مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

**اسم المقال:** العوامل المؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات /دراسة ميدانية في البيئة السورية/
**اسم الكاتب:** د. ماهر عياش الأمين
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5054
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/03 22:38 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (6) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (6) 2017

# The Factors That Have an Impact on Changing External Auditor Based on Auditors

/ Field Study In The Syrian Environment /

**Dr. Maher Ayaash Al-Ameen** *

**(Received 25 / 9 / 2017. Accepted 12 / 12 / 2017)**

## □ ABSTRACT □

For any area, the independence in work is necessary to do it properly and so as for auditor the independence is important to enable auditor to work neutrally.

This study aims at identifying the reasons behind changing external auditor in Syrian public corporations based on auditors' perspective themselves to ensure that the change is legal and not based on personal judgements. This study also examines whether there is any pressure or interference on auditor's work.

For the purpose of this study, a questionnaire is designed to collect and distribute data to a sample composed of external auditors. Various statistical analyses are preformed to test the hypotheses set. The factors that maight impact the change of external auditor are classified according to their importance.

The results are as follows;

- Reasons that are related to the company in which the auditor works have an impact on changing external auditor.
- Reasons that are related to auditing offices have an impact on changing external auditor.
- Reasons that are related to the application of auditing standards have an impact on changing external auditor.
- Changing the auditor has no impact on company's operations.

We further recommend to study the reasons of changing external auditor by using other parties perspective such as stockholders, managers and auditing offices. Besides, we recommend to resume developing accounting and auditing profession to protect external auditor. Finally, an expansion in CPA Committee role in organizing and controlling auditors and auditing offices is required.

**Key words:** External auditor change, financial external audit, independent, audit Procedures, audit quality.

* **Associate professor- Accounting Department - Tishreen University-lattakia- Syria.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (6) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (6) 2017

# العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات

## / دراسة ميدانيّة في البيئة السورية /

**الدّكتور ماهر عيّاش الأمين** *

**(تاريخ الإيداع 25 / 9 / 2017. قُبِل للنشر في 12 / 12 / 2017)**

**□ ملخّص □**

يعتبر الاستقلال بالنسبة لمدققي الحسابات أمراً ضرورياً للقيام بعملهم بحيادية تامة. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة السورية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين أنفسهم، وللتأكد من أن التغيير يتم بشكل قانوني وليس حسب الأهواء الشخصية، وأن المدقق يقوم بعمله دون وجود أية ضغوط أو تدخلات.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة تمّ تصميم استبانة لهذا الغرض كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة الدراسة التي تتكون من المدققين الخارجيين. وقد أخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار مدى صحة الفرضيات. وتم تبويب هذه العوامل وفقاً لأهميتها النسبية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أن الأسباب المرتبطة بالشركة محل التدقيق(العميل) تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.
- أن الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.
- أن الأسباب المرتبطة بمكاتب التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.
- أن تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على نتائج أعمال الشركة(الأرباح).

وقد اختتمت الدراسة بالتوصيات الآتية:

- ضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى حول أسباب تغيير المدقق الخارجي من وجهة نظر أطراف أخرى، كالهيئة العامة للمساهمين، وإدارات الشركات، ومكاتب التدقيق...
- العمل على الاستمرار في تطوير القوانين والتعليمات المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق، وذلك لتوفير الحماية اللازمة للمدقق الخارجي.
- زيادة وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الرقابة على المدققين ومكاتب التدقيق.

**الكلمات المفتاحيّة:** تغيير المدقق الخارجي، التدقيق الخارجي المالي، الاستقلال، إجراءات التدقيق، جودة التدقيق.

* **أستاذ مساعد – قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد –جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.**

## مقدمة:

يعتبر التدقيق الخارجي خدمة اقتصادية في سوق الخدمات، كما تمثل أتعاب التدقيق مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب التدقيق، وأساس وجودها. ويمثل استقلال مدقق الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة، حيث يضمن الاستقلال قيام المدقق بعمله بحياد تام دون التعرض لأية ضغوط. وبدون توفر الاستقلال لمدقق الحسابات تصبح عملية التدقيق عديمة الجدوى، ويغدو ضررها أكبر من نفعها. ومما لاشك فيه أن التعارض في المصالح بين إدارة الشركات من جهة، وسائر الأطراف المستفيدة من المعلومات الاقتصادية المدققة من جهة أخرى هو أحد الأسباب الرئيسة التي أوجدت الحاجة لمهنة تدقيق الحسابات. وعلى ذلك فإن إدارة الشركة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مدقق الحسابات الخارجي، ومن مصلحتها الظهور بمظهر يرفع من سمعتها أمام المجتمع المحلي والرأي العام عموماً، وعليه فإن تعيين مدقق الحسابات الخارجي وعزله يجب أن يتم على نحو مستقل دون تدخل الإدارة بذلك.

وإذا كانت عملية اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الدول المتقدمة من العمليات المعقدة، فهي أكثر تعقيداً في الدول النامية، وذلك للأسباب الآتية[1]:

1-قصر عمر مهنة التدقيق نسبياً.

2-عدم وجود أو اكتمال الأركان الأساسية المنظمة للمهنة، والمتمثلة بعملية الانتماء للمهنة، وإجراءات التدقيق، والرقابة على جودة التدقيق...

ولذلك حتى لا يصبح مدقق الحسابات الخارجي عرضة للتغيير، فإنه يقترح حيال ذلك اتباع الخطوات الآتية[2]:

1-أن تتم إعادة اختيار مدقق الحسابات الخارجي مرة كل خمس سنوات.

2-أن يتم اختيار مدقق الحسابات الخارجي من قبل لجنة – مشكلة لهذا الغرض- من مديري الشركات بناءً على كفاءته.

3-أن يتم الحصول على قائمة تضم جميع المدققين الخارجيين الذين تقدموا للمنافسة، وذلك لجمع معلومات متكاملة عنهم.

4-أن يتم اختيار ثمانية مدققين خارجيين من الذين تقدموا فقط، ويطلب تقديم عرض مبدئي لكل واحد منهم.

5-أن يتم فحص العروض بدقة كاملة، حيث يتم التركيز على سمعة المكتب، وخبرته السابقة، وحجم الأتعاب، وكفاءة الشريك، وفريق التدقيق، وتواجده الجغرافي.

