

## تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق؛ دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين

مؤيد محمد علي الفضل  
جامعة القادسيه

### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع القانوني وأهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع القانوني. وقد أجريت الدراسة على عينة مؤلفه من ٢١ شركة حدث فيها عملية تغيير المراجع الخارجي خلال الفترة الممتدة من ١٩٩٥ - ٢٠٠٠ وكذلك على ٢٨ مراجع جرت عليهم عملية التغيير في تلك المدة. وقد تم استخدام استبانة في جميع البيانات حيث تضمنت ١٨ عاملاً من العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع، مبوبة في ثلاث محاور، يرتبط الأول بالشركة، بينما يرتبط المحور الثاني بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. أما المحور الأخير فيرتبط بمكتب المراجعة.

وقد جاءت نتائج الدراسة متفقه إلى حد كبير مع نتائج الدراسات السابقة، مما يعني ذلك أن تأثير تلك العوامل لا يختلف تبعاً لاختلاف بيئته التطبيقية على الرغم من وجود اختلاف واضح في أثر العوامل من وجهة نظر المديرين عن وجهة نظر المراجعين.

## مقدمة

يهتم مراجع الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة الخاضعة للمراجعة، وتلك هي حدود توقعات المراجع لأدائه العادي المطلوب منه في مواجهة متطلبات مستخدمي التقارير المالية، والمتمثلة بإعطائهم تأكيد مطلق عن دقة القوائم المالية وإنذارهم المبكر بتعثُر أو فشل الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار، واكتشاف حالات الغش والتلاعب والتصرفات غير القانونية للشركة [الباز، ١٩٩٩]. ومع التسليم بأهمية قيام المراجع بتلك الواجبات، إلا أن التعارض الكبير بين تلك الحدود ومصالح الأطراف المستفيدة أو المتأثرة بعملية المراجعة ونائجها، قد يعرض استقلال المراجع في ممارسة مهنته إلى بعض الضغوط التي من المحتمل أن تقوده إلى تغيير منهجه أو التخلي عنه، لاسيما وأن معظم التشريعات القانونية في دول العالم تعطي الهيئة العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع الخارجي وعزله. وبما أن الواقع العملي يبرز سيطرة أعضاء مجلس الإدارة في الشركات على الهيئة العامة بحكم ملكيتهم لمعظم أسهم الشركة، فمن المتوقع أن يكون الطرف الأكثر أثراً ودوراً في تغيير المراجع الخارجي، هو، إدارة الشركة، ومن ثم العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي. ولأهمية هذا الجانب في ممارسة مهنة المراجعة، تأتي الدراسة الحالية.

### هدف الدراسة:

- ١ - الكشف عن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وأهميتها بالنسبة إلى كل من إدارة الشركة والمراجع القانوني.
- ٢ - معرفة ما إذا كانت أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تختلف بالنسبة إلى إدارات الشركات عن وجهة نظر المراجعين القانونيين من جهة، والعوامل الأكثر تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي من وجه نظر كل من إدارات الشركات والمراجعين القانونيين من جهة ثانية.

## أهمية الدراسة :

لاشك إن أهمية الدراسة لا تتبع من كونها الأولى من نوعها في العراق فحسب، وإنما من الأسباب التالية أيضا:

١ - افتقار المحيط المهني في العراق إلى أساس موضوعي وعادل يمكن الاتفاق عليه بين إدارات الشركات الخاضعة للمراجعة والمراجعين القانونيين، يحقق للإدارات المنفعة التي تبتغيها من عملية المراجعة وتضمن للمراجع الاستقلالية والحياد وعدم تعرضه لمخاوف فقدان العمل من جراء تغييره.

٢ - إن تسليط الضوء على العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي، سيساهم في التأكد من سلامة عملية استقلال المراجع الخارجي التي تعد أبعد من كونها أحد المعايير الثلاثة العامة التي أوصى بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي [ICAEW, 1981]، فهي العمود الفقري لعملية المراجعة ولرفعتها، لا بل تعد قلب عملية المراجعة وان المهنة لا تحيا من دونها، وبالتالي انعدام الاستقلالية، فان باقي معايير المراجعة لن تكون ذات شأن ويصبح من العبث التحقق من توفرها [الحسيني، ١٩٩٩].

٣ - إن دراسة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ومحاولة تقديم أدلة مستمدة من واقع التطبيق في بيئة مختلفة عن البيئات التي أجريت فيها الدراسات السابقة، يكسب الدراسة بحد ذاته أهمية خاصة.

## مشكلة الدراسة :

يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

- ١ - هل تتأثر عملية المراجعة الخارجية في العراق بعوامل معينة؟
- ٢ - هل يوجد اختلاف جوهري بين أهمية العوامل المؤدية للتغيير من وجهة نظر إدارات الشركات وأهميتها من وجهة نظر المراجعين القانونيين؟
- ٣ - ما هي العوامل الأكثر تأثيراً في التغيير من وجهة نظر كل من إدارات الشركات والمراجعين القانونيين؟.

## الإطار النظري والدراسات السابقة :

### أولاً : الإطار النظري

نظراً لكون اهتمام الدراسة يتجه نحو العوامل الداعية إلى تغيير المراجع الخارجي في العراق، يرى الباحث انه من المناسب قراءة واقع مهنة المراجعة في العراق من خلال استعراض تطور التشريعات المنظمة للمهنة وموقف كل من قانون الشركات ونظام مزاولة المهنة من تعيين المراجع الخارجي وتغييره، وذلك على النحو الآتي :

أ - تطور التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في العراق :

تم تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للشركات المساهمة الخاصة والتضامنية والمشاريع الفردية، لأول مرة في العراق عام ١٩٥٨ وذلك بإصدار نظام مزاولة مهنة مراقبي الحسابات للشركات والمشاريع الصناعية رقم ١٨، الذي أرسى الأسس الأساسية لأصول مزاولة المهنة.

وفي عام ١٩٨٤ وعلى اثر صدور قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ أصدرت رئاسة الجمهورية النظام رقم ٧ (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات) ألغت بموجب النظام رقم ١٨، وأعاد تنظيم مزاولة مهنة المراقبة والتدقيق من خلال ١٨ مادة أوضحت فيها المؤهلات والشروط الواجب توفرها في مراقب الحسابات والأعمال المناطة به وآداب وقواعد السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المراقب إضافة إلى حقوقه في مزاولة المهنة.

ولأهمية الدور الذي تلعبه المهنة في مرحلة الحصار المفروض على البلد عدلت الكثير من مواد النظام رقم (7)، كما أضيفت لها مواد أخرى، وصدرت لها تلك التعديلات والإضافات في نظام جديد أكثر فاعلية وكفاءة من سابقه وهو نظام مزاولة مهنة المراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩، الذي بمقتضاه أنشأت جمعية مهنية لمراقبي الحسابات في العراق وهي جمعية مراقبي الحسابات، وتشكل مجلس للمهنة يسمى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، يرأسه رئيس ديوان الرئاسة المالية.

واستناداً للنظام رقم ٣ أصدر مجلس المهنة في شهر سبتمبر / ٢٠٠٠ إلى جانبي قواعد السلوك المهني التي أصدرتها نقابة المحاسبين والمدققين في عام ١٩٨٣، ضوابط مهنية تمت بموجبها تصنيف مراقبي الحسابات إلى أربعة فئات، كما بينت فيها حقوق وواجبات مراقب الحسابات في مجال تدقيق أنواع الشركات وعدد الشركات الواجب تدقيقها وكذلك ضوابط تعيين المساعدين وتوزيع الأتعاب، بالإضافة إلى وضع جدول بالحدود الدنيا والعليا لأتعاب عملية المراجعة مصنفة حسب رؤوس أموال الشركات.

