

العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراقبي الحسابات الخارجيين وإدارات الشركات العراقية (دراسة ميدانية)

م.م. فراس خضير الزبيدي
جامعة القاسمية
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم الدراسات المالية والمصرفية

الملخص

ان استقلالية مراقب الحسابات تعني الحرية الكافية التي تتوفر له للوصول الى جميع المعلومات والسجلات المتعلقة بالهيئات الخاضعة للرقابة والحصول على هذه المعلومات . وتتأتى أهمية هذا الموضوع كنتيجة لقيام الهيئات الخاضعة للرقابة بتعيين وعزل مراقب الحسابات وبالتالي فإنه يؤدي الى نوع من الضغوطات على استقلالية مراقبي الحسابات وبالتالي ينعكس على تقريره النهائي استهدف هذا البحث دراسة اهم العوامل التي تؤثر في تغيير مراقب الحسابات العراقي من وجهة نظر مراقبي الحسابات من جهة وإدارات الشركات من جهة اخرى وقد توصل البحث الى ان هناك عوامل تؤثر تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات اهمها . (اصدار المراقب تقرير متحفظ ، المنافسة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات ، وجود علاقة شخصية مع مراقب حسابات اخر ، الحصول على خدمات اضافية من مكتب مراقب حسابات اخر)

المقدمة

تعتبر الاستقلالية الحجر الأساس في مهنة مراقبة الحسابات ويجب ان يستند عليه المراقب حيث ان المطلوب منه ان يفصح في تقريره ان عملية الرقابة قد تمت وفقاً لاجراءات التدقيق المتعارف عليها الا ان ما نلاحظه في الحياة العملية هو ان المراقب يحرص بالحفاظ على الشركات التي يقوم بمراقبة حساباتها بينما هذه الشركات التي ترفض حساباتها من قبل المراقب يفضلون تغييره وبذلك فهو يخسر هذه الشركة وعليه فهو بين امرين يجب ان يقرر بينهما اذ يجب عليه ان يكون دبلوماسياً اي ان لا يفرض اراءه واجراءاته ومبادئه بصرامه متمسكاً بمبدأ الحياد والاستقلال الى درجة تجعل من تمسكه هذا تطرفاً ولا ان يسمح لنفسه بأن يتساهل في تطبيق مبادئه واجراءاته ويذعن الى رغبات عميله وينفذها دون تحفظ او دون محاولة منه باقناع الشركة بالعدول عن هذه التصرفات الغير سليمة اذ ان هذا التساهل يعني انه سوف يصادق على بيانات ختامية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي ولا نتيجة الاعمال لتلك الفترة . (عثمان ، ١٩٩٩) .

لذلك فقد هدف هذا البحث الى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات من وجهة نظر مراقبي الحسابات وإدارات الشركات ، حيث تم تقسيم البحث الى جزئين الاول يتعلق بالاطار النظري والدراسات السابقة اما الثاني فتناول تحليل النتائج وصولاً الى الاستنتاجات والتوصيات .

منهجية البحث**A. مشكلة البحث**

منذ فترة طويلة الجدل يدور حول تغيير مراقب الحسابات خاصة بعد المشاكل المالية التي واجهت بعض منشآت الاعمال الضخمه مثل شركة انرون للطاقة وارتباط ذلك بفشل المراقب في التقرير مسبقا عن تلك المشاكل ،وكما نعلم فان قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ يلزم جميع الشركات الخاصة بخضوعها لعملية التدقيق والرقابة من قبل مراقب حسابات تعينه الهيئة العامة للشركة وبأماكنها عزله او تغييره.

وعلى ذلك يمكن القول ان هناك اهمية لدراسة موضوع تغيير مراقب الحسابات الخارجي والتعرف على العوامل المؤثرة في هذا التغيير وفي نظر الباحث فان هناك عوامل تتعلق بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة واخرى متعلقة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة .

B. هدف البحث

يهدف البحث الى بيان العوامل التي تؤثر في تغيير مراقب الحسابات من خلال العوامل الاتية :-

- a. عوامل متعلقة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة .
- b. عوامل متعلقة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة .

C. فرضيات البحث

لتحقيق هدف البحث قام الباحث بوضع واختيار فرضية عممية وفرضية بديلة لكل من العوامل وكالاتي :-

A. الفرضيات المتعلقة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة

H٠ - لا تؤثر العوامل الخاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة في تغيير مراقب الحسابات

H١ - تؤثر العوامل الخاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة في تغيير مراقب الحسابات .

B. الفرضيات المتعلقة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة

H٠ - لا تؤثر العوامل الخاصة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة في تغيير مراقب الحسابات

H١ - تؤثر العوامل الخاصة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة في تغيير مراقب الحسابات .

D. اسلوب وطريقة البحث

اعتمد الباحث اسلوب الاستبيان في جمع بيانات البحث الميدانية حيث تم تصميم استمارة الاستبيان (ملحق رقم ١) وذلك بالاعتماد على بعض الادبيات المتعلقة بموضوع البحث وذلك على مجموعتين

١. مجموعة خاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة حيث تضمنت ٤ مؤشرات .