6-أن يخضع المدققون الخارجيون للمقابلة الشخصية، ثم يتم اختيار ثلاثة منهم.

7-أن يطلب من المدققين الخارجيين الذين تم اختيارهم فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق(العميل) وتقديم عرض(تقرير) رسمي مفصل عنه.

8-أن تتم المفاضلة بين المدققين الخارجيين الثلاثة الذين تم اختيارهم بواسطة لجنة الاختيار المحددة(المعتمدة).

ولاشك أن هذه الخطوات من شأنها أن تقلل من سرعة تغيير المدقق، ما ينعكس إيجاباً على أعمال الشركة محل التدقيق.

لذلك هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمهنة التدقيق في سورية باختصار، والوقوف على أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي، لاسيما بعد صدر القانون رقم/33/ لعام 2009[3] القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، ورفع مستوى الشّفافيّة والإفصاح، وتدعيم الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق في المجتمع.

ونظراً لأهميّة دور المدقق الخارجي في الحدّ من المخاطر التي تنعكس على مستوى الشّفافيّة، تأتي أهمية هذه الدراسة كمحاولة لمعرفة العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في البيئة السورية.

**مشكلة البحث:**

يعتبر تغيير مدقق الحسابات الخارجي محل جدل في البعد المحاسبي عموماً والبعد القانوني خصوصاً. وقد ازداد الاهتمام به مع تقدم الحياة الاقتصادية، ونمو وتطور الشركات وما رافقها من تطور وتعقد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات القانونية والمهنية الملقاة على عاتق المدققين الخارجيين، وذلك نظراً لطبيعة عملية التدقيق باعتبارها عملية غير ملموسة(خدمية).

ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1- هل يتأثر تغيير مدقق الحسابات الخارجي بعوامل(اسباب) معينة؟

2- ما هي العوامل الأكثر تأثيراً في تغيير مدقق الحسابات الخارجي منفردةً ومجتمعةً؟

3- هل يؤثر تغيير مدقق الحسابات الخارجي في نتائج أعمال الشركة(أرباحها)؟

## أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية البحث من الحاجة إلى التأكد من أن مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمله وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، ووفق القوانين الناظمة لمهنة التدقيق، وأنه ينجز عمله بدرجة عالية من الاستقلال باعتباره الحجر الأساسي لمهنة التدقيق. وقد منحت جميع التشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق – في معظم دول العالم – الهيئة العامة للمساهمين الحق في تعيين المدقق الخارجي وعزله وتغييره وتحديد أتعابه.

لذلك يمكن تحديد أهداف البحث بما يلي:

1- دراسة وتحديد العوامل التي تؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

2- التعرف على آراء المستجوبين حول الأسباب المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لتلك العوامل من وجهة نظر المدققين الخارجيين أنفسهم.

3-التأكد من أن تغيير مدقق الحسابات الخارجي من قبل الشركة(العميل) له مبرراته، وأن هذه الشركات تراعي القوانين الناظمة لذلك في عزله.

## منهجيّة البحث:

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والأدبيات في مجال البحث، بغية تحديد العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، والتي اختبرت في الدراسة العملية. وتم الحصول على آراء المستجوبين بشأن درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل، من خلال استبانة صممت لهذا الغرض – بناء على الدراسات السابقة – كأداة لجمع البيانات حول(العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي)، وأخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة، استخدم فيها مقياس ليكارت خماسي الدرجات.

**متغيرات البحث:**

المتغيرات المستقلة للبحث: هي العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي...، أما المتغير التابع

للبحث فهو مدقق الحسابات الخارجي.

**فرضيّات البحث:**

في ضوء أسئلة البحث يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضيّة الأولى: تؤدي الأسباب المتعلقة بالشركة(العميل) إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضيّة الثانية: تؤدي الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضيّة الثالثة: تؤدي الأسباب المتعلقة بمكتب التدقيق إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضيّة الرابعة: يؤثر تغيير مدقق الحسابات الخارجي في أرباح الشركة(العميل).

4-**محددات البحث:** واجه البحث بعض المحددات منها:

1-اقتصار البحث على دراسة أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة السورية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دون التطرق للأطراف الأخرى، والتي لها دور في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، كالهيئة العامة للمساهمين، وإدارة الشركات، ومكاتب التدقيق.

2-عزوف بعض أفراد العينة عن ملء الاستبانة وعدم تجاوبهم.

5-**الإطار النظري للبحث:**

**1-واقع مهنة تدقيق الحسابات:**

كانت المراجعة في العصور القديمة تتم في النشاط الحكومي بشكل رئيس، ثم انتقلت بعد ذلك للنشاط التجاري والصناعي عندما بدأ الأفراد مزاولة نشاطاتهم من خلال المنشآت الفردية ثم شركات الأموال، فبدأت المراجعة في أول الأمر بجهود خاصة يقوم بها بعض الأفراد، ثم تطورت واتسع نطاقها إلى أن أصبح القائم بها يكرس نشاطه على سبيل الامتهان(المهنة).

ويمكننا القول إن ظهور شركات الأموال(الشركات المساهمة)، ثم نموها وتطورها، كان من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير مهنتي المحاسبة والمراجعة، وازدياد الطلب على خدماتها، إضافة إلى سياسة الدولة المالية والضريبية. فبرز التعاون الجماعي للمحاسبين والمراجعين، وظهرت منظماتهم المهنية التي كان أولها في بريطانيا/ مجمع المحاسبين القانونيين باسكتلندة عام 1854/ ثم تبعتها في الدول الأخرى...

أما في سورية فقد صدر أول تنظيم لمهنة المحاسبة والمراجعة عام 1958(إبان الوحدة السورية المصرية) بموجب القرار الجمهوري رقم/1109/ المعدل بالقرار رقم/144/ لعام 1961 الذي نظم ممارسة هذه المهنة، واشترط لذلك الحصول على إجازة من وزارة الاقتصاد، والتسجيل في جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة المذكورة سنوياً. وتأسست جمعية المحاسبين القانونيين التي تهدف إلى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع مستواها والمحافظة على كرامتها، وتحسين أساليب العمل المحاسبي والمساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها. كما أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية عام/1967/ بهدف تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وكفاءة الأجهزة التنفيذية فيها.