ب- موقف قانون الشركات ونظام مزاوله المهنة من تعيين المراجع الخارجي وتغييره:

لا شك أن قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ يعد أول قانون في العراق يهتم في موضوع المراجعة وتدقيق حسابات الشركات، حيث ألزم جميع شركات المساهمة في القطاع الخاص بضرورة تعيين مراقب حسابات غير انه لم يحدد الجهة المسؤولة عن تعيينه، المثبتة التي تجاوزها القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ الذي جاء مكملاً ومعدلاً لبعض مواد قانون الشركات رقم ٣٦، حيث أوضح هذا القانون في المادة ١٠٢ والفقرة أولاً من المادة ١٣٣ الجهة المسؤولة عن تعيين مراقب الحسابات في الشركات المساهمة والتي حصرها بالهيئة العامة.

أما الشركات التضامنية والمشاريع الفردية فقد ألزمها نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ بضرورة تعيين مراقب حسابات، إلا انه ترك قرار التعيين للشركاء في الشركات التضامنية والى المالك في المشاريع الفردية.

أما بخصوص عزل وتغيير المراجع الخارجي، فقد اغفل المشرع العراقي هذا الجانب المهم والأساس من جوانب حياد واستغلال مراقب الحسابات، إذ يلاحظ وبوضوح القارئ لنصوص مواد قانون الشركات ونظام مزاوله المهنة عدم تضمنهما ما يوفر الحماية الكافية لمراقب الحسابات من خطر العزل والتغيير، وحتى المادة ١٤ من قواعد السلوك المهني العراقية لم تكن صارمة اتجاه منع حالات التغيير التعسفي لا بل تركت موضع التغيير للتقدير الشخصي للمراقب الجديد وكما هو واضح من نص المادة الآتي (في حالة تغيير مراقب الحسابات من قبل إدارة الشركة لسبب خلافه معها يحق لمراقب الحسابات عرض القضية أمام الهيئة العامة لتوضيح الأسباب التي أدت إلى الخلاف، وعلى مراقب الحسابات الجديد ان يتصل بزميله القديم لاستيضاح أسباب ذلك التغيير ويتوجب عليه رفض تدقيق الشركة في حلبة توفر أدلة مقنعة بان التغيير كان غير عادلاً وينتقص من كرامة المهنة وشرفها).

## ثانياً: الدراسات السابقة

يبدو أن أول دراسة تناولت البحث في أسباب تغيير المراجع الخارجي كانت دراسة [Burton and Roberts, 1967] اللذان فحصا ٨٣ حالة تغيير للمراجعين القانونيين بين الأعوام ١٩٥٢-١٩٦٥ في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك باستخدام استمارة استبيان لتحديد الأسباب التي أدت فعلاً إلى التغيير. وتوصل الباحثان إلى إن العوامل الكامنة وراء التغيير هي:

- ١ - الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية، إذ كان هذا العامل يعد أهم سبب في ست حالات فقط.
- ٢ - تغيير الإدارة وقد كان هذا العامل يعد السبب الأساس في معظم حالات التغيير.
- ٣ - رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات إضافية من مراجع جديد.
- ٤ - كسب ثقة إدارة الشركات الممولة.

أما دراسة [Carpenter and Strawser, 1971] التي قامت باستطلاع آراء المديرين الماليين في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة عامة في الولايات المتحدة الأمريكية، حول الأسباب التي أدت إلى تغيير المراجعين القانونيين، فقد أظهرت العوامل التالية :

- ١ - عدم رضا إدارة الشركة عن جودة أداء المراجع وقدرته على توفير المعلومات السريعة والدقيقة عن المشكلات الإدارية.
- ٢ - أتعاب عملية المراجعة.
- ٣ - الرغبة في استخدام مكاتب مراجعة ذات سمعة وشهرة عالمية.
- ٤ - تغيير الإدارة.
- ٥ - إصدار أوراق مالية جديدة.

وأوضحت نتائج دراسة [Bedingfield and Loeb, 1974] التي فحصت ٢٥٠ حالة تغيير في الولايات المتحدة، إن ٤٦٪ من حالات التغيير كانت بسبب التغيير في أتعاب عملية المراجع، وإن ١١٪ من حالات التغيير تعود أسبابها إلى الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية، بينما نسبت حالات التغيير المتبقية إلى الخلاف بين الإدارة والمراجع.

وتساءل [Coe and Palmen] عما إذا كان المراجعون يعزلون في كثير من الأحيان بسبب إصدارهم تقريراً يتضمن رأي غير ملائم لوجهة نظر إدارة الشركة. ولقد وجد الباحثان إن هذه الفرضية غير مقبولة عند مستوى معنوية ٥٪، كما وجد الباحثان إن الشركات الصغيرة كانت في أكثر الأحوال تعزل المراجع بعد إصداره تقريراً متحفظاً.

وبينت دراسة [DeAngelo, 1981] بأنه كلما زاد حجم الشركة الخاضعة للمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإنه في الغالب الأعم يتم التحول من مكاتب مراجعة من غير الثمانية الكبار إلى أحد المكاتب الثمانية الكبار، وذلك سعياً وراء شهرة وسمعة المكتب. وفي دراسته الثانية التي أجراها حول الأسباب الداعية إلى تغيير المراجعين القانونيين في صناعة الزيت والغاز، وجد DeAngelo بان هناك اتجاهها لدى تلك الشركات نحو اختيار المراجع الذي يفضل طريقة محاسبية تتماشى مع ما تراه الإدارة مناسباً [DeAngelo, 1982].

واختبرت دراسة [Schwartz and Menon, 1985] فرضية تفيد بأنه في بيئة الشركات المتعثرة مالياً توجد دوافع قوية لدى الإدارة لإجراء تغيير المراجع الخارجي. وقد وجد الباحثان بعد إجراء الاختبارات الإحصائية صحة فرضيتهما. كما وجد بالإضافة إلى ذلك أنه في مجموعة الشركات غير المتعثرة مالياً إن ميل إدارات الشركات صغيرة الحجم نحو تغيير المراجع الخارجي، كان أكبر مما لدى الشركات كبيرة الحجم.

أما دراسة [Craswell 1988] التي أجريت على عينة مؤلفة من ١٥% من الشركات التي قامت بتغيير مراجعها الخارجي بين عامي ١٩٥٠-١٩٧٩ في استراليا، فقد جاءت نتائجها مؤكدة لنتائج دراسة Coe and Palmen، عندما وجد Craswall بأن مديري هذه الشركات يميلون إلى تغيير المراجع الخارجي الذي يصدر تقريراً متحفظاً على التقارير المالية للشركة بمراجع جديد يوافقهم الرأي على إصدار تقرير نظيف وبغض النظر عن حجم مكتب المراجعة وسمعته أو شهرته.

وتوصلت دراسة [Beatty, 1989] إلى نتائج مشابهة لنتائج دراسة Car-penter and Shrawer، عندما وجد إن الشهرة والسمعة الطيبة لمكتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الممولين الجدد التي بدورها تؤدي إلى زيادة الإقبال على شراء أسهم الشركة في أول إصدار لها وبسعر مرتفع.

