العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات

"دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"

إعداد

ريهام رفعت جلال الدين محمد الصادق

الأستاذ الدكتور	الدكتورة
حسن عبدالحميد العطار	هيام فكرى أحمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ	مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الزقازيق	كلية التجارة – جامعة الزقازيق

1441هـ – 2020 م

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

ملخص (Abstract)

فى دراسة إختبارية هدفت لمعرفة العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وما إذا كان تعديل القوائم المالية يؤثر على تغيير مراقب الحسابات ، لذلك حاولت الدراسة الإجابة على التساؤل الأتي:

هل القوائم المالية المعدلة تؤثر على عملية تغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المصرية؟

ومن أجل إختبار فرض الدراسة، اعتمدت الباحثة على أخذ القيمة (1) فى حالة تغيير مراقب الحسابات أو القيمة (0) فى حالة عدم تغيير مراقب الحسابات كمقياس لتغيير مراقب الحسابات على أنه متغير وهمى. تم الإعتماد على عينة مكونة من 60 شركة مساهمة مصرية (300 مشاهدة) خلال الفترة من 2013 إلى 2017 م . وباستخدام تحليل الانحدار اللوجستى ، توصلت الباحثة إلى: وجود علاقة عكسية بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات.

الكلمات الدالة : القوائم المالية المعدلة ، تغيير مراقب الحسابات ، حجم شركة العميل ، الرافعة المالية ، حجم مكتب المراجعة

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

مقدمة ومشكلة البحث

تعتبر القوائم المالية مصدراً مهماً للمعلومات تساعد المستفيدين من هذه المعلومات على اتخاذ القرارات المناسبة لهم، ولذلك تعتبر دقة المعلومات المتضمنة فى القوائم المالية وقابليتها للفهم الهدف الرئيسى الذى ينشده المستثمرين وخاصة أن الاستثمار لم يعد مقتصراً فقط على المستثمرين المحليين بل أصبح يشتمل أيضاً على المستثمرين الخارجيين، فالقوائم المالية تصبح أداة مشجعة على الاستثمار وموجهه له عندما تقدم للمستثمرين معلومات واضحة صحيحة وموثوقة قابلة للقراءة والفهم وقابلة للمقارنة (اسماعيل، 2008)، ويرى (Arens et al., 2014) أن القوائم المالية بمثابة أداة رئيسية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المحاسبية، الذين يعتمدون على هذه المعلومات فى اتخاذ القرارات التى تحقق مصالحهم. وحتى تكون المعلومات المحاسبية نافعة يجب أن تستوفى خصائصها النوعية، خاصة التمثيل الصادق نظراً لارتباط تلك الخاصية بانخفاض مستوى خطر المعلومات الذى يواجهه متخذو القرارات، أصحاب المصالح مستخدمى القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات (شحاتة، 2017).

فنتيجة للتطورات فى بيئة الأعمال وزيادة حدة المنافسة قد تواجه الشركة حالة من حالات الركود الاقتصادى الذى قد ينعكس سلباً على تضليل القوائم المالية، ومن ثمّ انخفاض مصداقية وامكانية الاعتماد على ماتحتويه من معلومات محاسبية. فالغش فى القوائم المالية يتمثل فى التلاعب أو التعديل فى السجلات المحاسبية، وعدم التمثيل أو الحذف المُتعمد لبعض المعاملات، والتطبيق الخاطئ المُتعمد للمبادئ المحاسبية، وتسجيل قيود يومية زائفة من خلال إدراج مبيعات وهمية فى الدفاتر(Taheri et al., 2014; 2012 .(Ozkul and Pamukcu,

ومن الاثار الناتجة عن تعديل القوائم المالية على سبيل المثال: جودة الأرباح، تأخر نشر التقارير المالية، المحتوى المعلوماتى للأرباح (رد فعل السوق)، أسعار الأسهم، تكلفة رأس المال، توقعات المحللين الماليين، تغيير الادارة، تغيير مراقب الحسابات، مخاطر التقاضى(عفيفى، 2017).