وقد صدر قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم/33/ لعام 2009 الذي أعاد تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فتناولها من خلال تسع وتسعين مادة، إذ ألزم الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، ومعايير التدقيق الدولية، ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية، التي تشهدها البلاد، وذلك في إطار خطة محددة زمنياً يضعها المجلس[4].

**الدّراسات السّابقة:**

**1-دراسة(Farmer et.al.1987) بعنوان: "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditors Independence". [5]**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر بعض العوامل غير المحاسبية(التنظيمية والاقتصادية) على استقلال مدقق الحسابات الخارجي، مثل احتمال رفع دعوى على المدقق الخارجي، واحتمال فقدانه للعميل. وقد استخدمت الدراسة حالة افتراضية توضح أن العميل إذا اقترح طريقة جديدة لمعالجة صفقة معينة سيترتب عليها زيادة مادية في معدل ربحية السهم الواحد، وتوضح الحالة الافتراضية للمدقق أنه إذا لم يوافق على اقتراح العميل، فإنه من المحتمل أن يتحول 35% من عملائه لمدقق خارجي آخر، أما في حال الموافقة على اقتراح العميل فإن هناك احتمالاً بمعدل 33% أن يتعرض المدقق الخارجي لرفع دعوى قضائية ضده. وقد تم استطلاع آراء المدققين وبعض طلبة الجامعة المتخصصين في المحاسبة والذين هم على وشك التخرج.

أظهرت نتائج الدراسة أن موافقة المدققين الخارجيين على اقتراح العميل تكون أكبر حينما يقترن ارتفاع خطر احتمال فقدان العميل بانخفاض احتمال رفع دعوى قضائية ضدهم. بينما تكاد تنعدم الموافقة على اقتراح العميل حينما يقترن انخفاض خطر فقدان العميل بارتفاع خطر رفع دعوى قضائية على المدققين الخارجيين. وقد كانت إجابات الطلبة منسجمة مع إجابات المدققين الخارجيين.

كما أظهرت نتائج الدراسة أيضاً أنه كلما ارتفعت رتبة المدقق الخارجي في الهيكل التنظيمي لممارسة المهنة (كأن يكون شريكاً أو مديراً للتدقيق مثلاً)، كلما كان أكثر إدراكا لأهمية التحرر من ضغط العميل.

**2-دراسة(أبو الحسن، 1993) بعنوان " الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني – دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"[6].**

هدفت الدراسة إلى معرفة الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي في المملكة العربية السعودية. وقد شملت عينة الدراسة المدققين القانونيين، ومديري مكاتب التدقيق، وأعضاء هيئة التدقيق. وقد صنفت أسباب تغيير المدققين إلى أسباب فنية وأسباب غير فنية. وأظهرت نتائج الدراسة اتفاق المستجوبين من المجموعات الثلاث على أن الأسباب غير الفنية تؤثر بشكل كبير في تغيير المدقق الخارجي من الأسباب الفنية، وقد شملت الأسباب غير الفنية الآتي:

1-الحصول على خدمات إضافية بصرف النظر عن حجم مكتب التدقيق.
3-استخدام مكتب كبير للتدقيق للحصول على خدمات إضافية.
4-استخدام مكتب كبير للتدقيق لكسب ثقة ممولين جدد.
5-تخفيض أتعاب التدقيق بشكل مؤقت.
6-تخفيض أتعاب التدقيق بسبب المنافسة.
7-قيام مراجع واحد بإجراء المراجعة للشركة الأم وشركاتها التابعة.
8-كسب الثقة العامة في الشركة والإدارة.
9-تعيين مدقق جديد للشركة ليس له علاقة بالإدارة القديمة لتلك الشركة.
10-دورية تغيير المدقق الخارجي.
11-التخصص في تدقيق منشآت متشابهة النشاط.

أما الأسباب الفنية فشملت الآتي:

1-درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية.

2- الخلاف حول طرائق العرض والإفصاح في القوائم المالية.

3- الخلاف حول نطاق عملية التدقيق ومجالها.

4- إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف).

**3- دراسة (Krishnan, 1994) بعنوان"Auditing Switching and Conservatism" [10]**

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين تغيير مدقق الحسابات الخارجي ودرجة التحفظ التي يعالج بها المدقق الخارجي بعض القضايا التدقيقية والمحاسبية التي يواجهها أثناء قيامه بعمله. تكونت عينة الدراسة من 197 شركة أمريكية قامت بالتغيير، ومن عدد كبير من الشركات التي لم تقم بالتغيير.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الآتي:

1- الشركات التي يتحفظ المدقق الخارجي بها حول عدم تطبيقها للمبادئ والمعايير المحاسبية تكون أكثر تغييراً للمدقق الخارجي من تلك الشركات التي تطبق المبادئ والمعايير المحاسبية.

2- تميل الشركات محل التدقيق إلى تغيير مدققيها الخارجيين المتحفظين تجاه بعض ممارساتها المحاسبية للحصول على مدققين أقل تحفظاً.

3- هناك أسباب أخرى لتغيير المدقق الخارجي، مثل تغيير إدارة الشركة، والتخصص والاندماج، وحجم العميل، والحاجة إلى خدمات إضافية.

يلاحظ الباحث من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة أنها تشابهت لحد كبير في المنهجية المتبعة، وكذلك في النتائج التي توصلت إليها، حيث تم التوصل إلى مجموعة من المتغيرات(العوامل) المستقلة التي تؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي. أما الدراسة الحالية فتتناول البيئة السورية، والعوامل المحددة لتغيير(عزل) المدقق الخارجي، وذلك من خلال التأكد من أن مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمله وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، ووفق القوانين الناظمة لمهنة التدقيق، وأنه يقوم بعمله بدرجة عالية من الاستقلال باعتباره الحجر الأساسي لمهنة التدقيق...

