***الإطــــــار النظـــــــرى***

# *مقدمــة البحـــث:*

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة فى الدول المتقدمة، ولها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية التى تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين، ولقد ساهمت مهنة المراجعة بشكل كبير فى تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات فى مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومى.

ومراقب الحسابات شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدًا من فترة إلى أخرى لما لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية، وعليه، ينبغى مراعاة المعايير، بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرًا وما يتبع ذلك من عواقب.([[1]](#footnote-1))

ومنذ فترة طويلة- ما يقرب من أربعة عقود- والجدل يدور حول عملية تغيير مراقب الحسابات الخارجى لمنشآت الأعمال وما إذا كان يتعين إجراء تناوب لمراقبى الحسابات Auditor Rotation على منشأة معينة كل فترة محددة، بما يعنى التغيير الإجبارى لمراقب الحسابات Mandatory Change، أم تترك عملية تغيير مراقبى الحسابات اختيارية حسب رغبة المراقب أو رغبة المنشأة محل المراجعة.([[2]](#footnote-2))

وقد زاد الجدل فى الفترة الأخيرة بسبب فضيحة الإفلاسات الكبرى لدى كبريات شركات المساهمة الأمريكية والتى بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (Enron)، وشركة (Word com) وغيرها، وما ترتب عليه من انهيار واحدة من أكبر مكاتب المراجعة فى العالم وهى مكتب (آرثر أندرسون)، مما أدى إلى وجود أزمة ثقة فى مهنة المحاسبة والمراجعة، وإلقاء اللوم على عمل مراقب الحسابات نتيجة فشل المراقب فى التقرير مسبقا عن تلك المشاكل. الأمر الذى أدى بالبعض إلى المطالبة بالتغيير الإجبارى لمراقب الحسابات كل فترة معينة.

وقد أثارت ظاهرة تغيير مراقبى الحسابات الكثير من الادعاءات بأن تقرير المراجعة أصبح سلعة تباع وتشترى وأن المنشآت أصبحت تتسوق من أجل الحصول على تقرير نظيف خالى من أى تحفظات جوهرية Un Qualified Opinion. وقد أطلق على هذه الظاهرة "ظاهرة تسوق الرأي" Opinion Shopping Phenomenon، حيث إن المراجعات الخارجية للمنشآت قد انحدرت فى الآونة الأخيرة إلى عملية مساومة بين مراقبى الحسابات وإدارات المنشآت. وحيث إن كفة إدارة المنشأة هى الراجحة فى ميزان القوة والسلطة، فإن إدارة المنشأة غالبًا ما تقوم ببذل المحاولات للحصول على تنازلات من مراقب الحسابات من خلال التهديد الضمنى بتغييره، فإذا نجحت إدارة المنشأة فى الحصول على هذه التنازلات كان بها، أما إذا فشلت فغالبًا ما تقوم إدارة المنشأة بتغيير مراقب الحسابات والبحث عن مراقب آخر أكثر تفاهمًا.

ويظهر دور آليات وقواعد حوكمة الشركات للحد من قدرة المنشآت على تغيير مراقب الحسابات وحماية استقلاله، على سبيل المثال: وجود مجالس إدارات نشطة ومستقلة، الفصل بين وظيفتى رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى، والتكامل بين جودة المراجعة الداخلية وعمل مراقب الحسابات، وأيضًا تشكيل لجان المراجعة فى شركات المساهمة، حيث تتولى هذه اللجنة العديد من المسئوليات منها تعيين وعزل مراقب الحسابات والعمل على تسوية الخلافات التى تنشأ بين المراقب وإدارة المنشأة أثناء قيام المراقب بعمله. وبالتالى فإن تشكيل لجان المراجعة يعمل على الحد من سلطة إدارة المنشآت فى عملية عزل مراقب الحسابات كوسيلة لتحقيق التوازن في ميزان القوة بين المراقب وإدارة المنشأة.

# *مشكلــة البحـــث:*

لقد نالت - وما تزال - قضية تغيير وعزل مراقبى الحسابات اهتماما كبيراً من أوساط المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة ولاسيما فى الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا، لما لهذه القضية من تأثير مهم على استقلال مراقب الحسابات ، حيث يؤدى ذلك إلى التساهل فى أداء عملية المراجعة مما ينجم عنه انخفاض جودة خدمات المراجعة، وبالتالى عدم جودة ومصداقية التقارير الصادرة عنها، ومن ثم تزداد حالات إخفاق المراجعة وتتفاقم مشكلة الدعاوى القضائية.([[3]](#footnote-3))