وبهدف زيادة الموثوقية بالمعلومات المحاسبية التى تقدمها الشركات المساهمة من خلال القوائم المالية التى يتم اعدادها فى نهاية السنة المالية يتطلب الأمر اعتماداً من قبل شخص خارجى مؤهل علمياً وعملياً يسمى المراجع الخارجى (حسين، 2008). ونظراً لما تحتويه القوائم المالية من معلومات محاسبية يعتمد عليها أصحاب المصالح، ويمثل رأى مراجع الحسابات ومدى قدرته على إكتشاف الغش والتضليل والاخطاء الجوهرية والافصاح عنها فى تقريره الفنى المحايد هو بمثابة التحقق من مدى مصداقية وموضوعية تلك المعلومات، ذلك

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

يقتضى الاهتمام بموضوع اختيار مراجع الحسابات الذى سيتم تكليفه بعملية المراجعة، حيث ان ظاهرة تغيير مراقب الحسابات من قبل الشركات تشمل جانبين، الأول وهو جانب إيجابى من حيث أن عملية التغيير تؤدي إلى منع قيام علاقات شخصية تربط بين المراجع وادارة الشركة وبالتالى لا تؤدى إلى اصدار قوائم مالية حسب رغبة الادراة لتحقيق مصالحها الشخصية، الثانى وهو جانب سلبى حيث يتعلق بعزل مراقب الحسابات (العزل التعسفى) من قبل الشركات، وهذا يمثل خطراً على استقلالية مراقب الحسابات والحد من قدرته وأداء عمله بصورة سليمة (العطار ، 2015).

وتوصلت دراسة (Thompson and Mccoy, 2008) إلى أنه يترتب على تعديل القوائم المالية تغيير مراقب الحسابات، فبعض الشركات قامت بتغيير مراقب الحسابات لديها بسبب الخلافات المتعلقة بالتعديلات، حيث أن تعديل القوائم المالية يخلق الخلاف بين العميل ومراقب الحسابات، فتعديل القوائم المالية يلعب دوراً فى تغيير مراقب الحسابات وخاصةً التعديلات التى تقلل من الايرادات.

ويرى (Ryan et al., 2001) إن توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجى يعزز الثقة فى الرأى الذى يبديه فى تقريره فى القوائم المالية المنشورة، ولهذا فإن استقلال المراجع يعتبر حجر الزاوية الذى تقوم عليه مهنة المراجعة وأحد الأسباب الرئيسية لوجودها، وأن الاستقلال لدى المراجع يحد من قدرته على تبنى قرارات غير متحيزة (جربوع، 2008).

لذا اتخاذ قرار تغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة ليس بالأمر السهل، حيث يتوجب على ادارة الشركة أن تقارن بين المنافع التى ستجنيها من وراء تغيير مراقب الحسابات وبين التكاليف التى ستتكبدها نتيجة لهذا التغيير، فالتكاليف المرتبطة بقرار التغيير ليست بالقليلة فى معظم الأحيان (حسين،2008). كما أنه قد تؤدى ظاهرة تغيير مراقب الحسابات إلى التساهل فى مراجعة حسابات العميل من أجل المحافظة على هذا العميل مما ينتج عنه ظهور الدعاوى القضائية وتزايدها ضد مكاتب المراجعة بصورة أكبر بسبب عدم الدقة فى التقارير المصدرة (الصمادي، 2007).

هذا وقد قامت العديد من الدراسات السابقة فى العديد من الدول بدراسة العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات، وقد جاءت نتائج هذه الدراسات متباينة، حيث توصلت دراسة كل من (Wallace, 2005; Thompson and Mccoy, 2008) إلى وجود علاقة موجبة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات، وتوصلت أيضاً دراسة (Mande and Son, 2013) إلى أن الشركات التى تعدل قوائمها المالية ربما تعزل مراقب الحسابات لديها لزيادة جودة المراجعة واستعادة سمعتها المفقودة، بينما توصلت دراسة