وأوضحت الدراسة المتعمقة والشاملة للعديد من العوامل الداعية إلى تغيير المراجع الخارجي، والتي قام بها [Haskins and Williams, 1990] والتي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، إن المتغيرات المستقلة المؤدية إلى تغيير المراجع وحسب أهميتها النسبية هي :

١ - المتغيرات الأكثر أهمية: التعثر المالي، وحجم الشركة ومعدل نموها، وأتباع عملية المراجعة، وتخصص مكتب المراجعة في النشاط الذي تنتمي إليه الشركة.

٢ - المتغيرات متوسطة الأهمية: جودة أعمال مكتب المراجعة، والتغير النسبي في الملكية للعميل.

٣ - المتغيرات عديمة الأهمية نسبياً: شهرة مكتب المراجعة، وتقرير المراجع، وإصدار الأسهم للاكتتاب العام أول مرة.

وقام [Johnson and Lys, 1990] باختبار ١٠٠ حالة من حالات تغيير المراجعين القانونيين الإختبارية في الولايات المتحدة الأمريكية بين عامي ١٩٧٣-١٩٨٢ للتوصل إلى العوامل والدوافع وراء قيام المراجعين بتغيير بعض الشركات التي يراجعون حساباتها، ومن خلال تحليل الخصائص المالية والتشغيلية للشركات التي تم تغييرها توصل الباحثان إلى النتائج الآتية :

١ - تقوم بعض مكاتب المراجعة بتغيير الشركات رغبة منها في التخصص في مجال معين، وهذا يمكننا من أداء الخدمات بأقل كلف وذلك من خلال الاستفادة من المزايا التنافسية الناجمة عن التخصص.

٢ - ترتبط الميزة التنافسية لمكتب المراجعة بالخصائص المالية والتشغيلية للشركات التي يراجعها، ولهذا قد تتضاءل الميزة التنافسية مع مرور الزمن نتيجة التغيير في خصائص العميل ويؤدي بالتالي الى تغييرها.

٣ - أشارت الدراسة إلى أن الشركة التي تم تغييرها من قبل مكاتب المراجعة أقل ربحية من الشركات التي لم تغير، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة بين خصائص الشركة وحجم مكتب المراجعة.



أما دراسة [أبو الحسن، ١٩٩٣] التي بحثت في الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني في المملكة العربية السعودية، والتي أجريت عن طريق استطلاع عينة مؤلفة من المراجعين القانونيين ومدراء مكاتب المراجعة وأعضاء هيئة المراجعة، وذلك عن طريق توزيع استمارة استبيان تتضمن على ٢٣ مفردة تمثل كل منها سبباً محتملاً لتغيير المراجع ومصنفة ضمن مجموعتين: المجموعة الأولى، الأسباب الفنية وتشمل الأسباب التي ترتبط بالجوانب الفنية للمحاسبة و المراجعة مثل درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح، والخلاف حول نطاق عملية المراجعة، وإصدار تقرير متحفظ. أما المجموعة الثانية، فهي مجموعة الأسباب غير الفنية وتمثلت بـ : تغيير الإدارة، وتخفيض الأتعاب، وتركيز أعمال المراجعة. وقد توصل الباحث إلى النتائج الآتية :

١- وجد اختلاف في المتوسطات الحسابية المعطاة لأسباب التغيير بين فئات المراجعين المختلفة، بالتالي اختلاف ترتيب أولوية كل سبب بين هذه الفئات.

٢ - هناك اتفاق عام بين فئات المراجعين على أهمية الأسباب غير الفنية في تغيير المراجع الخارجي أكثر من الاتفاق على الأسباب الفنية.

٣ - هناك اختلاف على ترتيب أسباب التغيير باختلاف حجم مكتب المراجعة.

وجاءت نتائج دراسة [Krishnan, 1994] مؤكدة نتائج دراسة Craswall ودراسة Coe and Palmén، إذ وجد Krishnan عندما فحص العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي ودرجة التحفظ التي يعالج بها المراجع بعض القضايا المحاسبية في عينة مؤلفة من ١٩٧ شركة أمريكية قامت بالتغيير، وجد إن الشركات التي يتحفظ المراجع حول عدم تطبيقها للمبادئ والمعايير المحاسبية تكون أكثر تغييراً للمراجع من تلك التي تطبق المبادئ والمعايير المحاسبية. كما لاحظ الباحث بأن هناك رغبة شديدة عند إدارات الشركات بتغيير مراجعيها للحصول على مراجعين أقل تحفظاً تجاه بعض ممارساتها المحاسبية. كما أوضحت نتائج الدراسة وجود أسباب أخرى للتغيير مثل تغيير الإدارة والتخصص والاندماج والحاجة لخدمات إضافية وحجم العمل.

أما دراسة [Beattie and Fearnely, 1995] التي أجريت على عينة مكونة من ٢١٠ شركة بريطانية قامت بتغيير مراجعيها، فقد أوضحت بأن العوامل الآتية تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي :

- ١ - مستوى أتعاب عملية المراجعة.
- ٢ - شهرة وسمعة مكتب المراجعة.
- ٣ - تغيير الإدارة.
- ٤ - عدم تقديم خدمات كافية من قبل مكتب المراجعة.
- ٥ - عدم رضا الإدارة عن مستوى ونوعية المراجعة.

ودرس [Gregory and Collier, 1996] العلاقة بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع الخارجي في عينة مؤلفة من ٣٩٩ شركة بريطانية وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين أتعاب عملية المراجعة وتغيير المراجع. كما بينت الدراسة إن معدل انخفاض أتعاب عملية المراجعة له علاقة بطبيعة تغيير المراجع، أي أنه إذا رغب المراجع في تغيير نفسه بناء على طلبه فإن ذلك لن يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة، ولكن إذا تم التغيير بشكل إجباري بناء على رغبة الإدارة فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة.

أما دراسة [علقم والرجبي، ١٩٩٧] التي بحثت في عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الأردن، والتي تمت عن طريق استطلاع آراء ٣٢ إدارة شركة قامت بتغيير مراجعها الخارجي و١٦ مكتب مراجعة جرى عليه التغيير بين عامي ١٩٨٨-١٩٩٣ وذلك من خلال استمارة استبيان شملت على ثلاثة عوامل أساسية وهي عوامل مرتبطة بالشركة وعوامل مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني، وأخيراً، العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق. وبعد تحليل البيانات التي تم جمعها، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ١ - إن جميع فقرات العوامل الثلاثة تؤثر في تغيير المدقق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.
- ٢ - إن العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني لا تؤثر في تغيير مدقق الحسابات من وجهة نظر إدارات الشركات.
- ٣ - ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين وإدارات الشركات حيال العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق، بينما ظهر هناك فروق ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين وإدارات الشركات حيال العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .

وتوصلت دراسة [خشارمة والعمرى، ٢٠٠٠] التي أجريت على المدققين الخارجيين في الأردن والتي كان هدفها التعرف على آراء المجيبين حول الأسباب المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي وان التغيير له أسبابه المبررة وان الشركات تراعي القوانين في عزل المدقق إلى نفس نتائج دراسة علقم والرجبي بشأن تأثير كل من العوامل المرتبطة بالشركة والمرتبطة بمكتب التدقيق، واختلفت معها حول تأثير العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، إذ وجدت دراسة خشارمة والعمرى ان لهذه العوامل اثر في تغيير المراجع الخارجي. كما تميزت هذه الدراسة عن سابقتها بمحاولة اختبار اثر أرباح الشركة في عملية التغيير وقد توصلت إلى نتيجة تفيد بعدم وجود علاقة بين تغيير المراجع وأرباح الشركة.