**4-دراسة(Beattie and Fearnly, 1995) بعنوان " The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Changes in UK listed companies" [7]**

تناولت الدراسة العلاقة بين مدققي الحسابات الخارجيين والأطراف الأخرى التي تقدم لها خدمة التدقيق. وقد تم توزيع 300 استبانة على عينة من الشركات البريطانية بلغ حجمها 210 شركات. و أظهرت نتائج الدراسة بأن العوامل التي تؤدي إلى تغيير مدققي الحسابات الخارجي هي:

1- مستوى أتعاب عملية التدقيق.

2- شهرة وسمعة مكتب التدقيق.

3- تغيير الإدارة العليا للشركة(العميل).

4- عدم تقديم خدمات كافية من قبل مكتب التدقيق.

5- عدم رضا إدارة الشركة(العميل) عن مستوى ونوعية التدقيق.

**5- دراسة (Gregory and Collier, 1996) بعنوان " Audit fees and Auditor Changes: An Investigation Of the Persistence Of fee Reduction By Type Of changes" [9]**

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين أتعاب عملية التدقيق وتغيير مدقق الحسابات الخارجي، وقد أجريت على عينة مؤلفة من 399 شركة بريطانية من الشركات الأعضاء في "Financial Times All Share Index". وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين أتعاب عملية التدقيق وتغيير مدقق الحسابات الخارجي، وبينت أن معدل

انخفاض أتعاب عملية التدقيق له علاقة بطبيعة تغيير مدقق الحسابات الخارجي، أي إنه إذا رغب مدقق الحسابات الخارجي في تغيير نفسه بناء على طلبه(اختيارياً) فإن ذلك لن يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية التدقيق، بينما إذا تم التغيير بناء على رغبة الإدارة(بشكل إجباري) أدى ذلك إلى انخفاض أتعاب عملية التدقيق.

كما بينت الدراسة عدم وجود تأثير واضح لزيادة درجة الخطورة في الشركة الناتجة عن زيادة ديونها أو غيرها من الأسباب على أتعاب عملية التدقيق، إضافة إلى أن الشركات ذات الربحية العالية تكون أقل عرضة لتخفيض أتعاب عملية التدقيق منها في الشركات ذات الربحية الدنيا.

**6-دراسة(الرجبي وعلقم، 1997) بعنوان " عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية – دراسة ميدانية"[8].**

هدفت الدراسة إلى التعرف على عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية واختبارها من وجهة نظر المدققين الخارجيين الذين تم تغييرهم في تلك الشركات، والإدارة في الشركات المساهمة العامة التي جرى فيها التغيير. وتوصلت الدراسة للنتائج الآتية:

1-العوامل المرتبطة بالشركة وبتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وبمكتب التدقيق، تؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

2- العوامل المرتبطة بالشركة وبمكتب التدقيق، تؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، أما العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني فلا تؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر إدارة الشركات.

3-ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين الخارجيين وإدارات الشركات حول العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق، بينما ظهرت فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين الخارجيين وإدارات الشركات حول العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني للتدقيق.

**3-تغيير مدقق الحسابات الخارجي:**

لابد من أن توفر القوانين والتشريعات الحماية الكافية للمدقق الخارجي كي يبدي رأيه بصراحة في إدارة الشركة محل التدقيق، فإذا ما كانت تلك الإدارة هي المسيطرة على الهيئة العامة للمساهمين في الشركة، فإن احتمال إعادة تعيين المدقق الخارجي والارتباط معه تبدو مستحيلة... لذلك لابد من إعطائه الحق في مناقشة قرار عزله وتغييره، لأن ذلك يساعده في عدم تعرضه لخطر العزل أو التغيير التعسفي من قبل إدارة الشركة[11].

يتناول هذا البحث العوامل(الأسباب) المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، والتي تناولتها الدراسات السابقة[12] فضلاً عن إضافة بعض العوامل(الأسباب) التي تتماشى مع خصوصية البيئة المحلية، ويمكن تلخيص تلك العوامل بما يلي:

أولاً- الأسباب المتعلقة بالشركة محل التدقيق(العميل) وتشمل:

1-تغيير الإدارة.

2-رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من المدقق الخارجي.

3-تعثر الوضع المالي للشركة محل التدقيق(العميل).

4-حجم الشركة محل التدقيق(العميل).

5-العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي.

6-أرباح الشركة محل التدقيق.

ثانياً- الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق وتشمل:

1- الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للشركة محل التدقيق.

2- إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف) أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للشركة محل التدقيق.

ثالثاً- الأسباب المتعلقة بالمدقق الخارجي(مكتب التدقيق) وتشمل:

1- حجم مكتب التدقيق.

2- جودة عمل مكتب التدقيق.

3- شهرة وسمعة مكتب التدقيق.

4- تميز أعمال مكتب التدقيق.

5- الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول أتعاب عملية التدقيق.

إن القاعدة العامة لتغيير مدقق الحسابات الخارجي هي أن الجهة التي عينت المدقق الخارجي هي التي تقوم بتغييره(عزله)، ولكن في واقع الأمر فإن اتخاذ قرار تغيير المدقق الخارجي ليس سهلاً، إذ يتوجب على الشركة مراعاة التكاليف والأعباء التي تتحملها وتدفعها نتيجة تغيير المدقق الخارجي، إذ إن تلك التكاليف ليست قليلة.

لذلك يجب على الشركة محل التدقيق أن تقارن بين المكاسب والمنافع التي ستحصل عليها من جراء عملية تغيير المدقق الخارجي الحالي، وبين التكاليف والأعباء التي ستتحملها نتيجة هذا التغيير(المنفعة/التكلفة). فإذا كانت المنافع والمكاسب التي ستحصل عليها أكبر من التكاليف والأعباء التي ستدفعها، فلا مانع من تغيير المدقق الخارجي واتخاذ القرار بذلك ويكون صحيحاً، والعكس أيضاً صحيح[13].

**6- الإطار العملي للبحث(الدراسة الميدانية):**

يتمثل مجتمع الدراسة بمدققي الحسابات الخارجيين السوريين، وتم اختيار هذه الفئة باعتبارها من أهم الفئات المتأثرة والمؤثرة في عملية التغيير. وتم جمع البيانات من مصادر أولية تمثلت بالاستبانة الموزعة على أفراد العينة محل الدراسة، ولتقليل أثر المشاكل المحتملة من استخدام الاستبانة تم عرضها على مجموعة من المختصين في هذا المجال، وأخذ بملاحظاتهم عند تصميمها مراعاةً للدقة والحذر في اختيار الكلمات والعبارات المناسبة والواضحة والمفهومة[14].