وتزداد المشكلة تعقيدًا فى الدول النامية نظرًا لحداثة هذه المهنة، ونقص الوعى بأهميتها، فضلاً عن انعدام أو ضعف التشريعات الأساسية التى تنظمها؛ مما يؤدى إلى جعل عملية التغيير عملية غير خاضعة لمعايير، ولهذا كان من الضرورى وضع ضوابط تهدف إلى منع التعسف فى ممارسة حق التغيير لمراقب الحسابات من جانب الإدارة، وتحمى مراقب الحسابات وتوفر له بيئة عمل خالية بقدر الإمكان من الضغوط على استقلاله الذهنى والمهنى.([[4]](#footnote-4))

وقد أدت كثرة حالات تغيير مراقبى الحسابات إلى اهتمام الجهات الحكومية والمهنية بهذه الظاهرة، فإن هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية SEC أصبح لديها حساسية من قضية الخلافات بين مراقب الحسابات والعميل، كما أنها أكدت سعيها للتعرف على الأسباب المتعلقة بتغيير المراقب بدقة بالغة من أجل الصالح العام، ولذلك أصدرت SEC سلسلة من التشريعات التى تهدف إلى منع ظاهرة تسوق الرأى (ويقصد به رغبة المنشأة فى الانتقال إلى مكاتب المراجعة الصغيرة حتى يكون هناك تساهل فى أداء عملية المراجعة والتغاضى عن بعض التحفظات في التقارير)، وذلك من خلال الإفصاح الفورى عن تغييرات مراقبى الحسابات والخلافات الفنية مع المراقب السابق.([[5]](#footnote-5))

ورغم أن الدراسات فى مجال تغيير مراقب الحسابات قد تبنت العديد من العوامل المسببة لتغيير مراقب الحسابات، إلا أن هناك العديد من الاعتبارات غير المعلنة من جانب الإدارة والتى تؤثر على هذا القرار، والهدف من ذلك تعظيم مصالحها المتعارضة مع مصالح الفئات المستخدمة للتقارير المالية فى الأجل القصير، خصوصًا وأن إدارات هذه المنشآت لا تفصح غالبًا عن الأسباب الحقيقية التى دفعتها إلى تغيير مراقب الحسابات بآخر، ويؤكد هذا ما انتهت إليه التحقيقات فى أشهر واقعة إفلاس فى الولايات المتحدة الأمريكية لشركة إنرون من وجود تواطؤ بين إدارة المنشأة ومكتب المراجعة الذى تعاملت معه المنشأة لفترة زادت عن خمسة عشر عامًا.

وعلى الرغم من أن التشريعات فى معظم دول العالم ومنها مصر تقضى بأن سلطة تعيين وعزل مراقب الحسابات هى اختصاص أصيل للجمعية العمومية، إلا أن الواقع العملى يثبت لنا أن هذا الأمر يتم عادة بناء على اقتراح من إدارة المنشأة وغالبًا ما توافق الجمعية العمومية عليه، مما يجعل قرار تعيين وتغيير مراقب الحسابات يكاد يكون من الناحية العملية من سلطة إدارة شركات المساهمة.

 ومع تزايد حالات تغيير مراقبى الحسابات وما قد ينتج عنه فى النهاية من انخفاض فى جودة المراجعة، وتأثيره على المستخدمين النهائيين، فإنه كان لازمًا لظهور قاعدة توضح العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة شركات المساهمة ومجالس إدارتها، وكذلك العمل على تنظيم آليات تغيير مراقبى الحسابات. وقد اهتمت المنظمات المهنية بذلك وأصدرت ما يسمى بـ "حوكمة الشركات".

**وحوكمة الشركات لها مفاهيم متعددة منها:**

1. هى النظام الذى يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية.([[6]](#footnote-6))
2. هى نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذى عن طريقه يتم إدارة المنشأة والرقابة عليها.([[7]](#footnote-7))

**ومن هنا يتضح أن للحوكمة علاقة بمراقب الحسابات من زاويتين هما:**([[8]](#footnote-8))

* **الأولى**: هو أن لجنة المراجعة تختص باقتراح ترشيح مراقب الحسابات ويقوم مجلس الإدارة بالترشيح للجمعية العامة.
* **الثانية**: هو أن لجنة المراجعة تتابع مع مراقب الحسابات عملية المراجعة وتقوم بتسجيل قيامه بمهمته والعمل على تسوية الخلافات التى تنشأ بين المراقب وإدارة المنشاة أثناء قيام المراقب بعمله .