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

كل من (Agrawal and Cooper,2007; Hennes et al., 2011) إلى وجود علاقة سالبة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات اذا كان ينتمى الى شركات المراجعة الكبيرة Big4، ونتيجة لتكرار حالات الغش بالقوائم المالية والتى أدت إلى انهيار العديد من الشركات فى بعض الدول وفقدان ثقة المستثمرين، استلزم ذلك ضرورة الارتقاء بجودة عملية المراجعة من خلال توسيع نطاق اجراءات المراجعة لما لها من قدرة على زيادة كفاءة مراقبى الحسابات فى التنبؤ باحتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة ومن ثم منع ارتكابه وإضفاء الثقة على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبناء على ماسبق يمكن *صياغة مشكلة الدراسة فى محاولة الباحثة الأجابة على التساؤل التالي*:

هل القوائم المالية المعدلة تؤثر على عملية تغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المصرية؟

فرضيات البحث

بناءً على التساؤل المطروح فى مشكلة الدراسة فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرض التالي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات.

هدف البحث

تهدف الدراسة بشكل رئيسى إلى "بيان أثر تعديل القوائم المالية على قرارات تغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المصرية"

ويمكن تقسيم الهدف إلى الأهداف الفرعية التالية:

1- معرفة مفهوم القوائم المالية المعدلة.
2- دراسة وتحليل أشكال وطرق تغيير مراقب الحسابات.
3- بيان مدى تأثير القوائم المالية المعدلة على تغيير مراقب الحسابات.

أهمية البحث

ترجع أهمية الدراسة إلى عدة عوامل واعتبارات لعل من أهمها مايلي:

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

1. تساهم الدراسة الحالية إلى التحقق مما إذا كان هناك علاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات. حيث تقوم هذه الدراسة بفحص تأثير التعديلات على استمرارية عمل مراقب الحسابات من خلال التحقيق فى العلاقة بين التعديلات المالية وتغيير مراقب الحسابات.
2. تعد الدراسة الحالية مساهمة فى الادبيات السابقة عن العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات.
3. ندرة الدراسات السابقة – فى حدود علم الباحثة – التى أهتمت بدراسة العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المصرية.
4. اختبار العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات سوف تفيد الممارسين، المستثمرين، المقرضين، المحللين الماليين، والباحثين على المستوى الاكاديمى.

منهجية البحث

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضها تتضمن منهجية الدراسة النظرية والتطبيقية ، من خلال مايلى:

1- الدراسة النظرية التحليلية: تهدف إلى استقراء وتحليل ما ورد فى الفكر المحاسبى فى مجال المعلومات المستقبلية، من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، سواء الكتب أو الرسائل العلمية، أو الدوريات وما أصدرته الهيئات والجهات المختلفة من معايير، بهدف معرفة ماتوصلت إليه تلك الدراسات والدوريات وما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية إلى تلك الدراسات.
2- الدراسة التطبيقية: تعتمد على التحليل الأحصائى للبيانات المستخرجة من القوائم المالية للعينة التى تشمل 60 شركة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية من عام 2013 إلى 2017.

الدراسات السابقة

فى دراسة أجراها (Wallace, 2005) هدفت إلى إختبار العلاقة بين التعديلات المالية وتغيير مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد على عينة من الشركات قدرها 731 شركة خلال الفترة من 1997 إلى 2002. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التى لديها العديد من التعديلات المالية لديها العديد من تغيير مراقب الحسابات، أى أنه توجد علاقة موجبة بين التعديلات المالية وتغيير مراقب الحسابات.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

كما أن دراسة كلاً من (Agrawal and Cooper, 2007) إختبرا أثر حوكمة الشركات على الادارة العليا والمدير المالى ودوران مراقب الحسابات وذلك بالتطبيق على البيئة الأمريكية. لتحقيق هذا الهدف اعتمدا على عينة من الشركات قدرها 518 شركة من الشركات التى قامت بالتعديل خلال الفترة من 1997 إلى 2002. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة بين إعادة الصياغة ومعدل دوران مراقب الحسابات.