أما على مستوى العراق فتعد دراسة [المشهداني، ١٩٩٩] الدراسة الوحيدة التي تناولت الموضوع كأحد أهداف الدراسة الثلاثة وذلك من خلال اختبار اثر خمسة عوامل على استقلالية المراجع الخارجي وهي [١- تقديم الخدمات الاستشارية إضافة إلى خدمات المراجعة، ٢- دور الإدارة في تعيين مراجع الحسابات، ٣- المنافسة بين مكاتب المراجعة، ٤- حجم المكتب ٥- مدة العلاقة الزمنية بين العميل ومكتب المراجعة] وقد توصلت الدراسة التي أجريت عن طريق استطلاع آراء عينة مؤلفة من ٥٩ محاسب قانوني و ٢٧ مدير شركة و تسعة مساهمين، بأن اكثر العوامل تأثيراً على استقلالية المراجع هو عامل تعيين المراجع وأقلها تأثيراً هو عامل المنافسة بين مكاتب التدقيق.

يتضح من العرض المقارن للدراسات السابقة ما يلي :

١ - التشابه الكبير في المنهجية المستخدمة، حيث اعتمدت معظم تلك الدراسات على استمارة الاستبيان في كشف الأسباب الداعية في تغيير المراجع الخارجي.

٢ - التشابه في معظم النتائج التي توصلت لها، إذ تتفق معظم الدراسات على العوامل الآتية كأسباب أساسية للتغيير: تغيير الإدارة، تخفيض الأتعاب، سمعة وشهرة مكتب المراجعة، تحفظ المراجع حول تطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، والرغبة في توفير مبدأ التخصص في نشاط معين. إضافة إلى الوضع المالي للشركة وحجها وربحياتها.

أما هذه الدراسة فهي مشابهة للدراسات السابقة من حيث المنهجية ولكن تختلف عنها في نطاق التطبيق وذلك بمحاولتها تقديم أدلة مستمدة من واقع التطبيق في البيئة العراقية عن اثر بعض العوامل في تغيير المراجع الخارجي في الشركات، كما أنها تختلف عن دراسة المشهداني في كونها اختارت الشركات التي حصل فيها تغيير المراجع الخارجي والمراجعين الخارجيين الذين تعرضوا لعملية التغيير فضلا عن كونها فحصت تأثير معظم العوامل المؤثرة في عملية التغيير وليس لبعض منها.

### منهجية الدراسة

#### عوامل الدراسة ومتغيراتها:

لغرض دراسة المشكلة موضوع البحث ووضع الفرضيات الخاصة بها، يتطلب الأمر تحديد المتغيرات المستقلة التي تمثل الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الخارجي، وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة وبخاصة دراسة [علقم والرجبي] وعلى النحو التالي :

١ - العوامل المرتبطة بالشركة: وتشمل هذه العوامل ما يلي :

أ - تغيير الإدارة.

ب - رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة.

ج - رغبة الإدارة في كسب ثقة الممولين.

د - رغبة الإدارة في تركيز أعمال المراجعة للشركات التابعة لها بمكتب واحد.

هـ - العلاقة الشخصية بين الإدارة ومدير وأعضاء مكتب المراجعة.

و - التعثر المالي للشركة.

ز - حجم الشركة ممثل بمجموع موجوداتها.

ح - ربحية الشركة.

٢ - العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني: وتشمل هذه العوامل ما يلي:

أ - الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة.

ب - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي.

ج - الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ.

- د - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- هـ - الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة.
- و - الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة.

٣ - العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة: وتشمل هذه العوامل ما يلي :

- أ - جودة أعمال المراجعة.
- ب - حجم مكتب المراجعة.
- ج - شهرة مكتب المراجعة.
- د - الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين.

### فرضيات الدراسة:

في ضوء أسئلة مشكلة الدراسة، صاغ الباحث الفرضيات التالية :

H1: ان عملية تغيير المراجع القانوني الخارجي تتأثر بمجموعة من العوامل التي بعضها يتعلق بالشركة المساهمة الخاضعة للمراجعة والبعض الآخر يتعلق بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، أما البعض الثالث فيخص مكتب المراجعة.

H2: يوجد اختلاف ذات علاقة إحصائية بين أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي من وجهة نظر إدارات الشركات وأهميتها من وجهة نظر المراجعين القانونيين.

H3: يوجد اختلاف جوهري في اثر العوامل المؤدية لتغيير المراجع القانوني الخارجي من وجهة نظر إدارات الشركات عن أثرها من وجهة نظر المراجعين القانونيين.

### طريقة الدراسة والقياسات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها الثلاثة، قام الباحث بإعداد استمارة استبيان تضم محورين، خصص المحور الأول إلى المعلومات العامة عن المشاركين في الدراسة. وهي تخص الشركة مثل عمرها ونوع القطاع الذي تنتمي إليه ومجموع موجوداتها. أما المعلومات العامة التي تخص المراجع القانوني فهي الخبرة في مجال المراجعة، وعدد المرات التي تغير فيها مبنوية تارة حسب رغبة الإدارة، وتارة أخرى حسب رغبة المراجع القانوني ولا شك إن الهدف في هذا المحور، هو لغرض وصف العينة.

أما المحور الثاني فقد خصص إلى العوامل المحتملة لتغيير المراجع القانوني، حيث قسم هذا المحور إلى ثلاثة مجاميع، تضم المجموعة الأولى العوامل المرتبطة بالشركة، بينما شملت المجموعة الثانية على العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. أما المجموعة الأخيرة فقد تضمنت العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة. وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الذي تتراوح القياسات فيه بين خمسة نقاط وتعني ((اتفق بدرجة كبيرة جداً)) وبين نقطة واحدة وتعني ((اتفق بدرجة واطئة جداً))، وذلك لتعبير المشاركين عن آرائهم في الاستمارة.

والجدير بالذكر أن الباحث قد وضع في اعتباره التأكد من ثبات وصدق المقياس قبل استخدامه في الدراسة. فقام باختبار المقياس على ٢٥ محاسباً قانونياً واستخرج معامل الثبات له على أساس معامل كرونباك ألفا Cronbach Alpha وعلى أساس معامل سبيرمان براون التنبؤي Spearman Brown Reliability وذلك عن طريق الاستعانة ببرامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية. كما قام الباحث بحساب معامل الثبات بطريقة إعادة الاختبار، حيث جرى إعادة اختبار المقياس على عينة الاختبار بعامل زمني مدته أسبوعين، ويبدووا جلياً من الجدول رقم (١) إن معاملات الثبات تدل على الاستقرار والإعتمادية والاتساق إلى حد كبير.

جدول رقم (١)  
معاملات ثبات وصدق المقياس

معامل الصدق	إعادة الاختبار	سبيرمان التنبؤي	كرونباك ألفا	العوامل المحتملة للتغيير
٠,٧٨٢	٠,٨٨٤	٠,٨٠٦	٠,٧٨٩	العوامل المرتبطة بالشركة.
٠,٧٥٥	٠,٨٦٩	٠,٨٤٧	٠,٨٤٤	العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.
٠,٧٣٣	٠,٨٥٦	٠,٨٦٩	٠,٨٦٥	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.