٢. مجموعة خاصة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة حيث تضمنت ٦ مؤشرات .

وقد تم توزيع استمارات الاستبيان بأشراف الباحث على فئتين من المجيبين وهما :-

- A. فئة إدارات الشركات الخاصة * حيث تم توزيع ٧٠ استثماراً على الإدارات العليا في بغداد وبعض محافظات الفرات الأوسط وكان عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل ٦٦ استثماراً .
- B. فئة مراقبي الحسابات حيث تم توزيع ١٠٠ استثماراً على مراقبي الحسابات في بغداد وبعض محافظات الفرات الأوسط وقد كان عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل ٩٨ استثماراً .

وبذلك كانت نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل ٩٦%

* تم توزيع الاستثمارات على الشركات الخاصة فقط وذلك وفقاً للمادة ١٣٣ من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ (تخضع حسابات الشركة المختلطة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية اما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي الحسابات تعينهم الجمعية العمومية للشركة)

(الاطار النظري والدراسات السابقة)

• التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

ان كلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audire) والذي يعني الاستماع وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بداياتها تتم عن طريق استماع المدقق الى ما يجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالانشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالاضافة الى القطاع الحكومي ، وكان لمهنة مراقبة الحسابات اهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاء لمن يكتشف له مراقب الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها . (ديوان المحاسبة الاردني ، ٢٠٠١ ص ١٩)

وقد ظهرت اول منظمة مهنية في مجال مراقبة الحسابات في فينيسيا عام ١٥٨١ حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالاضافة الى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرا في مهنة المحاسبة ، وفي عام ١٦٦٩ اصبحت عضوية هذه الكلية شرطا من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات ، ومن ثم اتجهت الدول الاخرى الى تنظيم مهنة مراقبة الحسابات . وكانت بريطانيا الثانية بعد ايطاليا في تنظيم المهنة ، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام ١٧٧٣ وقد اصبحت مهنة مستقلة فيها عندما انشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام ١٨٥٤ . و كان لصدور قانون الشركات البريطاني عام ١٨٦٢ والذي نص على وجوب الرقابة بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم ان ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة مراقبة الحسابات وانتشارها وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام ١٨٨١ والولايات المتحدة الامريكية عام ١٨٨٢ والمانيا عام ١٨٩٦ وكندا عام

١٩٠٢ واستراليا عام ١٩٠٤ وفنلندا عام ١٩١١ وتتابعبت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لايكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة مراقبة الحسابات . (ديوان المحاسبة الاردني ، ٢٠٠١، ص ١٩)

وكان لجمهورية مصر العربية السبق على المستوى العربي في هذا المجال ، اذ كانت مهنة مراقبة الحسابات تمارس دون تنظيم لغاية عام ١٩٠٩ حيث صدر القانون رقم (١) الذي نظم ممارسة المهنة . وقد انشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٤٦ ، ثم تحولت الى نقابة بموجب قانون رقم (٣٩٤) عام ١٩٥٥ وفي الكويت ظل القانون الهندي لعام ١٩١٣ ساريا الى ان صدر قانون الشركات الكويتي رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠ وفي عام ١٩٦٢ صدر القانون رقم (٦) الذي نظم مهنة مراقبة الحسابات (ديوان المحاسبة الاردني ، ٢٠٠١، ص ١٩)

ولما كانت مهنة مراقبة الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فاننا نلاحظ اثر ذلك على تطور المهنة في الدول العربية فنجد ان المهنة في الدول العربية التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت اكثر منها في الدول العربية التي اتبعت النهج الفرنسي ففي سوريا ولبنان لم يكن للمهنة الاهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت خاضعة للنفوذ البريطاني حيث لم تكن المهنة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت وقد صدر قانون التجارة اللبناني عام ١٩٤٣ وقانون التجارة السوري عام ١٩٤٩ . وكان قانون التجارة السوري متميزا عن اللبناني في كونه حدد للمراقب حقوقه وواجباته واشترط عليه ان يكون مرخصا

ومع ذلك لم يصدر القانون المنظم للمهنة في سوريا الا في عام ١٩٥٨ . اما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة مراقبة الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام ١٩١٩ الى ان صدر قانون الشركات الفلسطيني عام ١٩٢٩ وقد ابقى

على نفس النصوص والمواد المستمدة من القانون البريطاني وظل هذا التشريع سارياً حتى عام ١٩٤٨ أما في العراق فقد صدرت التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات عام ١٩١٩ وكانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني وظل القانون الهندي سارياً في العراق حتى عام ١٩٥٧ الى ان استبدل بقانون الشركات العراقي عام ١٩٥٨ واصبح لمهنة مراقبة الحسابات قانون خاص بها ويوجد حالياً لدى جميع الدول العربية التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات (قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧)