بينما هدفت دراسة كل من (Thompson and Mccoy,2008) إلى دراسة تحليل التعديلات المسببة إلى الأخطاء وتغيير مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدا على عينة مكونة من 500 شركة من الشركات التى قامت بتعديلات مالية -شركات فورتشن 500- وهذه الشركات تعتبر أعلى 500 شركة مساهمة أمريكية حسب ايراداتها، واختيار عامى 2001 و 2002 للدراسة لأن هذه السنوات تسبق سن قانون Sarbanes-Oxley. وقد توصلت الدراسة إلى أن التعديلات بسبب الأخطاء مثل خفض التكلفة أدت إلى تغيير مراقب الحسابات، الشركات التى أبلغت عن التعديلات التى خفضت الدخل بشكل جوهري كانت أكثر عرضة إلي تغيير مراقب الحسابات، حيث يتم تغيير مراقب الحسابات عندما تصبح اعادة تحديد الدخل ضرورية.

أيضاً هدفت دراسة (Hennnes et al., 2011) إلى دراسة العلاقة بين التعديلات المحاسبية وفصل أو تغيير مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على عينة مكونة من 1318 شركة من الشركات الأمريكية التى قامت بتعديل القوائم المالية خلال الفترة من 1997 إلى 2006. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة بين تعديل القوائم المالية وتغيير مراقب الحسابات الذى ينتمى إلى احد شركات المراجعة الكبيرة (Big4)، بينما توجد علاقة موجبة بين تعديل القوائم المالية وتغيير مراقب الحسابات الذى ينتمى الى الشركات الصغيرة.

وفى دراسة كل من (Mande and Son, 2013) هدفت إلى إختبار العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات. ولتحقيق ذلك اعتمدا على عينة مكونة من 3492 شركة من الشركات الأمريكية التى قامت بتعديل القوائم المالية منها:2559 شركة قامت بعزل مراجعيها، 933 شركة قام مراقبو حساباتها بتقديم استقالاتهم وذلك خلال الفترة من 2001 إلي 2006. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين اعادة تعديل القوائم المالية وتغيير مراقب الحسابات، حيث تزداد عمليات تغيير مراقب الحسابات فى العام التالى بعد تعديل القوائم المالية للشركات.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

بينما هدفت دراسة (Brocard et al., 2018) إلى إختبار العلاقة بين البيانات المالية الخاطئة وتغيير مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على عينة مكونة من 417 شركة من الشركات الألمانية التى كانت تحت إشراف وكالات الانفاذ وذلك خلال الفترة من 2005 إلى 2012. وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين البيانات االمالية الخاطئة وتغيير مراقب الحسابات اللاحقة.

الدراسة الإختبارية

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة فى الشركات المساهمة المصرية ، وقد بلغ عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية 220 شركة حتى نوفمبر 2018؛ وتتمثل عينة الدراسة العملية فى الشركات المدرجة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2013 حتى 2017، وقد بلغت عدد المشاهدات 300 مشاهدة.

قياس متغيرات الدراسة:

يتكون نموذج الدراسة من **متغير مستقل** ويتمثل فى تعديل القوائم المالية، **ومتغير تابع** يتمثل فى تغيير مراقب الحسابات، **وثلاث متغيرات ضابطة** تتمثل فى (حجم شركة العميل، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة)، والجدول التالي يوضح متغيرات الدراسة وطرق قياسها ومصادر الحصول عليها على النحو التالي:

جدول رقم (1)

المتغيرات المستخدمة فى نماذج الدراسة

المتغير	رمز المتغير	توصيف المتغير	الدراسات السابقة
المتغير التابع:			
تغيير مراقب الحسابات	Audit_Ch	متغير وهمى، يأخذ القيمة (1) فى حالة تغيير مراقب الحسابات فى	(Mande and Son, 2013)

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

		الفترة التالية وخلاف ذلك (0).	
المتغير المستقل:			
تعديل القوائم المالية	F-RE-ST	متغير وهمى، يأخذ القيمة (1) فى حالة تعديل القوائم المالية وخلاف ذلك (0).	(Mande and Son, 2013)
المتغيرات الضابطة:			
حجم شركة العميل	SIZE	يتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول فى نهاية العام.	(Mande and Son, 2013)
الرافعة المالية	LEV	تم قياسه من خلال إجمالي الإلتزامات طويلة الأجل على إجمالي الأصول فى نهاية العام.	(Lazer et al., 2004)
حجم مكتب المراجعة	Big4	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المراجع الخارجى ينتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 و (0) إذا كان غير ذلك.	(Lazer et al., 2004)