ومن جهة أخرى فإن الحوكمة توفر العديد من الضمانات للعمل على تخفيض عوامل تغيير مراقب الحسابات من خلال مجموعة من آليات الحوكمة الداخلية، التى تعمل على توزيع السلطات داخل المنشآت بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتى يؤدى توافرها من ناحية، وتطبيقها من ناحية أخرى، إلى تقليل التعارض بين مصالح الأطراف المستفيدة، وكذلك فإن قرار تغيير مراقب الحسابات يخضع لقيود حوكمة الشركات، حيث أن الحوكمة تعتبر أداة رقابة فعالة على أداء الإدارة والأنشطة التشغيلية، وذلك فى حالة ما إذا كانت آليات الحوكمة قوية، أما إذا كانت آليات الحوكمة ضعيفة فأن قرار تغيير مراقبى الحسابات سوف يكون فى يد الإدارة أو فى يد المساهمين ذوى السلطة والتأثير على أعضاء مجلس الإدارة.

وبناءً على ما سبق سوف تناقش الباحثة فى هذه الدراسة العلاقة بين قواعد وآليات الحوكمة وعوامل تغيير مراقب الحسابات، حيث إن قرار التغيير فى الدول المتقدمة يعد من أصعب القرارات التى يتخذها طالب الخدمة، على الرغم من حرص الجهات المهنية فى تلك الدول على إيجاد الوسائل التى تكفل حدًا معينًا من نوعية الأداء المهنى، سواء من خلال تنميط إجراءات المراجعة وضمان استمرارية التأهيل العلمى والمهنى لممارسيها والرقابة النوعية على جودتها، وذلك لانتشار المنافسة بين مراقبى الحسابات، سواء من ناحية الأتعاب أو الخدمات الأخرى المقدمة لطالب الخدمة، وإن كان الأمر كذلك فى الدول المتقدمة، فإن الباحثة تعتقد أن الأمر سوف يكون أكثر تعقيدًا فى الدول الساعية نحو النمو ويتطلب المزيد من الدراسة بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة وإعادة الثقة فى مزاوليها.

ومن هنا تظهر مشكلة البحث التى يمكن صياغتها فى صورة مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلى:

1. ما هى العوامل المسببة لتغيير مراقبى الحسابات فى بيئة الأعمال المصرية؟
2. ما هو دور المنظمات الحكومية والمهنية تجاه الإفصاح عن تغيير مراقبى الحسابات؟
3. ما مدى تأثير آلية مجلس الإدارة على عوامل تغيير مراقب الحسابات؟
4. ما مدى تأثير آلية لجان المراجعة على عوامل تغيير مراقب الحسابات؟
5. ما مدى تأثير آلية المراجعة الداخلية على عوامل تغيير مراقب الحسابات؟

# *أهميــة البحــث:*

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية فى مناقشة وتحليل موضوع من أحدث الموضوعات المطروحة فى مجال المراجعة، ولعل الباعث الرئيسى هو اختلاف الرأى بين مؤيد ومعارض حول مدى تأثير قواعد وآليات حوكمة الشركات على قرار تغيير مراقب الحسابات، ومن ثَمَّ فالأمر يتطلب مزيد من الدراسة والتحليل من الناحية العلمية النظرية.

أما الأهمية العملية فتتمثل فى معرفة آراء كل من إدارات الشركات المساهمة ومراقبى الحسابات فى مكاتب المحاسبة والمراجعة ومراقبى الحسابات بالجهاز المركزى وأساتذة الجامعات بخصوص موضوع البحث، تمهيدًا لتقديم التوصيات اللازمة بخصوص موضوع البحث.

# *أهــــداف البحــــث:*

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى التعرف على العوامل المسببة لتغيير مراقبى الحسابات فى ضوء قواعد حوكمة الشركات فى مصر، ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية والتى تتمثل فى الآتى:

1. تحديد ودراسة العوامل المسببة لتغيير مراقبى الحسابات من وجهة نظر كل من إدارات الشركات المساهمة ومراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومراقبى الحسابات بالجهاز المركزى وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، وتوضيح الأهمية النسبية لهذه العوامل وفقًا للدراسة الميدانية التى ستجريها الباحثة من خلال قائمة الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة وتحليلها إحصائيًا وتحديد أهم العوامل المسببة فى تغيير مراقبى الحسابات وترتيبها من حيث درجة التأثير.
2. التعرف على إمكانية وجود عوامل مشتركة بين فئات الدراسة تؤدى إلى تغيير مراقب الحسابات.
3. تحديد دور قواعد وآليات الحوكمة على قرار تغيير مراقب الحسابات.
4. تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتى تتناول اختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين عوامل تغيير مراقب الحسابات.
5. تقديم مجموعة من التوصيات التى من الممكن الاستفادة بها فى الدراسات المستقبلية.