تغيير مراقب الحسابات في العراق

لم ينص قانون الشركات العراقي صراحة على موضوع مراقب الحسابات حيث اعتبر العقد السنوي لتعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة للشركة وتجديده يعني الاستمرار في عمله حيث نصت المادة ١٠٢ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ للمعدل على مايلي "الهيئة العامة هي اعلى هيئة في الشركة وتكولى تقرير كل ما يعود لمصلحتها ويكون لها بوجه خاص ما يلي

الفقرة (٦) تعيين مراقب الحسابات وتحديد اجوره في الشركات الخاصة

اما قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين فنرى ان المادة ١٤ قد تناولت الاتي

" في حالة تغيير مراقب الحسابات من قبل ادارة الشركة بسبب خلافة معها يحق لمراقب الحسابات عرض القضية امام المساهمين لتوضيح الاسباب التي ادت الى الخلاف وعلى مراقب الحسابات الجديد ان يتصل بزميلة القديم لاستيضاح اسباب ذلك ويتوجب عليه رفض تدقيق الشركة

في حالة توافر أدلة مقنعة بان التغيير كان غير عادل وينتقص من كرامة المهنة وشرفها .

كذلك نلاحظ المادة ٢٧ ز من قواعد السلوك المهني والتي نصت على الاتي : على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغييره التاكيد من اتخاذ الشركة لاجراءات التي يتطلبها القانون والنظام النافذ لذلك وعلى مراقب الحسابات الجديد التأكد من ان اجراءات تشريحه سليمة من الناحية القانونية قبل قبوله الترشيح .

مما سبق اعلاه نلاحظ ان القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة مراقب الحسابات في العراق وخاصة فيما يتعلق بتغيير مراقب الحسابات في الشركات لم تعط المراقب حق مناقشة تغييره وهذا يعتبر ومن وجهة نظر الباحث لجحاف بحق مراقب الحسابات في العراق .

الدراسات السابقة

أولاً :- دراسة (علقم ، ١٩٩٧) عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على عوامل تغيير مراقب الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية واختيارها ، من وجهة نظر المراقبين الذين تم تغييرهم ، والادارة في الشركات المساهمة العامة التي جرى فيها التغيير ، حيث شملت الدراسة على عينة بلغت ١٥٠ مفردة تم اختيارها عشوائيا من بين فئتين اساسيتين هما : مراقبي الحسابات الخارجيين ، والادارة في الشركات المساهمة العامة ، وتم تقسيم العوامل كما يلي :

- العوامل المرتبطة بالشركة وتشمل ما يلي : تغيير الادارة ورغبة الادارة في الحصول على خدمات اضافية وكسب الثقة في الشركة والادارة وتركيز اعمال المراقبة للشركات التابعة لها بمراقب واحد

- والعلاقة الشخصية بين ادارة الشركة والمراقب والتعثر في وضع الشركة المالي وحجمها وربحيته .
- العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير : وتتمثل في الخلاف حول نطاق واجراءات عملية الرقابة وحول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية واصدار تقرير فيه تحفظات او امتناع عن ابداء الرأي والخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة وحول اجور المراقبة .
- العوامل المرتبطة بمكتب المراقب : وتشمل جودة اعمال الرقابة وشهرة مكتب المراقب وحجمه والرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين .

وقد توصلت الدراسة الى نتائج التالية :-

١. تؤثر العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بتطبيق المعايير وقواعد السلوك المهني والعوامل المرتبطة بمكتب المراقب في تغيير مراقب الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراقبي الحسابات .
٢. تؤثر العوامل المرتبطة بالشركة ، والعوامل المرتبطة بمكتب المراقب في تغيير مراقب الحسابات الخارجي اما العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير وقواعد السلوك المهني فلا تؤثر في تغيير مراقب الحسابات وذلك من وجهة نظر ادارت الشركات .
٣. ليست هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات المراقبين وادارت الشركات حيال العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بمكتب المراقب بينما ظهرت هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات المراقبين وادارات الشركات حيال العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير وقواعد السلوك المهني .

٤.

ثانياً: دراسة (خشارمة والعمري ، ٢٠٠٠) تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية في وجهة نظر مدققي الحسابات

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع مهنة المراقبة في الاردن وكذلك التأكد من ان تغيير المراقب الخارجي من قبل الشركة له اسباب مبررة وان هذه الشركات تراعي

القوانين في عزل المراقب ولتحقيق هدف الدراسة فقد لجأ الباحث الى استخدام استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة التي تتكون من مراقبي الحسابات الخارجيين البالغ

عددهم ١٠٠ مراقب وقد ظهرت الدراسة النتائج التالية :-

١. ان الاسباب المرتبطة بالشركة تؤدي الى تغيير المراقب .
٢. الاسباب المرتبطة بتطبيق المعايير تؤدي الى تغيير المراقب .
٣. الاسباب المرتبطة بمكاتب المراقبين تؤدي الى تغيير المراقب .
٤. ان تغيير المراقب لا يؤثر على ارباح الشركة .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة توصيات اهمها

١. ضرورة القيام باجراء دراسات حول اسباب تغيير المراقب من وجهة نظر فئات اخرى .
٢. العمل على استمرار تطوير القوانين والتعليمات المتعلقة بالمهنة .
- ٣.

