعات محل الدراسة أن قطاع (**الزراعة**) كان الأكثر فيه توافراً لتدوير المدققين فيها، في حين أن أدنى قطاع من حيث ان فيه توافر لتدوير المدققين كان قطاع (**الخدمات**)، أما على مستوى جودة الإبلاغ المالي فإنه حسب المقياس الأول (Y1) فقد سجل قطاع (**الاستثمار**) أعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي، في حين سجل قطاع (**التأمين**) أدنى مستوى، أما حسب المقياس الثاني (Y2) فإن قطاع (**الزراعة**) سجل اعلى مستوى لجودة الإبلاغ المالي، وسجل قطاع (**الاستثمار**) أدنى مستوى، وهذا يدل على أن قطاع الزراعة الذي تميز بتوافر التدوير فيه تميز ايضاً بتوافر جودة الإبلاغ المالي فيه حسب المقياس الثاني، كما يدل على وجود تباين واضح بين مقياسي جودة الابلاغ المالي نظراً لكون قطاع الاستثمار الذي تميز بجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الأول كان الأدنى من حيث جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني.
4. حسب النتائج التي تم التوصل اليها في الجانب العملي للبحث يلاحظ أن هناك انخفاض في مستوى تدوير المدققين على مستوى العينة ككل، وهذا يدل على احجام مدراء الشركة على استبدال المدققين، وميلها على الإبقاء على ذات المدققين، كما يلاحظ أن

جودة الابلاغ المالي كانت متفاوتة من حيث الانخفاض حسب المقياس الأول والارتفاع حسب المقياس الثاني، وهذا يدل على أن اختلاف المقاييس ممكن أن يعطي نتائج مختلفة حتى وان كانت موجهة لقياس نفس المفهوم وهو في هذا البحث جودة الاستحقاقات الي يعد وكيل لجودة الإبلاغ المالي.

5. هناك علاقة ارتباط معنوية إيجابية بين تدوير المدققين وجودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني، عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وهذا يعني أن ارتفاع مستوى تدوير المدققين سوف يرافقه ارتفاع في مستوى جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني في الشركات عينة البحث.
6. حسب النتائج التي تم التوصل اليها في الجانب العملي للدراسة يلاحظ أن للتدوير المدققين دور فاعل ومؤثر ايجاباً في تعزيز مستويات جودة الإبلاغ المالي حسب المقياس الثاني، بمعنى أن توافر عمليات تدوير المدققين في الشركات عينة البحث واستمرار تغيير المدققين الخارجيين، سوف ينعكس ايجاباً وبدور مؤثر في زيادة مستويات جودة الإبلاغ المالي لهذه الشركات.

3- التوصيات

1. لزوم قيام المؤسسات المهنية والتشريعية مثل المحاسبين القانونين في العراق صياغة اليات وضوابط لتدوير المدقق الخارجي بما يتناسب مع البيئة العراقية وذلك من اجل جودة التقارير المالية.
2. يجب قيام سوق الأوراق المالية العراقية والأطراف المختصة في الدولة بوضع تشريع وقانونين تلزم الشركات بتدوير المدقق الخارجي كل فترة زمنية تتراوح بين ثلاث سنوات الى خمس سنوات.
3. يجب ان يدركوا المدققين الخارجيين ان تدويرهم كل فترة زمنية بين الشركات يكون أمر إيجابي من اجل تقوية الثقة فيهم وفي مهنة التدقيق.
4. يجب عمل نظام من اجل تحديد أجور التدقيق، ويجب ان تكون هذه الأجور جيدة وتتناسب مع الجهد والوقت الذي يقوم به المدقق، ولا يجوز ترك أجور التدقيق للمساومة بين المدقق والعميل وذلك من اجل ان لا يؤثر على جودة التدقيق وجودة الإبلاغ المالي.
5. ارشاد وتوعية المدققين الخارجيين في تقليل المنافسة فيما بينهم، وعدم خفض أجور التدقيق من اجل كسب عميل جديد او من اجل المحافظة على العميل الحالي، وذلك لان خفض أجور التدقيق سوف ينعكس بشكل سلبي على جودة الاداء وعلى جودة الإبلاغ المالي.

المصادر

اولاً: العربية

1- رسائل واطاريح

1- گاطع، علي خلف، 2016، تأثير الإبلاغ المالي عن الالتزامات المحتملة في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل، العراق.

2- الدوريات

1- التميمي، هاشم حسن، كلية دجلة الجامعة الأهلية، 2018، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة واكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، العراق.
2- الفهد، يوسف حسين عليوي، 2021، جودة الابلاغ المالي في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL وكفاءة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، جامعة كربلاء، العراق.
3- هريس، آلاء نعمة، 2017، رسالة ماجستير، التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الاتعاب والأجور وانعكاسه على الإبلاغ المالي، الكلية التقنية الإدارية بغداد، العراق.
4- منصور، نسرين محمد، 2013، رسالة ماجستير، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
5- الشافعي، ياسر زكريا، 2020، قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الالزامي لمراقب الحسابات، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع، العدد الأول، الإسكندرية، مصر.
6- محمود، وائل حسين محمد، 2017، أثر تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 31، العدد4، مصر.
7- كاطع، علي خلف، جابر، نوري علي، 2020، رسالة ماجستير، مدى مساهمة جودة الإبلاغ المالي في زيادة الاستثمار الأجنبي وتعزيز قيمة الشركات العراقية، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، المجلد2، العدد57، الجامعة التقنية الجنوبية، الناصرية، العراق.
8- السالم، مناضل عبد الجبار، عمر، گولدوز محمد دلير، 2020، تطبيق المعايير المالي (IFRS) وأثرها على جودة التقارير المالية، مجلة العلمية لجامعة جيهان، المجلد4، العدد2، السلمانية، العراق.
9- الدوري، عمر علي كامل، النعيمي، فاطمة صفاء مهدي، 2021، تأثير محاسبة القيمة العادلة في جودة الإبلاغ المالي، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد2، بغداد، العراق.
10- زغرب، حمدي شحدة، محمود، عبد الله ممتاز، 2015، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

11-الأمين، ماهر عياش،2017، العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، مجلد39، العدد6، دمشق، سوريا.

3- الكتب والمراجع

1- النجار، محمد طلعت محمد، 2021، كتاب أثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، برلين، المانيا.

ثانياً: الأجنبية

A-Journals

1-Xuehua Zhang, Huanmin Yen, Fang Hu, Hongjian wang, Xiaonig Li, 2022, Effect of Auditor rotation violation on audit opinions and audit, Journal home page: www.elsevier.com/ Locate/ adiac.

B- Internet

2-Siriyama Kanthi Herath, Norah Albarqi, March 20127, Financial Reporting Quality, ©Center for Contemporary Research, International Journal of Business Management and Commerce, No5-7, Atlanta, USA, www.ijbmcnet.com.