# *فــــروض البحــــث:*

## الفرضية الأساسية الأولي:

**تتأثر عملية تغيير مراقب الحسابات الخارجى بمجموعة من العوامل.**

ويتفرع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:-

1. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بمعايير المراجعة على تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بتطور بيئة مهنة المراجعة على تغيير مراقب الحسابات الخارجى.

## الفرضية الثانية:

**توجد علاقة إرتباط بين آليات وقواعد الحوكمة المرتبطة بمراقبى الحسابات وبين عوامل تغييره فى بيئة المراجعة.**

ويتفرع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للجنة المراجعة على عوامل تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمجلس الإدارة على عوامل تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة الداخلية على عوامل تغيير مراقب الحسابات الخارجى.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتكامل دور لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعة الداخلية كآليات لحوكمة الشركات على عوامل تغيير مراقب الحسابات.

# *حـــدود البحــث:*

1. لن يتم التطرق إلى الشركات المساهمة التابعة للقطاع العام.
2. لن يتم التطرق إلى العوامل المؤثرة فى تعيين أو اختيار مراقب الحسابات.
3. لن يتم التطرق فى هذه الدراسة لكافة قواعد وآليات حوكمة الشركات إلا فيما يرتبط بموضوع البحث.

# *منهــج البحــث:*

فى ضوء طبيعة المشكلة وهدف وأهمية البحث اعتمدت الباحثة على منهجين أساسيين فى إعداد البحث هما:

## (أ) المنهــج الاستقرائــى:

حيث قامت الباحثة بالاطلاع واستقراء الدراسات العلمية التى تناولت موضوع البحث من خلال اتباع أسلوب الدراسة المكتبية والاطلاع على المراجع العربية والأجنبية لدراسة النتائج التى توصلت إليها هذه الدراسات والاستفادة منها فى اختبار الفروض الأساسية التى يقوم عليها البحث والمتعلقة بتحليل ودراسة العوامل المسببة لتغيير مراقبى الحسابات فى ضوء قواعد حوكمة الشركات فى مصر.

## (ب) المنهـج الاستنباطـى:

استخدمت الباحثة هذا المنهج بهدف الكشف عن النتائج المنطقية المترتبة على اختبار الفروض الأساسية للبحث، وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية على بعض الفئات المعنية، حيث يتم استقصاء آرائهم ودراسة العوامل المسببة لتغيير مراقبى الحسابات فى ضوء قواعد حوكمة الشركات فى مصر، وذلك من خلال تحليل آراء الفئات المستقصى رأيهم، وتساعد هذه الدراسة الميدانية فى تأكيد اختبار فروض البحث مع ما توصلت إليه نتائج الدراسة النظرية، وذلك من خلال طرح قائمة استقصاء على عينة الدراسة، وتجميع الإجابات على العبارات الواردة بها، والتى تشكل فى مجموعها الفروض التى يقوم عليها البحث، وذلك بطريقة تجعلها صالحة للاختبار الإحصائى.

# *خـطــــة الدراســـة:*

فى ضوء مشكلة البحث والهدف منه وأهميته واختبار فروضه يتم تقسيم البحث إلى الفصول الخمسة التالية:

* **الأول**: الدراسات السابقة.
* **الثانى**: تغيير مراقبى الحسابات.
* **الثالث**: حوكمة الشركات وتأثيرها على تغيير مراقبى الحسابات.
* **الرابع**: الدراسة الميدانية.
* **الخامس**: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.
1. () د. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2003، ص 45. [↑](#footnote-ref-1)
2. ) ( د. أحمد السباعي قطب، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات- دراسة تحليلية ميدانية"، 2004، متاح عبر الموقع:

[*http://www.acc4arab.com*](http://www.acc4arab.com)*, 15/5/2015* [↑](#footnote-ref-2)
3. () يوسف عبد الله باسودان وآخرون، "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، المجلد 44، العدد الأول، 2004، ص 137. [↑](#footnote-ref-3)
4. () د. عاطف البواب، د. فؤاد عبد الله عنقاد، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجى اليمنى فى الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققى الحسابات- دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، العدد (37)، 2013، ص 85. [↑](#footnote-ref-4)
5. () يوسف عبد الله باسودان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 146. [↑](#footnote-ref-5)
6. () طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب)، تطبيقات الحكومة في المصارف"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 147- 161. [↑](#footnote-ref-6)
7. () محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 15. [↑](#footnote-ref-7)
8. () المرجع السابق، ص 101. [↑](#footnote-ref-8)