ثالثاً :- دراسة (جلس ومقداد ، ٢٠٠٠) العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين

هدفت هذه الدراسة الى محاولة التعرف على طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب الرقابة العاملة في قطاع غزة والمشاكل التي تواجهها وعلاقتها مع دوائر الضريبة والعوامل التي تؤثر على نجاح وتطور هذه المكاتب وقد استخدم الباحثان اسلوب الاستبيان للحصول على البيانات وقد تضمن الاستبيان ثلثه اجزاء الاول تضمن معلومات عامة عن مكاتب الرقابة العاملة في فلسطين من حيث قيمة رأس المال ، الملكية ، حجم اعمال المكاتب، الامكانيات المتاحة ، البرامج المحاسبية المستخدمة ، سنة التأسيس ، عدد العاملين والمتدربين بالمكتب .

أما الجزء الثاني فتضمن معلومات حول طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ونسبة كل نوع إلى حجم أعمال المكتب ، العوامل المؤثرة على نجاح المكتب من وجهة نظر أصحاب المكاتب ، المشاكل التي تواجه أصحاب مكاتب المحاسبة والمراقبة وطرق حل الخلافات التي قد تقع بين المكتب والزبائن .

أما الجزء الثالث فتضمن معلومات عن أداء مكاتب المحاسبة والمراقبة في ظل السلطة الفلسطينية مقارنة بعهد الاحتلال الاسرائيلي من حيث معدل الريج ، عدد الزبائن وعلاقة المكاتب مع بعضها البعض ، حجم رأس مال المكتب وحجم استثمارات الزبائن .

وقد تمثل مجتمع الدراسة من ١٠٦ مكتب محاسبة ومراقبة حسابات وقد توصلت الدراسة إلى ان طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراقبة موزعة على النحو الاتي ٤٣% خدمات محاسبية ، ٢٨% استشارات ضريبية ، ٢٣% مراقبة و الباقي ٦% خدمات واستشارات اخرى اما بالنسبة للعوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والمراقبة كان من اهمها كفاءه العاملين بالمكتب والشهرة التي يتمتع بها المكتب وبخصوص العلاقة مع دوائر الضريبة فقد اظهرت الدراسة ان العلاقة تفتقد الى الثقة المتبادلة ففي معظم الاحوال لا تعترف دوائر الضريبة بالحسابات الختامية المعتمدة من قبل مكاتب المراقبة كاساس لتحديد الريج الخاضع للضريبة بل تعتمد التقدير الجزافي اما عن المشاكل التي تواجه مكاتب المحاسبة والمراقبة فقد اظهرت الدراسة ان عدم وضوح الانظمة والقوانين الضريبية وعدم توفر الثقة المتبادلة بين دوائر الضريبة والمكاتب المحاسبية هي اهم المشاكل التي واجهت مكاتب المحاسبة .

رابعاً :- دراسة (صيام وابو حميد ، ٢٠٠٦) مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في الاردن بقواعد تتعلق بعلاقة المراقب مع عملائه وقواعد تتعلق بعلاقة المراقب مع زملائه ، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراقب ، وقواعد تتعلق بمحافضة المراقب على ادائه المهني وقد استخدم الباحثان استمارة استبيان للحصول على البيانات وقد تم توزيعها على مراقبي الحسابات المجازين بسنبة ٣٠% من مجتمع الدراسة البالغ ٤٥٥ وقد توصلت الدراسة الى ان هناك التزاماً من قبل مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وقد تم ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو الآتي :-

قواعد السلوك المهني المتعلقة على الاداء المهني للمراقب ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراقب ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراقب مع عملائه ، والقواعد العامة للسلوك المهني ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراقب مع زملائه .

خامساً :- دراسة (التويجري والنافعاني ، ٢٠٠٨) جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين

هدفت هذه الدراسة الى معرفة اراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراقبة المؤداة بواسطة مكاتب الرقابة وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب الرقابة على اخر وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان تم تصميمه اعتماداً على الدراسات السابقة مكونه من ثلاثه اجزاء الاول العوامل المؤثرة بجوده خدمة المراقبة (٢٥ عامل) ومدى توفر تلك العوامل في المكتب الذي

يعمل فيه المراقب، الثاني العوامل المؤثرة على المفاضلة من مكاتب الرقابة المختلفة والتي تحكم قرار العميل في السوق السعودية (١٠ عامل (اما الثالث فهي معلومات شخصية عن معبيء الاستبيان (٥ اسئلة) وتم توزيعها على ٩٥ مراقب تابعين الى ٨ مكاتب في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية وقد توصلت الدراسة الى ما يلي :-