وقد احتوت الاستبانة على/18/ سؤالاً موزعة كما يلي:

1- الأسئلة من/1-6 / لمعرفة مدى تأثير أسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بالشركة محل التدقيق(العميل).

2- الأسئلة من/7-11/ لمعرفة مدى تأثير أسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق.

3- الأسئلة من/12-15/ لمعرفة مدى تأثير أسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق.

4- الأسئلة من/16-18/ لمعرفة مدى تأثير تغيير المدقق الخارجي على أرباح الشركة محل التدقيق.

وقد قيست أسئلة الاستبانة على مقياس ليكارت الخماسي الدرجات، حيث يعني الرقم/5/ موافق بشدة، والرقم /4/ موافق، والرقم/3/ محايد، والرقم/2/ غير موافق، والرقم/1/ غير موافق بشدة.

وبناء على ذلك فقد صنفت أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي التي اشتملت عليها الاستبانة حسب أهميتها، واعتبر السبب الذي وسطه الحسابي : أكبر من/3/ سبباً هاماً ومؤثراً في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من

وجهة نظر المدققين، والسبب الذي وسطه الحسابي/3/ فأقل سبباً غير هام وغير مؤثر في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وتم الاعتماد على ذلك في معرفة مدى تأثير السبب أو عدم تأثيره، وبالتالي في مدى قبول الفرضية أو عدم قبولها عند اختبارها.

اعتمد البحث في جمع البيانات على المصادر الثانوية المتمثلة في مراجعة الكتب والمراجع والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، والقوانين الناظمة للمهنة. واستخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية(مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري) في تحليل البيانات وصولاً لنتائج البحث.

وقد تم اختيار عينة عشوائية مؤلفة من/60/ مفردة. وكانت نسبة الاستجابة(90%) أي بواقع/54/ مدققاً.

أما خصائص عينة الدراسة فكانت كما يلي:

**الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1- الخبرة في مجال التدقيق: | | | | |
| أقل من 5 سنوات | 5 – 10 سنوات | 11 – 15 سنة | أكثر من 15 سنة | - |
| % 7 | % 12 | % 70 | % 11 | - |
| 2- عدد المنشآت التي قام بتدقيق حساباتها: | | | | |
| أقل من 5 منشآت | 5- 10 منشآت | 11-15 منشأة | أكثر من 15 منشاة | - |
| % 12 | % 64 | % 15 | % 9 | - |
| 3- درجة الآلية المستخدمة في العمل: | | | | |
| قليلة جداً | قليلة | متوسطة | كبيرة | كبيرة جداً |
| % 24 | % 2 | % 17 | % 20 | % 37 |

يلاحظ من الجدول السابق أن نسبة المدققين الخارجيين الذين لديهم خبرة تزيد على 10 سنوات تبلغ 81 %، والذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات تبلغ نسبتهم 19 %، وأن 64 % من المدققين الخارجيين يقومون بتدقيق حسابات ما لا يقل عن 10 منشآت، وأن المدققين الذين يستخدمون الكمبيوتر في عملهم بدرجة كبيرة جداً تبلغ نسبتهم 37 %، أما الذين يستخدمونه بدرجة قليلة جداً فبلغت نسبتهم 24 %.

وتم التأكد من ثبات وصد ق المقياس قبل استخدامه في الدراسة، وحسب معامل الثبات على أساس ألفا- كرونباخ وسبيرمان، وذلك عن طريق الاستعانة ببرامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، وتبين أن معاملات الثبات تدل على الاستقرار والاعتمادية والاتساق لحد كبير في أسئلة الاستبانة كما يلي:

**الجدول رقم (2) ثبات وصدق المقياس**

| العوامل المؤثرة في تغيير المدقق الخارجي | ألفا كرونباخ | سبيرمان | إعادة الاختبار | معامل الصدق |
|---|---|---|---|---|
| 1- تغيير الإدارة. | 91,6 | 85,4 | 84,1 | 87,3 |
| 2-رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من المدقق الخارجي. | 89,2 | 88,4 | 86,6 | 85,7 |
| 3-تعثر الوضع المالي للشركة(العميل). | 83,8 | 88,7 | 88,4 | 78,5 |
| 4-حجم الشركة(العميل). | 86 | 90,6 | 89,7 | 90,2 |
| 5-العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي. | 86 | 90,6 | 89,7 | 90,2 |

| العوامل المؤثرة في تغيير المدقق الخارجي | ألفا كرونباخ | سبيرمان | إعادة الاختبار | معامل الصدق |
|---|---|---|---|---|
| 6-أرباح الشركة محل التدقيق. | 93,4 | 91,2 | 91,6 | 92,4 |
| 7-الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي. | 91,5 | 98,1 | 88,2 | 89,3 |
| 8-إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف) أو الامتناع عن إبداء الرأي. | 92 | 90,6 | 90,1 | 90 |
| 9-الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول أتعاب التدقيق. | 95,6 | 91 | 93,4 | 92,8 |
| 10-حجم مكتب التدقيق. | 89,7 | 88,2 | 88,9 | 90,2 |
| 11-جودة عمل المدقق الخارجي. | 89,2 | 92,4 | 90,7 | 89,6 |
| 12- شهرة وسمعة مكتب التدقيق. | 89,7 | 88,2 | 88,9 | 90,2 |
| 13-تميز أعمال مكتب التدقيق. | 88,1 | 86,5 | 86,6 | 85,5 |

وتم التأكد من صدق المقياس بعرضه على المتخصصين في علم الإحصاء وأخذ وجهة نظرهم بشأن تناسق مضمون العبارات وتوافقها مع الغرض المراد تحقيقه من المقياس. ويتضح من الجدول السابق أن معامل الصدق مرتفع جداً.