أما من ناحية صدق المقياس، فقد تم التأكد منه وفقاً للصدق المنطقي والصدق الإحصائي، فبالنسبة للصدق المنطقي، فقد عرض المقياس على متخصصين لاستطلاع واستقراء وجهة نظرهم بشأن تناسق وتوافق مضمون الجمل وتوافقها مع الغرض المراد تحقيقه من المقياس. أما بالنسبة ألي الصدق الإحصائي، فقد تم حسابه عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات المستخرج بطريقة إعادة الاختبار ويبين الجدول رقم (١) ان معامل الصدق مرتفع.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون المجتمع الأصلي للدراسة من فئتين هما إدارات الشركات المساهمة الخاصة وفئة المراجعين القانونيين في مكاتب المراجعة في العراق التي جرت فيها عملية تغيير بين عامي ١٩٩٥-٢٠٠٠ وقد تم اختيار هاتين الفئتين بوصفهما أهم الفئات المتأثرة والمؤثرة في عملية تغيير المراجع القانوني الخارجي. وقد بلغ عدد الشركات المساهمة الخاصة التي قام بتغيير مراجعيها والتي استطلاع الباحث تشخيصها ٢١ شركة خاصة وهي تشكل نسبة ٤٢٪ من مجموع الشركات المساهمة الخاصة المسجلة في سوق بغداد للأوراق المالية. بينما بلغ عدد المراجعين القانونيين الذين جرى عليهم التغيير ٢٨ مراجع قانوني خلال المدة التي تناولتها الدراسة، ويشكل هذا العدد نسبة ٢٥,٩٪ من مجموع المراجعين القانونيين المسجلين لدى النقابة لسنة ٢٠٠٠، وهذا يعني ان تغيير المراجع في العراق ظاهرة تستحق الدراسة. وقد تم توزيع استمارة الاستبيان على جميع الشركات التي غيرت مراجعيها وكانت نسبة الاستجابة ١٠٠٪. وبلغ عدد الاستمارات الموزعة على المراجعين القانونيين ٢٥ استمارة وكانت نسبة الاستجابة ٨٨٪ أي ٢٢ مراجع قانوني.

ويوضح الجدول رقم (٢) الذي يبين خصائص الشركات التي شكلت عينة الدراسة، إن معظم الشركات التي جرى فيها تغيير المراجع الخارجي هي من الشركات التي يقل عمرها عن ١٥ سنة. كما يذكر الجدول المذكور إن شركات القطاع الخدمي هي الأكثر تغييراً لمراجعها، ثم يليها القطاع الزراعي بينما شركات القطاع الصناعي هي الأقل تغييراً للمراجع القانوني. ويبدو أن الشركات صغيرة الحجم في العراق شأنها شأن نظيراتها في دول العالم من حيث تغيير المراجع الخارجي. إذ تبلغ نسبة الشركات التي يقل مجموع موجوداتها عن ١٠٠ مليون دينار والتي أجرت عملية تغيير المراجع الخارجي خلال عامي ١٩٩٥-٢٠٠٠ حوالي ٧١,٤٪.

جدول رقم (٢)  
خصائص الشركات عينة الدراسة

١- عمر الشركة				
أقل من ١٠ سنوات	١٠ - ١٥ سنة	١٦ - ٢٠ سنة	أكثر من ٢٠ سنة	
١٠	٧	٣	١	العدد
٤٧,٦	٣٣,٣	١٤,٣	٤,٨	%
٢- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة				
الخدمي	الزراعي	مالي	صناعي	
٩	٦	٤	٢	العدد
٤٢,٩	٢٨,٥	١٩,١	٩,٥	%
٣- مجموع موجودات الشركات				
أقل من ٥٠ مليون دينار	٥٠-٩٩ مليون	١٠٠-١٢٤ مليون	١٢٥ مليون فأكثر	
٨	٧	٤	٢	العدد
٣٨,١	٣٣,٣	١٩,١	٩,٥	%

أما خصائص المراجعين القانونيين الذين تم تغييرهم خلال نافذة الحدث، فكما هو واضح من الجدول رقم (٣) إن معظمهم من ذوي الخبرة في ممارسة المهنة، وهذا يعني أن أدارت الشركات التي أجريت تغييراً لمراجع حساباتها لا ترغب بالمراجعين القانونيين من هم أصحاب الخبرة والكفاءة في ممارسة المهنة. كما يبين الجدول المذكور أن عدد المراجعين القانونيين الذين تم تغييرهم لأكثر من خمس مرات تبلغ ٦٨,٢٪ بينما تبلغ نسبة أولئك الذين تم تغييرهم أقل من ثلاث مرات ١٣,٦٪ أما نسبة المراجعين القانونيين الذين تم تغييرهم بناء على قرار من الإدارة تبلغ ٥٩,١٪.



جدول رقم (٣)  
خصائص المراجعين القانونيين

١- الخبرة في مجال ممارسة المهنة				
أقل من ٥ سنوات	٥ - ١٠ سنة	١١-١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة	
١	٤	٩	٨	العدد
٤,٥	١٨,٢	٤٠,٩	٣٦,٣	%
٢- عدد مرات التغيير				
العدد	١٧	٤	١٣	٢
%	١٣,٦	١٨,٢	٥٩,١	٩,١
٣- التغيير بناء على رغبة				
	إدارة الشركة	المراجع القانوني		
العدد	١٣	٩		
%	٥٩,١	٤٠,٩		

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الاختبار:

يستعين الباحث لاختبار فرضيات الدراسة بالأساليب الإحصائية الآتية:

١ - اختبار الفرضية الأولى . t- Test

٢ - اختبار الفرضية الثانية . M. W. Test

٣ - اختبار الفرضية الثالثة . Factory Analysis

## نتائج الدراسة

### نتائج اختبار الفرضية الأولى:

نظرا لقيام الباحث بتبويب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى ثلاثة مجاميع رئيسية، فإنه سيتم اختبارها كل على حدة وعلى النحو التالي:

أ - العوامل المرتبطة بالشركة: يبدو من الاختبار الإحصائي لإجابات فئتي الدراسة حول مستوى تأثير العوامل المرتبطة بالشركة، بأن هناك اتفاق حول تأثير جميع تلك العوامل باستثناء العامل الخاص بالرغبة في تركيز أعمال المراجعة والرغبة في الحصول على خدمات إضافية وذلك لأن الرغبة في تركيز أعمال المراجعة في مكتب واحد أو مجموعة مكاتب قد منعتها جمعية مراقبي الحسابات بالضوابط التي أصدرتها في عام ٢٠٠٠ في تنظيم مزاوله المهنة، حيث امتنعت الجمعية عن تصديق حسابات الشركات التي يقدمها مراقب الحسابات إذا كان عددها يزيد عن خمس شركات في السنة الواحدة. أما بالنسبة إلى الرغبة في الحصول على خدمات إضافية فإن هذا العامل يتحدد وفق شروط العقد المبرم بين إدارة الشركة والمراجع حيث لا يوجد ما يمنع قيام المراجع بأعمال إضافية طالما لا تتعارض مع شرف المهنة أو تمس الأمن الوطني والقومي.

ب - العوامل المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني: يوضح الاختبار الإحصائي لإجابات فئتي عينة لدراسة والمدرجة في الجدول رقم (4) بأن جميع العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني تؤثر في عملية تغيير المراجع الخارجي ويبدو أن هذه المجموعة هي من أكثر العوامل المؤدية لتغيير المراجع وذلك لصرامة هذه القواعد والمعايير فيما يتعلق بالمساس باستقلالية وحياد المراجع والتي بلغت حد إيقاف مراقب الحسابات عن العمل وإحالة إلى لجنة إنضباطية عند خرقه لتلك القواعد والمعايير، لذا كان من المتوقع عدم قبول المراجع الإخلال في تطبيق أو الالتزام بتلك القواعد مما قد يجعله يختلف مع الإدارة وبالتالي تعرضه لمخاطر التغيير.