ان اكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جوده المراقبة من وجهة نظر المراقبين هي

١. الخبرة العملية لاعضاء مكتب الرقابة في مجال الرقابة
٢. الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابه التقرير عنها
٣. الكفاءة العلمية لاعضاء مكتب الرقابة متمثلة بالشهادات الاكاديمية

اما اكثر عوامل مؤثره في قرار التفضيل بين مكاتب الرقابة فهي

١. التعامل السابق بين مكتب الرقابة والعميل .
٢. اجور الرقابة
٣. السمعة والشهرة لشركة او مكتب الرقابة

كما وقد اوضحت الدراسة وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع . كذلك ان عدد من عوامل الجوده وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد او اكثر مما يلي :

نوع وظيفة المراقب ، العمر ، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ، الخبرة ..

سادساً :- دراسة (جريوع ، ٢٠٠٨) مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مجالات مساهمة التغيير الاجباري للمراقب الخارجي في تحسين جودة عملية المراقبة وتعزيز موضوعيته واستقلاله وقد استخدم الباحث استبيان مكون من ثلاثة اجزاء وتم توزيعه على المراقبين الخارجيين في قطاع غزة وقد بين نتائج

الدراسة ان فكرة التغيير الاجباري للمراقب الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل ناتجة عن انخفاض قيمة اسهمها في السوق المالية وان طول فترة تعاقد المراقب والعميل سوف تؤدي الى نقص موضوعية واستقلالية المراقب الخارجي وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي من شأنها ان تساهم في تحسين عملية المراقبة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراقب الخارجي .

سابعاً : دراسة (Beattie and Fearnly, 1995)

The Importance Of Audit Firm Characteristics and
The Drivers at Auditor Chang in UK Listed Companies

هدفت هذه الدراسة الى بيان العلاقة بين مراقبي الحسابات والشركات التي يتم مراقبتها وقد استخدم الباحثان اسلوب الاستبيان حيث كان مجتمع الدراسة مكون من ٢١٠ شركة بريطانية وقد توصلت الدراسة الى ان العوامل التالية تؤدي الى تغيير مراقبي الحسابات : مستوى اجور عملية الرقابة ، شهرة وسمعه مراقبي الحسابات، تغيير محلي ادارة الشركة ، عدم تقديم خدمات كافية من قبل مراقب الحسابات وعدم قبول ادارات الشركات لمستوى ونوعية عمل مراقب الحسابات .

ثامناً : دراسة (Eli zur, Ranmg, 1996)

هدفت هذه الدراسة الى وضع مقترحات بناءه في التغيير الاجباري لمراقب الحسابات واقتрحت الدراسة نموذج مكون من عدد من الفترات المتعددة للتخطيط الافضل لضمان جودة الرقابة ، بالاضافة الى تقديم مقترحات عديدة تتعلق بجودة الرقابة اهمها :

- ❖ قدرة مراقب الحسابات في اداء عمله .
- ❖ اجور عملية الرقابة .

❖ الخسارة المتوقعة بسبب فشل عملية الرقابة .

وقد توصلت الدراسة الى تمتع مراقب الحسابات بالاستقلالية والحيادية يؤدي الى تخفيض مستوى جوده عالية في الرقابة زيادة اجور الرقابة تؤدي الى زيادة جوده عملية الرقابة .

نتائج الدراسة الميدانية

فيما يلي نتائج تحليل استمارات الاستبيان التي تم توزيعها على عينة البحث

١. تحليل العوامل الخاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة
 د. تحليلها اجابات ادارات الشركات

جدول رقم (١)

N = ٦٦

ت	العامل	غير مهم		متوسط الاعمية		مهم		مهم جداً		الوسيط الحسابي
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
١	يتم تغيير مراقب الحسابات لضمان عدم وجود علاقة مع الادارة القديمة	٣٧,٨	٢٥	٣٢,٣	٢١	٢٦,٨	١٨	٣	٢	١٠,٩٥
٢	يتم تغيير مراقب الحسابات لوجود علاقة شخصية مع مراقب حسابات اخر	٠	٠	٣	٢	٣٩,٦	٢٦	٥٨	٣٨	٣٠,٥٥
٣	يتم تغيير مراقب الحسابات للحصول على خدمات اضافية من مراقب الحسابات الجديد	١٠,٥	١	٦	٤	٣٢,٣	٢١	٦٠,٤	٤٠	٢٠,٥٢
٤	يتم تغيير مراقب الحسابات لعدم توفر السيولة النقدية في الشركة	٧,٥	٥	١٤	٩	٢٥,٦	١٧	٥٣,٧	٣٥	٢٠,٢٦

b. تحليل اجابات مراقبي الحسابات

جدول رقم (٢)