**اختبار الفرضيات:**

-الفرضية الأولى:

فيما يتعلق بالأسباب المتعلقة بالشركة محل التدقيق، فإن الجدول التالي يظهر نتائج التحليل لأسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بالشركة كما يلي:

**الجدول رقم (3) أسباب تغيير المدقق الخارجي المتعلقة بالشركة**

| التسلسل | سبب التغيير | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 1 | تغيير الإدارة. | 3,88 | 0,6 |
| 2 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية. | 2,88 | 0.72 |
| 3 | تعثر الوضع المالي للشركة(العميل). | 3,63 | 0.79 |
| 4 | حجم الشركة(العميل). | 3,13 | 0 |
| 5 | العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي. | 3,75 | 0,82 |
| 6 | أرباح الشركة محل التدقيق. | 3,25 | 0,47 |
| المجموع | الأسباب المرتبطة بالشركة مجتمعة | 3,42 | 0.63 |

يتضح من الجدول السابق أن جميع الأسباب تؤثر في تغيير المدقق الخارجي بشكل جوهري، حيث بلغ أصغر وسط حسابي 2,88 وتوضيح ذلك على النحو التالي:

1-العلاقة الشخصية بين الإدارة والمدقق الخارجي:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية وتأثير هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي له 3.88 والانحراف المعياري 0,6 وهو صغير جداً، ما يدل على إجماع آراء أفراد عينة الدراسة حوله.

2-إنهاء كل ما يربط الشركة بالإدارة القديمة:

أكدت نتائج الدراسة على عدم تأثير وأهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي له 2,88 والانحراف المعياري 0,72.

3-الحصول على خدمات إضافية:

بلغ الوسط الحسابي لهذا السبب 3,63، وبالتالي فهو سبب مهم في تغيير المدقق الخارجي وبلغ انحرافه المعياري 0,79.

4-تعثر الوضع المالي للشركة:

أشار الوسط الحسابي لهذا السبب إلى أهميته في تغيير المدقق الخارجي حيث بلغ 3,13 ، وبالتالي فهو سبب مؤثر وفعال من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة في تغيير المدقق الخارجي، وليس هناك انحراف معياري له حيث كانت قيمته صفراً، ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة التام والكامل حوله.

5-حجم الشركة واستقرارها:

تميل الشركات الكبيرة إلى تغيير مدقق حساباتها بشكل أقل من الشركات الصغيرة لأنها أكثر استقراراً، وهذا ما أكدته الدراسة، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السبب 3,75 والانحراف المعياري 0,82.

6-حجم الشركة وتمسكها بالقوانين والتعليمات:

تميل الشركات الصغيرة إلى تغيير المدقق الخارجي أكثر من الشركات الكبيرة لأن تمسكها بالقوانين والتعليمات أقل من تمسك الشركات الكبيرة بها، وهذا ما أكدته الدراسة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السبب 3,25 والانحراف المعياري 0,47.

7-أسباب التغيير المرتبطة بالشركة مجتمعة:

أكدت الدراسة على أهمية وتأثير الأسباب المرتبطة بالشركة في عملية تغيير المدقق الخارجي مجتمعة، حيث بلغ الوسط الحسابي الإجمالي للأسباب المرتبطة بالشركة 3,42 والانحراف المعياري 0,63 ، وعليه فإن الأسباب المرتبطة بالشركة تؤدي لتغيير مدقق الحسابات الخارجي. وهذه النتائج تؤكد صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن الأسباب المرتبطة بالشركة تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

-<u>الفرضية الثانية:</u>

فيما يتعلق بالأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق، فإن الجدول التالي يظهر نتائج التحليل لأسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بمعايير التدقيق كما يلي:

**الجدول رقم(4) أسباب تغيير المدقق الخارجي المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق**

| التسلسل | السبب | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 1 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. | 3,64 | 0,47 |
| 2 | إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف)أو امتناعه عن إبداء الرأي. | 4 | 0,47 |
| 3 | تخفيض أتعاب التدقيق. | 3,65 | 0,82 |
| 4 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة دفع | 2,38 | 0,82 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | الأتعاب. | | |
| 5 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة حساب الأتعاب. | 3,20 | 0.95 |
| المجموع | الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق مجتمعة | 3,37 | 0,53 |

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1-الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية: بينت نتائج الدراسة أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي 3,64 والانحراف المعياري 0,47 وهو صغير جداً، ما يدل على عدم وجود تشتت في آراء أفراد عينة الدراسة حوله.

2-إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف)أو امتناعه عن إبداء الرأي:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، فقد جاء في المرتبة الأولى بالأهمية في تغيير المدقق الخارجي مقارنة مع الأسباب الأخرى، حيث بلغ الوسط الحسابي له 4 والانحراف المعياري 0,47.

3-تخفيض أتعاب التدقيق:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي له 3,65 والانحراف المعياري 0,82.

4-الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة دفع الأتعاب:

أظهرت نتائج الدراسة عدم أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي له 2,38 والانحراف المعياري 0,82.

5-الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة حساب الأتعاب:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي له 3,20 والانحراف المعياري 0,95.

6-الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق مجتمعة:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية وتأثير هذه الأسباب مجتمعة في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي الإجمالي لها 3,37 والانحراف المعياري 0,53 وهو صغير جداً وأقل من نصف الوسط الحسابي، ما يدل على عدم تشتت آراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الأسباب مجتمعة، أي إن هذه الأسباب تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.

وهذه النتائج تؤكد صحة الفرضية التي تنص على أن الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.

-الفرضية الثالثة:

فيما يتعلق بالأسباب المتعلقة بمكتب التدقيق، فإن الجدول التالي يظهر نتائج التحليل لأسباب تغيير المدقق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق كما يلي:

**الجدول رقم(5) أسباب تغيير المدقق الخارجي المتعلقة بمكتب التدقيق**

| التسلسل | السبب | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 1 | شهرة وسمعة مكتب التدقيق. | 3,62 | 0,47 |
| 2 | حجم مكتب التدقيق. | 3,66 | 0 |
| 3 | جودة عمل مكتب التدقيق. | 3,89 | 0,47 |
| 4 | تميز أعمال مكتب التدقيق. | 4,63 | 0,47 |
| المجموع | الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق مجتمعة | 3,95 | 0,26 |

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1-شهرة وسمعة مكتب التدقيق:

أكدت نتائج الدراسة على أهمية هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، حيث إن المكتب الذي له شهرة واسعة يكون تغييره للمدقق أقل من المكتب الذي شهرته قليلة، فقد بلغ الوسط الحسابي لهذا السبب 3,62 والانحراف المعياري له 0,47.