ج - العوامل الخاصة بمكتب المراجعة: يبين الجدول رقم (4)، أن فئتي عينة الدراسة، اتفقتا أيضاً، حول تأثير جميع العوامل الخاصة بمكتب المراجعة في عملية تغيير المراجع الخارجي.

لاشك إن نتيجة اختبار العوامل الثلاثة تشير بشكل واضح إلى إن عملية تغيير المراجع الخارجي تتأثر بمجموعة من العوامل المختلفة، مما يعني ذلك قبول الفرضية باستثناء عاملين يرتبطان بالشركة وهما عامل الرغبة في تركيز أعمال التدقيق والرغبة في الحصول على خدمات إضافية.

### الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الفرضية الأولى

فئة مراجعي الحسابات		فئة مديرين الشركات			العوامل المؤثرة في تغيير المراجع	
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	
						العوامل المرتبطة بالشركة:
0,68	4,05	**1,732	0,76	4,15	2,087**	تغيير الإدارة
1,38	1,14	1,012	1,22	1,71	1,08	الرغبة في الحصول على خدمات إضافية
1,31	3,94	**1,812	1,08	3,11	1,729**	الرغبة في كسب الثقة بإدارة الشركة
0,98	1,06	1,041	0,94	1,15	1,006	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة
1,12	3,85	***2,191	1,31	3,15	1,731**	العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع
1,14	3,95	*1,541	0,93	3,12	2,086***	التعثر في وضع الشركة المالي
1,07	3,80	*1,572	1,12	2,981	1,503*	حجم الشركة
0,87	3,1	*1,532	1,05	2,9	2,092***	ربحية الشركة
						العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:
1,40	3,55	*1,583	1,25	2,75	1,821**	الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع
1,08	3,80	***2,197	1,36	3,08	1,792**	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي
1,33	3,65	**1,834	1,05	2,94	1,662*	الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية
1,28	3,40	**1,822	1,22	2,66	1,631*	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي
1,22	2,71	**1,831	1,32	2,69	1,996**	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة
0,88	3,58	*1,591	0,59	2,9	1,553*	الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة
						العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:
1,15	4,75	***2,271	1,28	4,8	1,567*	جودة أعمال مكتب المراجعة
0,71	4,05	***2,282	1,12	2,88	1,506*	شهرة مكتب المراجعة
1,09	3,18	*1,659	1,14	2,57	1,845**	حجم مكتب المراجعة
1,07	3,5	*1,602	1,17	2,88	1,542*	الرغبة في التخصص في قطاع معين

\* عند مستوى معنوية ٩٢,٥٪ \*\* عند مستوى معنوية ٩٥٪ \*\*\* عند مستوى معنوية ٩٧,٥٪

## نتائج اختبار الفرضية الثانية:

تشير نتائج اختبار M-W المدرجة نتائجه في الجدول رقم (5) إلى قبول الفرضية بالنسبة للعوامل الآتية فقط.

أ - العوامل المرتبطة بالشركة: إن العوامل المرتبطة بالشركة والتي أظهر الاختبار الإحصائي لها بعدم تماثلها أي عدم اتفاق وجهتي نظر فئتي عينة الدراسة حول مستوى تأثيرها وهي:

١ - الرغبة في كسب الثقة بالإدارة والشركة: في الحقيقة عدم التماثل في إجابات عينتي الدراسة حول تأثير هذا العامل كان متوقفاً لأن السلوك المهني للمراجع الخارجي يفرض عليه إعطاء تأكيد مطلق لمستخدمي التقارير المالية من خلو هذه التقارير من التصرفات غير القانونية وحالات الغش والتلاعب في استخدام السياسات المحاسبية، فضلاً عن إعطاء إشارات إنذار مبكر بفشل الشركة أو عدم قدرتها على الاستمرار ولا شك إن هذه المعلومات لا تنسجم مع طموح الإدارة ذلك لأنها تزعم الثقة بالشركة والإدارة معا ولا يعطيها الفرصة لاتخاذ التدابير المالية اللازمة للارتقاء بالأداء، مما يؤدي ذلك إلى الخلاف بين طرفين ومن ثم عزل المراجع القانوني.

٢ - العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع: تكشف إجابات مراجعي الحسابات حقيقة رغبة الإدارة بتكوين علاقات حميمة مع المراجع الخارجي وبالشكل الذي تعكسها بقدر إمكانها على أدائه، وإن فشلها في تكوين مثل تلك العلاقة بسبب حرص المراجع في المحافظة على استقلال عمله، قد يؤدي إلى التغيير أو التمهد للتغيير.

٣ - التعثر في وضع الشركة المالي: وضع [Fenwich, 1991] إن حرص المراجع الخارجي في إعطاء الصورة الحقيقية عن الوضع المالي للشركة الخاضعة لمراجعته، لا يدل على رغبة المراجع في المحافظة على سلوكه المهني ونطاق مسؤولياته القانونية والمهنية فحسب، إنما لتجنب مشاكل الدعاوى القضائية المحتملة أن ترفع ضده من قبل المستثمرين والدائنين عند إفلاس الشركات. وعليه من الطبيعي رفض المراجع الخارجي إعطاء تقرير نظيف في مثل هذه الحالات إن يعرضه إلى العزل ومن الطبيعي أيضاً في هذا المجال أن لا تعزو الإدارة عزله إلى ذلك السبب، لذا يلاحظ أن الوسط الحسابي لأهمية تأثير هذا العامل من وجهة نظر المديرين جاء أقل من الوسط الحسابي لأهمية تأثيره من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

٤ - حجم الشركة: تقاطعت وجهة نظر مديرين الشركات مع وجهة نظر مراجعي الحسابات حول مدى أهمية تأثير عامل حجم الشركة في تغيير المراجع الخارجي، حيث يرى المديرين بأنه ليس لحجم الشركة التأثير الكبير والملفت للانتباه في عملية تغيير المراجع وذلك على عكس رؤية المراجعين القانونيين. في الواقع إن هذا التحليل يدعمه الجدول رقم (٢) الذي يبين إن الشركات صغيرة الحجم في العراق هي الأكثر تغييراً للمراجع الخارجي.

### جدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية الثانية

قاعدة القرار عند مستوى 95%	قيمة M-W المحسوبة	العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي
		العوامل المرتبطة بالشركة:
H <sub>2</sub> ترفض مع كذا	162	تغيير الإدارة
H <sub>2</sub> تقبل	178	الرغبة في الحصول على خدمات إضافية
H <sub>2</sub> ترفض	148	الرغبة في كسب الثقة بإدارة الشركة
H <sub>2</sub> تقبل	155	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة
H <sub>2</sub> ترفض	139	العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع
H <sub>2</sub> تقبل	144	التعثر في وضع الشركة المالي
H <sub>2</sub> ترفض	138	حجم الشركة
H <sub>2</sub> تقبل	164	ربحية الشركة
		العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:
H <sub>2</sub> تقبل	141	الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع
H <sub>2</sub> ترفض	128	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي
H <sub>2</sub> تقبل	143	الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية
H <sub>2</sub> ترفض	149	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي
H <sub>2</sub> تقبل	158	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة
H <sub>2</sub> ترفض	141	الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة
		العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:
H <sub>2</sub> تقبل	122	شهرة مكتب المراجعة
H <sub>2</sub> ترفض	137	حجم مكتب المراجعة
H <sub>2</sub> تقبل	144	الرغبة في التخصص في قطاع معين
H <sub>2</sub> ترفض	157	جودة أعمال مكتب المراجعة

ب - العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني: يوضح الجدول رقم (5) قبول الفرضية لجميع العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني باستثناء العامل الخاص بالخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

في الواقع أن إجابات مراجعي الحسابات قد أعطت أهمية أكبر لتأثير هذا العامل في تغيير المراجع الخارجي وذلك مقارنة بإجابات المديرين. ويعتقد الباحث إن السبب الأساس وراء ذلك الاهتمام بهذه العوامل يعود إلى كونها تمثل المظاهر أو الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة التي عرضها [Porter, 1993] بأنها الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات. ومما يدعم هذا الاعتقاد رأي (الباز، ١٩٩٩) الذي يفيد بأن على المراجع الخارجي الالتزام بالقواعد والمعايير والسلوك المهني وذلك لتجنب خلق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة التي تؤدي إلى خفض ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع في القوائم المالية للشركات الخاضعة للمراجعة، الأمر الذي يهدد مهنة المحاسبة والمراجعة بالفشل ويجعلها مجالاً خصباً لرفع الدعاوى القضائية ضد المراجع. وقد أوضحت إحدى الدراسات أن مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا قد واجهت في سنة ١٩٨٦ حوالي ٢٠٠٠ دعوى قضائية مرفوعة ضد المراجعين تطالب بتعويضات قدرها عشرة بلايين دولار عن الأضرار التي حدثت بسبب عدم التزامهم بالمعايير والسلوك المهني للمراجعة.

ج - العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة: يوضح الجدول رقم (5) قبول الفرضية الثانية لجميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة باستثناء عامل جودة أعمال مكتب المراجعة، إذ تتفق الفئتين حول أهمية هذا العامل في تغيير المراجع، بلا شك إن هذا الاتفاق منطقي ومقبول جداً لأن ارتفاع جودة العمل تحد من فرص التغيير.

### نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

تظهر نتائج التحليل العاملي لإجابات كل من مديرين الشركات والمراجعين والذي تم باستخدام الحقيبة الإحصائية SAS والمدرجة في الجدولين (٧،٦) إلى وجود اختلاف واضح وجوهري في اثر العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المديرين عن وجهة نظر المراجعين وكما هو مبين في التحليل الآتي :

أ - التحليل العاملي لأثر العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر مديري الشركات :

يشير الجدول رقم (6) الذي يتضمن نتائج تطبيق التحليل الاحصائي Varimax وجود ستة عوامل حصلت على قيمة تزيد عن الواحد ( $Eign Value > 1$ ) وان درجة الشيوع الكلية لهذه العوامل بلغت  $15.755 r_q$  مما يعني إن القوة التفسيرية لهذه العوامل الستة بلغت  $87,52\%$  ومن مكونات هذه العوامل حسب تسلسل كبر تأثيرها في تغيير المراجع الخارجي هي:

● العامل الأول : ومكونات هذا العامل المتغيرات الآتية :

- تغيير الإدارة .
  - الرغبة في كسب الثقة بالإدارة والشركة.
  - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- وقد كان تأثير هذه المتغيرات  $29,7\%$ .

● العامل الثاني : وقد تضمن خمسة متغيرات هي :

- العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع.
  - التعثر في وضع الشركة المالي.
  - حجم الشركة.
  - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي.
  - جودة أعمال مكتب المراجعة.
- وقد بلغ تأثير هذه المتغيرات  $21,2\%$ .

● العامل الثالث : ويندرج تحت هذا العامل ثلاثة متغيرات هي :

- ربحية الشركة.
  - الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع.
  - الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة.
- وتأثير هذه المتغيرات مجتمعة بلغ  $17,1\%$ .

● العامل الرابع : ويندرج تحت هذا العامل متغير واحد وهو المتغير الخاص

بالرغبة في التخصص في قطاع معين، ونسبة تأثيره  $14,6\%$ .

● العامل الخامس : ويشمل هذا العامل على ثلاثة متغيرات هي:

- الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.
  - شهرة مكتب المراجعة.
  - حجم مكتب المراجعة.
- وتأثير هذه المتغيرات مجتمعة هي  $11,5\%$ .

## جدول رقم (6)

## التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وفقاً لرأي المديرين

مساهمة التغيير في العوامل	F6	F5	F4	F3	F2	F1	العوامل
							العوامل المرتبطة بالشركة:
0,8653						0,7854	تغيير الإدارة
0,8577	0,6553						الرغبة في الحصول على خدمات إضافية
0,9392						0,8322	الرغبة في كسب الثقة بإدارة الشركة
0,6481	0,5682						الرغبة في تركيز أعمال المراجعة
0,7832					0,7541		العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع
0,8841					0,8911		التعثر في وضع الشركة المالي
0,7371					0,6648		حجم الشركة
0,7466				0,7946			ربحية الشركة
							العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:
0,8971				0,7326			الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع
0,8634					0,5478		الخلاف حول طرق العرض والإنصاح المحاسبي
0,7462		0,773 1					الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية
0,9011						0,7843	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي
0,6203	0,5542						الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة
0,8204				0,628			الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة
							العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:
0,7781					0,4835		جودة أعمال مكتب المراجعة
0,7668		0,634 7					شهرة مكتب المراجعة
0,6599		0,628 1					حجم مكتب المراجعة
0,7988			0,8423				الرغبة في التخصص في قطاع معين
15,7553 9	10,929 57	1,811 87	2,3002 9	2,6941 7	3,3401 4	4,6793 5	تفسير التباين بواسطة كل عامل
%100	%5,9	%11,5	%14,6	%17,1	%21,2	%29,7	النسبة المئوية لتأثير العامل إلى مجموع العوامل



● العامل السادس : ويندرج تحت هذا العامل ثلاث متغيرات، أيضاً، وهي :

- الرغبة في الحصول على خدمات إضافية.
- الرغبة في تركيز أعمال المراجعة.
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

ويبلغ تأثير هذا العامل ٥,٩٪.

ب - التحليل العاملي لأثر العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين: يشير الجدول رقم (7) إلى وجود خمسة عوامل حصلت على قيمة تزيد عن الواحد وان درجة الشبوع الكلية لهذه العوامل تبلغ ١٥,٨٩٥٨ والقوة التفسيرية لها تبلغ حوالي ٨٨,٢١٪ وان مكونات هذه العوامل الخمسة حسب تسلسل كبر تأثيرها في تغيير المراجع الخارجي هي:

● العامل الأول : وقد تضمن هذا العامل على خمسة متغيرات هي :

- الرغبة في كسب الثقة بالإدارة والشركة.
- التعثر في وضع الشركة المالي.
- حجم الشركة.
- الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.
- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

ويبلغ تأثير هذه المتغيرات مجتمعة، ٣٢,٤٪.

● العامل الثاني : ويندرج تحت هذا العامل أربعة متغيرات هي :

- تغيير الإدارة.
- العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع.
- الخلاف حول أتعاب المراجعة.
- جودة أعمال مكتب المراجعة.