N=٩٨

ت	العامل	غير مهم		متوسط الاهمية		مهم		مهم جداً		الوسط الحسابي
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
١	يتم تغيير مراقب الحسابات لضمان عدم وجود علاقة مع الادارة القديمة	٥٧,١	٥٦	١٧,٣	١٧	١٥,٣	١٥	١٠,٣	١٠	١٠,٧٨
٢	يتم تغيير مراقب الحسابات لوجود علاقة شخصية مع مراقب حسابات اخر	١٥,٢	١٥	١٢,٨	١٣	١٧,٧	١٧	٥٤,٣	٥٣	٣,١
٣	يتم تغيير مراقب الحسابات للحصول على ختمات اضافية من مراقب الحسابات الجديد	١	١	٧,٣	٧	٢٦,٨	٢٦	٦٥	٦٤	٣,٥٦
٤	يتم تغيير مراقب الحسابات لعدم توفر المبيولة النقدية في الشركة	٠	٠	٦	٦	٣١,٧	٣١	٦٢,٢	٦١	٣,٥٦

العوامل الخاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة
a. اجابات ادارات الشركات

تم ايضاح الاجابات من قبل ادارات الشركات في الجدول رقم (١) حيث يبين لنا مدى تأثير العوامل الاربعة على تغيير مراقب الحسابات في الشركات حيث نلاحظ الاتي

العامل الأول :- لم يكن له اي تأثير في تغيير مراقب الحسابات حيث ان الوسط الحسابي له ١,٩٥ بينما نلاحظ الوسط الحسابي اللفظي هو ٢,٥ .

العامل الثاني :- له تأثير كبير في تغيير مراقب الحسابات حيث كان الوسط الحسابي له ٣,٥٥

العامل الثالث :- له تأثير كبير في تغيير مراقب الحسابات حيث كان الوسط الحسابي له ٣,٥٢

العامل الرابع :- له تأثير كبير في تغيير مراقب الحسابات حيث كان الوسط الحسابي له ٣,٢٦

b. اجابات مراقبي الحسابات

يبين لنا الجدول رقم (٢) مدى تأثير العوامل للخاصة بالجهة الخاضعة لعملية الرقابة من وجهة نظر مراقبي الحسابات على تغيير مراقب الحسابات حيث نلاحظ الاتي

العامل الأول :- لم يكن له تأثير حيث كان وسطه الحسابي ١,٧٨

العامل الثاني :- له تأثير قوي حيث كان وسطه الحسابي ٣,١

العامل الثالث :- ايضا له تأثير قوي حيث كان وسط الحسابي ٣,٥٦

العامل الرابع :- له تأثير قوي حيث كان وسطه الحسابي ٣,٥٦

مما سبق اعلاه نلاحظ ان هناك اتفاق في اجابات ادارات الشركات ومراقبي الحسابات من ان هذه العوامل لها تأثير كبير على تغيير مراقبي الحسابات في الشركات وبالتالي فانه يتم فحص الفرضية H_0 حيث ان هذه العوامل لها تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات وبالتالي اثبات

الفرضية H_1

١. تحليل العوامل الخاصة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة
 أ. تحليل اجابات ادارات الشركات

N=٦٦

جدول رقم (٣)

ت	العامل	غير مهم		متوسط الاهمية		مهم		مهم جداً		الوسط الحسابي
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
١	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب المنافسة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات	٠	٠	٢	٣,١	١١	١٦,٦	٨٠,٣	٥٣	٣,٧٧
٢	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب اصدار المراقب تقريراً متحفظاً	٠	٠	٢	٣	٨	١٢,١	٨٤,٩	٥٦	٣,٨٢
٣	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات بسبب صغر حجمه	٤,٥	٣	٦	٤	١٥	١٠	٧٤,٥	٤٩	٣,٥٩
٤	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات لوجود مكاتب ذات شهرة واسعة	٠	٠	٣	٢	١٩,٧	١٣	٧٧,٣	٥١	٣,٧٤
٥	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات الصغير بمكتب كبير لكسب ثقة المستثمرين الجدد	١,٥	١	٤,٥	٣	١٥	١٠	٧٨	٥٢	٣,٧١
٦	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات واستخدام مكتب اخر	١,٥	١	٦	٤	١٩,٧	١٣	٧٢,٨	٤٨	٣,٦٤

ذو أعمال ذات جودة عالية									
-------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

b. تحليل اجابات مراقبي الحسابات

جدول رقم (٤)

N=٩٨

ت	العامل	غير مهم		متوسط الاهمية		مهم		مهم جداً		للمعظم الحسابي
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
١	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب المناقشة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات	١٠,٢	١٠	٧,١	٧	١٠,٢	١٠	٧٢,٥	٧١	٣,٤٥
٢	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب اصدار المراقب تقريراً متحفظاً	٠	٠	٢,١	٢	٩,١	٩	٨٨,٨	٨٧	٣,٨٧
٣	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات بسبب صغر حجمه	٤,١	٤	١١,٢	١١	٧١,٤	٢١	٦٣,٣	٦٢	٣,٤٤
٤	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات لوجود مكاتب ذات شهرة واسعة	٥,١	٥	١٤,٣	١٤	١١,٢	١١	٦٩,٤	٦٨	٣,٤٥