2-حجم مكتب التدقيق:

بينت نتائج الدراسة تأثير وأهمية هذا السبب في تغيير المدقق، حيث إن المكتب صغير الحجم يكون تغييره للمدقق أكثر من المكتب كبير الحجم، وقد بلغ الوسط الحسابي لهذا السبب 3,66 وانحرافه المعياري صفراً، ما يدل على إجماع المستجوبين من عينة الدراسة على هذا السبب.

3-جودة عمل مكتب التدقيق:

أظهرت نتائج الدراسة أهمية جودة أعمال مكتب التدقيق في تغيير المدقق، فقد بلغ الوسط الحسابي له 3,89 والانحراف المعياري 0,47 وهو صغير جداً وأقل من نصف الوسط الحسابي، ما يدل على عدم وجود تشتت في آراء المجيبين من عينة الدراسة حول هذا السبب.

4-تميز أعمال وخدمات مكتب التدقيق:

أظهرت نتائج الدراسة أهمية وتأثير هذا السبب في تغيير المدقق الخارجي، فقد بلغ الوسط الحسابي له 4,63 وهو وسط حسابي كبير وغاية في الأهمية وجاء في المرتبة الأولى بالنسبة للأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق، وكذلك بالنسبة لجميع الأسباب التي تؤدي إلى تغيير المدقق وبلغ انحرافه المعياري 0,47.

5- الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق مجتمعة:

أكدت الدراسة على أهمية وتأثير الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق في تغيير المدقق الخارجي، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق مجتمعة 3,95 والانحراف المعياري لها 0,26 وهو صغير جداً.

وهذه النتائج تؤكد صحة الفرضية التي تنص على أن الأسباب المتعلقة بمكتب التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي.

-الفرضيّة الرابعة:

فيما يتعلق بتأثير تغيير مدقق الحسابات الخارجي على أرباح الشركة، فإن الجدول التالي يظهر نتائج التحليل لذلك كما يلي:

**الجدول رقم(6) تأثير تغيير المدقق الخارجي على إرباح الشركة**

| التسلسل | التأثير | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 1 | تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة إيجابياً. | 2,32 | 0,59 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2 | تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة سلبياً. | 2,57 | 0,7 |
| 3 | تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على أرباح الشركة. | 3,39 | 0,78 |

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1-أظهرت نتائج الدراسة أن تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على أرباح الشركة بشكل ايجابي، حيث بلغ الوسط الحسابي لذلك 2,32 والانحراف المعياري 0,59.

2-أظهرت نتائج الدراسة أن تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على أرباح الشركة بشكل سلبي، حيث بلغ الوسط الحسابي لذلك 2,57 والانحراف المعياري 0,70.

3-أظهرت نتائج الدراسة أن تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على أرباح الشركة، حيث بلغ الوسط الحسابي لذلك 3,39 والانحراف المعياري 0,78.

وهذه النتائج تؤكد عدم صحة الفرضية التي تنص على أن تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة.

ولبيان أهمية أسباب تغيير المدقق الخارجي، كل سبب على انفراد(حدة)، أي بمعزل عن الأسباب الأخرى يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

**لجدول رقم (7) أسباب تغيير المدقق الخارجي بشكل فردي**

| ت | السبب | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 1 | العلاقة الشخصية بين الإدارة والمدقق الخارجي. | 3,88 | 0,6 | الرابع |
| 2 | قطع كل ما يربط الشركة بالإدارة القديمة. | 2,88 | 0,72 | الرابع عشر |
| 3 | رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية. | 3,63 | 0,79 | التاسع |
| 4 | تعثر الوضع المالي للشركة. | 3,13 | 0 | الثالث عشر |
| 5 | حجم الشركة واستقرارها. | 3,75 | 0,82 | الخامس |
| 6 | حجم الشركة وتمسكها بالقوانين والتعليمات. | 3,25 | 0,47 | الحادي عشر |
| 7 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. | 3,64 | 0,47 | الثامن |
| 8 | إصدار المدقق الخارجي لتقرير متحفظ(غير نظيف)أو الامتناع عن إبداء الرأي. | 4 | 0,47 | الثاني |
| 9 | تخفيض أتعاب التدقيق. | 3,65 | 0,82 | السابع |
| 10 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة دفع أتعاب التدقيق. | 2,38 | 0,82 | الخامس عشر |
| 11 | الخلاف بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي حول طريقة حساب أتعاب التدقيق. | 3,20 | 0,95 | الثاني عشر |
| 12 | شهرة وسمعة مكتب التدقيق. | 3.62 | 0,47 | العاشر |
| 13 | حجم مكتب التدقيق. | 3,66 | 0 | السادس |
| 14 | جودة عمل مكتب التدقيق. | 3,89 | 0,47 | الثالث |
| 15 | تميز أعمال مكتب التدقيق وخدماته عن المكاتب الأخرى. | 4,63 | 0,47 | الأول |
| 16 | تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة ايجابياً. | 2,32 | 0,59 | الثامن عشر |
| 17 | تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة سلبياً. | 2,57 | 0,7 | السادس عشر |

| ت | السبب | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 18 | تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على أرباح الشركة. | 3,39 | 0,78 | الحادي عشر |

يظهر الجدول السابق بأن " تميز أعمال مكتب التدقيق وخدماته عن المكاتب الأخرى" يحتل المرتبة الأولى في الأهمية ضمن أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي، يليه في الأهمية "إصدار المدقق لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي"، ثم يليه في المرتبة الثالثة "جودة أعمال مكتب التدقيق".