وكان تأثير هذه المتغيرات ٢٧,٣٪.

● العامل الثالث : ويتضمن هذا العامل على متغيرين هما :

- ربحية الشركة.
- الرغبة في التخصص في قطاع معين.

ويبلغ تأثير هذين المتغيرين ١٩,٦٪.

## جدول رقم (7)

التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وفقاً لرأي المراجعين

مساهمة التغيير في العوامل	F5	F4	F3	F2	F1	العوامل
						العوامل المرتبطة بالشركة:
0,75432				0,7325		تغيير الإدارة
0,82125	0,5441					الرغبة في الحصول على خدمات إضافية
069432					0,7784	الرغبة في كسب الثقة بإدارة الشركة
0,78697		0,6271				الرغبة في تركيز أعمال المراجعة
0,62245				0,6587		العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع
0,88421					0,8493	التعثر في وضع الشركة المالي
0,7664					0,6647	حجم الشركة
0,6843			0,5768			ربحية الشركة
						العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:
0,76423		0,9423				الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع
0,91011	0,5492			0,5478		الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي
0,7718					0,7431	الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية
0,67861					0,7238	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي
0,69592	0,5112					الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة
0,7889				0,7783		الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة
						العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:
0,73821				0,6647		جودة أعمال مكتب المراجعة
0,62531		0,6812				شهرة مكتب المراجعة
0,88425		0,7142				حجم مكتب المراجعة
0,6779			0,6192			الرغبة في التخصص في قطاع معين
15,8958	1,1445 2	2,1459 3	3,1155 7	4,3395 5	5,1502 3	تفسير التباين بواسطة كل عامل
%100	%7,2	%13,5	%19,6	%27,3	%32,4	النسبة المئوية لتأثير العامل إلى مجموع العوامل

● العامل الرابع : ويشمل هذا العامل على أربعة متغيرات هي :

- الرغبة في تركيز أعمال المراجعة.
- الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع.
- شهرة مكتب المراجعة.
- حجم مكتب المراجعة.

وكان تأثير هذا العامل ١٣,٥٪.

● العامل الخامس : ويندرج تحت هذا العامل ثلاثة متغيرات هي :

- الرغبة في الحصول على خدمات إضافية.
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي.
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

ويبلغ تأثير هذا العامل ٧,٢٪.

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات:

أسفر الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة عن مجموعة من الاستنتاجات يمكن إجمالها بالآتي:

- ١ - اتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي باستثناء عاملين هما: الرغبة في تركيز أعمال المراجعة والرغبة في الحصول على خدمات إضافية. مما يعني ذلك ان تأثير تلك العوامل، عموماً، لا يختلف باختلاف بيئة التطبيق.
- ٢ - هناك شعور قوي لدى المراجعين القانونيين في العراق بان معظم حالات تغييرهم او عزلهم تعزى بسبب التزامهم بالقواعد والسلوك المهنية للمراجعة وعدم قبولهم التخلي عنها. وان مديري الشركات يحاولون جاهدين التقليل من أهمية ذلك الجانب في عملية تغيير المراجع الخارجي.
- ٣ - يوجد اختلاف واضح في اثر العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المديرين، عن وجهة نظر المراجعين، إذ بوبت المؤثرات من وجهة نظر المديرين في ستة عوامل بينما بوبت تلك المؤثرات من جهة نظر المراجعين في خمسة عوامل.

## التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

- ١ - ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع حتى يحافظ على حياده واستقلاله وذلك عن طريق إدخال بعض النصوص القانونية في قانون الشركات لتنظيم عملية تغيير المراجع الخارجي، ومنها حق المراجع في مناقشة قرار عزله وتغييره أمام المساهمين. وعدم تغيير المراجع خلال السنة المالية التي يراجع حساباتها وضرورة بيان أسباب التغيير.
- ٢ - ضرورة تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات في مراقبة مكاتب المراجعة ومعالجة قضايا المراجع الخارجي، وضرورة قيام الجمعية بنشر الوعي وتشجيع الحياد والاستقلالية بين المراجعين وتكثيف الدورات التدريبية لرفع الكفاءة وتعميق مستوى فهم المراجعين لسلوك المهنة.
- ٣ - السماح للمراجع المعزول بعمل خطاب رد على قرار عزله وتوزيعه على المساهمين وتلاوته أمام الجمعية العمومية للمساهمين وذلك لبيان رأيه في قرار عزله.

## المراجع العربية

أبو الحسن، علي احمد، لأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، يناير، ١٩٩٣ .

الباز، مصطفى علي، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، مايو، ١٩٩٩ .

الحسيني، صادق، استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، دراسات للعلوم الإدارية، المجلد ٢٦، العدد ١، كانون الثاني، ١٩٩٩ .

خشارمة، حسين علي، والعمري، أحمد محمد، تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات : دراسة ميدانية، وقائع المؤتمر العلمي الأول للمحاسبة في بيئة متغيرة- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة اليرموك، تشرين الثاني، ٢٠٠٠ .

علق من محمد أحمد، والرحبي، محمد تيسير، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، دراسات للعلوم الإدارية، المجلد ٢٤، العدد ١، يناير، ١٩٩٧ .

المشهداني، عمر إقبال توفيق، اثر بعض العوامل في استقلال وحياد مراقب الحسابات: دراسة اختبارية في مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٩ .

مصطفى، صادق حامد، نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، عدد ٤٧، ص ٧٥

## المراجع الاجنبية

Beattie, V. and Fearnley, S., "the Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK listed Companies", Accounting and Business Research, Vol. 25, No.100, 1995.

- Beatty, R. P., "Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings", the Accounting Review, October, 1989.
- Beding Field, J. B., and Loeb, S. E., "Auditor Changes: An Examination", Journal of Accountancy, March, 1974.
- Burton, J. and Roberts, W., "A Study of Auditor Changes", Journal of Accountancy, Vol. 123, April, 1967.
- Carpenter, C. G., and Strawser, R. H., "Displacement of Auditors When Clients Go Public", Journal of Accountancy, 131, June, 1971.
- Craswell, A. "the Association Between Qualified Opinions and Auditor Switches", Accounting and Business Research, Vol.19, No.73, Winter, 1988.
- DeAngelo, L. E., "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Dec., 1981.
- DeAngelo, L. E., "Mandated Successful Effort and Auditor Choice", Journal of Accounting and Economics, Dec. 1982.
- Fenwick, H. H., "Legal Liability Exploring Instrumental Reasoning Evaluation of the Auditors Duty", Critical Perspective on Accounting, 1991.
- Gregory, A. and Collier, P., "Audit Fees and Auditor Change: An Investigation of the Persistence of Fee Reduction by Type of Changes", Journal of Business Finance and Accounting, Vol.23, No.1, January, 1996.
- Haskins, M. and Williams, D., "A Contingent Model of Intra-Big Eight Auditor Change", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.9, No.3, 1990 .
- Johnson, W. and Lys, T., "the Market for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes", Journal of Accounting and Economics, 12, 1990.
- Krishnan, J. "Auditor Switching and Conservation", the Accounting Review, Vol.69, No.1, 1994.
- Porter, B. "An Empirical Study of the Audit Expectation Performance Gap", Accounting and Business Research, Vol.24, No.93, Winter, 1993.
- Schwartz, K. B. and Menon, K., "Auditor Switches by Failing Firms", the Accounting Review, April, 1985 .