٣٠٢٨	٦٥	٦٦,٣	٨	٨,٢	١٢	١٢,٣	١٣	١٣,٢	٥	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات الصغير بمكتب كبير لكسب ثقة المستثمرين الجدد
٣,٦٣	٧٥	٧٦,٥	١٣	١٣,٣	٧	٧,١	٣	٣,١	٦	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات واستخدام مكتب آخر ذو اعمال ذات جودة عالية

العوامل الخاصة بالجهة التي تقوم بعملية الرقابة
٥. اجابات ادارات الشركات

من الجدول رقم (٣) والذي يبين اجابات ادارات الشركات بشأن
العوامل الـ (٦) وتأثيرها على تغيير مراقب الحسابات في الشركات
نلاحظ الاتي :-

العامل الأول :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان
الوسط الحسابي له ٣,٧٧

العامل الثاني :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان
وسطه الحسابي ٣,٨٢

العامل الثالث :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان
وسطه الحسابي ٣,٥٩

العامل الرابع :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان
وسطه الحسابي ٣,٧٤

العامل الخامس :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٧١

العامل السادس :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٦٤

b. اجابات مراقبي الحسابات

من الجدول رقم (٤) والذي يبين اجابات مراقبي الحسابات بشأن العوامل الـ (٦) ومدى تأثيرها على تغيير مراقب الحسابات في الشركات نلاحظ الاتي :-

العامل الأول :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٤٥

العامل الثاني :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٨٧

العامل الثالث :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٤٤

العامل الرابع :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٤٥

العامل الخامس :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٢٨

العامل السادس :- له تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات حيث كان وسطه الحسابي ٣،٦٣

من خلال ما سبق نلاحظ اتفاق اجابات ادارات الشركات ومراقبي الحسابات على ان هذه العوامل لها تأثير كبير على تغيير مراقب الحسابات في الشركات وبالتالي يتم بحض الفرضية H_0 واثبات الفرضية H_1 .

الاستنتاجات والتوصيات**الاستنتاجات**

١. قصور القوانين والتشريعات العراقية فيما يتعلق بتغيير مراقب الحسابات حيث انها لم تعطي الحق لمراقب الحسابات من مناقشة قرار تغييره .
٢. لا توجد فروق جوهرية بين اجابات ادارات الشركات ومراقبي الحسابات حول تأثير جميع العوامل المرتبطة بالشركة وبالمراقب على تغيير المراقب .
٣. هناك اختلاف بسيط بين اجابات ادارات الشركات ومراقبي الحسابات حول درجة التأثير ويمكن توضيحها وحسب اهميتها النسبية كالآتي :-

٥. ادارت الشركات

اصدار المراقب تقريراً متحفظاً ، المنافسة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات ، وجود مكاتب ذات شهرة واسعة ، وجود مكاتب كبيرة تكسب ثقة المستثمرين الجدد ، مكاتب رقابة ذات اعمال اكثر جودة ، صغر حجم مكتب الرقابة ، العلاقة الشخصية مع مكتب اخر ، الحصول على خدمات اضافية ، عدم توفر السيولة النقدية في الشركة .

٦. مراقبي الحسابات

اصدار المراقب تقريراً متحفظاً ، استخدام مكتب ذو اعمال ذات جودة عالية ، الحصول على خدمات اضافية ، عدم توفر سيولة نقدية في الشركة ، المنافسة الحاصلة من مكاتب مراقبي الحسابات ، وجود مكاتب رقابة ذات شهرة واسعة ، صغر حجم مكتب الرقابة ، وجود مكاتب كبيرة تكسب ثقة المستثمرين الجدد ، وجود علاقة شخصية مع مكتب اخر .

٤. تطابق اجابات ادارت الشركات مع مراقبي الحسابات بشأن عامل ضمان عدم وجود علاقة مع الادارة القديمة .

التوصيات

١. ضرورة اعادة النظر بقاتون الشركات العراقي والتشريعات النافذة واضافة مادة تتعلق بحماية مراقب الحسابات من تغييره في الشركات العراقية ومناقشة حقه عند تغييره .
٢. يتوجب على جمعية مراقبي الحسابات العراقيين ان تتخذ دورها بشأن تغيير مراقب الحسابات من خلال اقامة الدورات والمؤتمرات
٣. قيام جمعية مراقبي الحسابات العراقيين بتشجيع المكاتب الصغيرة على الاندماج لتكوين مكاتب كبيره لمراقبي الحسابات .
٤. وضع معيار محاسبي جديد بشأن تغيير مراقب الحسابات يوجب الشركات على اتباعه .