ولبيان أهمية أسباب تغيير المدقق الخارجي، على نحو كلي، يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

**الجدول رقم (8) أسباب تغيير المدقق الخارجي على المستوى الكلي**

| ت | الأسباب | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 1 | الأسباب المتعلقة بالشركة. | 3,42 | 0,63 | الثاني |
| 2 | الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق. | 3,37 | 0,53 | الثالث |
| 3 | الأسباب المتعلقة بمكتب التدقيق. | 3,95 | 0,26 | الأول |
| 4 | تغيير المدقق الخارجي يؤثر على أرباح الشركة. | 2,76 | 0,35 | الرابع |

يظهر الجدول السابق بأن " الأسباب المتعلقة بمكتب التدقيق " تحتل المرتبة الأولى في الأهمية ضمن الأسباب التي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي، يليها في الأهمية " الأسباب المتعلقة بالشركة"، ثم " الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق". وهذه النتائج جاءت منسجمة مع نتائج التحليل السابقة.

## الاستنتاجات والتّوصيات:

### الاستنتاجات:

في ضوء التحليل السابق فقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- أهمية وتأثير الأسباب المرتبطة بالشركة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وأن هذه الأسباب تؤدي إلى تغيير المدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وأهم الأسباب المرتبطة بالشركة، والتي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي حسب أهميتها هي:

أ- العلاقة الشخصية بين الإدارة والمدقق الخارجي.

ب- حجم الشركة.

ت- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية.

ث- تعثر الوضع المالي للشركة.

2- أهمية وتأثير الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وأن هذه الأسباب تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وأهم الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق، والتي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي حسب أهميتها هي:

أ- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

ب- الخلاف حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي.

ت- الخلاف حول طريقة حساب أتعاب المدقق والتدقيق.

3- أهمية وتأثير الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وأن هذه الأسباب تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وأهم الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق، والتي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي حسب أهميتها هي:

أ- تميز أعمال مكتب التدقيق.

ب- حجم مكتب التدقيق.

ت- شهرة مكتب التدقيق.

4- عدم وجود تأثير لتغيير مدقق الحسابات الخارجي على أرباح الشركة.

5- الأسباب على المستوى الكلي، والتي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي مرتبة حسب أهميتها كانت على النحو التالي:

أ- الأسباب المرتبطة بمكتب التدقيق.

ب- الأسباب المرتبطة بالشركة.

ت- الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق.

**التّوصيات:**

في ضوء النتائج السابقة فإن الدراسة توصي بالآتي:

1-ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع تغيير مدقق الحسابات الخارجي ومن وجهة نظر فئات(عينات) أخرى غير الفئة محل الدراسة، كالهيئة العامة للمساهمين، وإدارات الشركات، ومكاتب التدقيق وغيرها...

2-العمل على وضع معايير(ضوابط) محددة لضبط وتنظيم عملية تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وعدم ترك مسألة التغيير هذه لرغبة وأهواء الإدارة دون ضوابط.

3-ضرورة التوسع في القوانين والتعليمات الموجودة(قانون الشركات، قانون مهنة التدقيق، قواعد السلوك المهني...) لتوفير الحماية اللازمة للمدقق الخارجي، والتأكد من أنه يمارس عمله باستقلال تام.

4-العمل على تعزيز وضمان استقلال مدقق الحسابات الخارجي للقيام بعمله على أكمل وجه.

5-زيادة وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في التعاون والرقابة على مكاتب التدقيق والمدققين، والتأكد من أنهم يمارسون عملهم بأمانة وشرف المهنة، ووضع العقوبات على المدقق الخارجي الذي يخل بشرف وأخلاقيات المهنة.

6- أن يكون لجمعية المحاسبين القانونيين دور في النظر بحالات تغيير مدقق الحسابات الخارجي وإبداء الرأي فيه.

7-توعية الشركات(العملاء) بأهمية مهنة التدقيق، كخدمة اقتصادية ودورها ووظيفتها في المجتمع، وذلك بتغليب الكفاءة والجودة على الأتعاب المنخفضة لخدمات التدقيق.

8-دعوة مكاتب التدقيق الصغيرة للاندماج في مجموعات مناسبة، تتجمع فيها الإمكانات والقدرات والخبرات لتدعيم مركزها التنافسي في السوق، وتطوير أساليبها، وتوسيع نطاق خدماتها.

**المراجع:**

1. جمعة، أحمد حلمي. المخل الحديث لتدقيق الحسابات. دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، (2000).

2. Stevens, M, "Guide Choosing the Right Auditors", Financial Executive,(1),Oct. 1990, pp. 63-66.

3. قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم/33/ تاريخ 2009/12/1.

4. الأمين، ماهر. أساسيات المراجعة(2)، التعليم المفتوح(برنامج المحاسبة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين،اللاذقية،سورية،(2017).

5.Farmer, Timothy A.; Rittenberg Larry E. and Gregory Trompeter M."An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditors Independence". Auditing; A journal of practice and Theory, Fall, 1987.pp.1-14.

6.أبو الحسن، علي أحمد. " الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني – دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد(77)، المملكة العربية السعودية، (1993)، ص ص 39-76.

7.Beattie V. and S. Fearnely "The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers at Auditor Changes in UK listed companies". Accounting and Busness Research. Vol. 25,no.100,(1995),pp. 227-239.

8. علقم، محمد أحمد؛الرجبي، محمد تيسير. " عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية – دراسة ميدانية"، مجلة دراسات – العلوم الإدارية، المجلد 24،(1997) ص ص 185-204.

9. Gregory A. and P. Collier "Audit fees and Auditor Changes: An Investigation Persistence Of fee Reduction By Type Of changes". Journal of Business Finance and accounting. 23(1), (1996), pp 13-38.

10. Krishnan J "Auditing Switching and Conservatism", The Accounting Review.69 (1), (1994),pp 200-215.

**11.** الساعي، مهيب؛ عمرو، وهبي، *علم تدقيق الحسابات*،الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر، عمان، الأردن،(1991).

**12.** جمعة، أحمد حلمي، المدخل الأساسي لمراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مركز كحلون للكتب، عمان،الأردن،(1998).

**13.** الصحن، عبد الفتاح؛، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر،(1971).

**14.** رمزون، حسين فرحان، قراءات في أساليب البحث العلمي، حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،(1994).

**15.** الميثاق المهني لجمعية المحاسبين القانونيين– دمشق، سورية،(1990).