المراجع

١. " قواعد السلوك المهني " نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ، ١٩٨٣ .
٢. التوجيهي ، عبد الرحمن والناعابي ، علي حسين " جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين " مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة م ٢٢/١٤/٢٠٠٨ ص ٢١٩ - ٢٥٥ .
٣. جربوع ، يوسف محمد " مجالات مساهمة التغيير الاتزامي للمراجع الخارجي في تحسين جوده عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " دراسة تطبيقية على الدراسات الانسانية م ١٦/١٤/٢٠٠٨ ص ٧٥٧ - ٧٩٤ .
٤. حلم ، سالم عبد الله ومقداد ، محمد ابراهيم " العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين " مؤتمر المحاسبة في بيئة متغيرة ، جامعة اليرموك - الاردن سنة ٢٠٠٠ .
٥. خشارمه ، حسين علي والعمرى ، احمد محمد " تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية في وجهة نظر مدققي الحسابات " دراسة ميدانية ، مؤتمر المحاسبة في بيئة متغيرة ، جامعة اليرموك ، الاردن سنة ٢٠٠٠ ، ص ١ - ٣١ .
٦. ديوان المحاسبة " مهنة تدقيق الحسابات بين الامس واليوم في المملكة الاردنية الهاشمية " عمان ، ٢٠٠١ ، ص ١٩ .

٧. صيام ، وليد زكريا وابو حميد ، محمود فؤاد فارس " مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني " مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة م ٢٠٠٦/٢٤/٢٠ ، ص ١٩٩ - ٢٤٨ .

٨. عثمان ، عبد الرزاق محمد " اصول التدقيق والرقابة الداخلية " جامعة الموصل الطبعة الثانية ١٩٩٩ .

٩. علقم ، محمد والرجبي ، محمد " عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية " مجلة دراسات م ٢٤ / ١ ع ، ١٩٩٧ ص ١٨٥ - ٢٠٤ .

١٠. قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ .

١١. Beattie V.And S.Fearnely (١٩٩٥) " The Importance Of Audit Firm Characteristics and The Drivers at Auditor Chang in UK Listed Companies " Accounting and Business Research Vol.٢٥ No.١٠٠.P.P.٢٢٧ - ٢٣٩ .

١٢. Elizur, Ramy, Falk and Haim (١٩٩٦) "Plonned Audit Quality " Journal of Accounting and Public Policy, Vol.١٥ N.٣ P.P ١ - ٢٣ .

الملحق رقم (١)

استمارة الاستبيان

السيد المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد

تهدف هذه الاستمارة الى الحصول على معلومات حول العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات العراقي من وجهة نظر مراقبي الحسابات وإدارات الشركات ، وباعتبارك احد هذه الفئات فان رأيك ذو اهمية في الوصول الى نتائج دقيقة من البحث .

لذا أرجو قراءة مفردات الاستبيان بدقة ووضع إشارة (√) أمام العبارة التي تعكس وجهة نظرك . علماً بان إجابتك ستحول الى أرقام تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم فائق الشكر والاحترام

الباحث

فراس خضير الزبيدي

الأتي مجموعة من العوامل التي تؤدي الى تغيير مراقب الحسابات يرجى تأشير إجابة واحدة إمام كل فقرة

ت	العوامل المؤثرة	غير مهم	متوسط الأهمية	مهم	مهم جداً
١	يتم تغيير مراقب الحسابات لضمان عدم وجود علاقة مع الادارة القديمة				
٢	يتم تغيير مراقب الحسابات لوجود علاقة شخصية مع مراقب حسابات آخر				
٣	يتم تغيير مراقب الحسابات للحصول على خدمات اضافية من مراقب الحسابات الجديد				
٤	يتم تغيير مراقب الحسابات لعدم توفر السيولة النقدية في الشركة				
٥	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب المنافسة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات				
٦	يتم تغيير مراقب الحسابات بسبب اصدار المراقب تقريراً متحفظاً				
٧	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات بسبب صغر حجمة				
٨	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات لوجود مكاتب ذات شهرة واسعة				
٩	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات الصغير بمكتب كبير لكسب ثقة المستثمرين الجدد				
١٠	يتم تغيير مكتب مراقب الحسابات واستخدام مكتب آخر ذو اعمال ذات جودة عالية				

ان استقلالية مراقب الحسابات تعني الحرية الكافية التي تتوفر له للوصول الى جميع المعلومات والسجلات المتعلقة بالهيئات الخاضعة للرقابة والحصول على هذه المعلومات.

وتتاتي اهمية هذا الموضوع كنتيجة لقيام الهيئات الخاضعة للرقابة بتعيين وعزل مراقب الحسابات وبالتالي ينعكس على تقريره النهائي استهدف هذا البحث دراسة اهم العوامل التي تؤثر في تغيير مراقب الحسابات العراقي من وجهة نظر مراقبي الحسابات من جهة وادارات الشركات من جهة اخرى وقد توصل البحث الى ان هناك عوامل تؤثر تاثير كبير على تغيير مراقب الحسابات اهمها (اصدار المراقب تقرير متحفظ . المنافسة الحاصلة بين مكاتب مراقبي الحسابات . وجود علاقة شخصية مع مراقب حسابات اخر. الحصول على خدمات اضافية من مكتب مراقبة حسابات اخر)