صياغة نموذج الدراسة

اعتمدت الباحثة على نموذج الإنحدار اللوجستى لإختبار صحة فرض الدراسة ويمكن عرض نموذج الدراسة على النحو التالى:

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

نموذج الدراسة

ويقوم هذا النموذج باختبار الفرض القائل بأنه "لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات".

$$Log_e\left(\frac{p}{1-p}\right) \text{ or } Log(odds) \text{ for } Audit_ch_{it} = \beta_o + \beta_1 F_RE_ST_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 Big4_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

حيث أن:

$F_RE_ST_{it}$ = تعديل القوائم المالية للشركة i في الفترة t

$Audit_Ch_{it}$ = تغيير مراقب الحسابات للشركة i في الفترة t

$SIZE_{it}$ = يشير إلى حجم شركة العميل i في الفترة t

LEV_{it} = يشير إلى الرافعة المالية للشركة i في الفترة t

$Big4_{it}$ = يشير إلى حجم مكتب المراجعة للشركة i في الفترة t

ε = الخطأ العشوائي

β = معاملات الإنحدار

β_o = الجزء الثابت في معادلة الإنحدار

مصادر البيانات:

اعتمدت الباحثة فى جمع البيانات الخاصة بالدراسة الإختبارية على القوائم المالية لشركات العينة المنشورة فى تقاريرها المالية والتى تم الحصول عليها من مصدرين أساسيين للحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام الدراسة الحالية، هما: شركة مصر لنشر المعلومات[1]، وموقع البورصة المصرية بما يحتويه من تقارير إفصاح

---

[1] شركة مصر لنشر المعلومات ("Egypt for Information Dissemination EGID") هى شركة شراكة مابين البورصة المصرية بنسبة ملكية 55% وناسداك (OMX) بالرصيد المتبقى 45%. وتقدم شركة مصر لنشر المعلومات الخدمات التالية: نقل بيانات التداول اللحظى للشركات المقيدة محلية ودولية، البيانات الأساسية للشركات المقيدة بالبورصة، تقارير حسب احتياجات العملاء. ولمزيد من التفاصيل عن هذه الشركة يمكن الرجوع إلى: http:// www.egidegypt.com

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

إلزامية تعدها الشركات المساهمة المقيدة طبقاً لقواعد القيد، حيث وفرت هذه المصادر للباحثة البيانات الأساسية الخاصة بكافة شركات عينة الدراسة الحالية.

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يُظهر الجدول رقم (2) وصف لمتغيرات الدراسة وهي تغيير مراقب الحسابات (Audit_Ch)، وتعديل القوائم المالية (F_RE_ST)، بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية (حجم مكتب المراجعة Big4 ، الرافعة المالية LEV، وحجم الشركة SIZE)، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (2)

وصف متغيرات الدراسة

Descriptive Statistics						
Variables	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std Deviation
Audit_Ch	300	1	0	1	.07	.250
F_RE_ST	300	1	0	1	.22	.415
Size	300	7.03	3.41	10.43	8.5601	1.02564
LEV	300	68	0	68	4.42	6.824
Big4	300	1.00	0.00	1.00	.5467	.49865

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

- تُظهر الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع (تغيير مراقب الحسابات Audit_Ch) أن قيمة المتوسط بلغت (0.07) حيث كان أعلى قيمة (1) وأقل قيمة (0) بمدى بلغ (1).
- أظهرت النتائج أن المتغير المستقل (تعديل القوائم المالية F_RE_ST) بلغ متوسطه الحسابي (0.22) حيث كانت أعلى قيمة (1) وأقل قيمة (0) وقد بلغ المدى (1).

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

- وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة أظهرت النتائج مايلى:

- بلغت قيمة متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركات (Size_F) (8.5601) بحد أقصى (10.43) وأدني (3.41).
- بلغت قيمة متوسط الرافعة المالية للشركات محل الدراسة (4.42) بحد أقصى (68%) وأدنى (00%).
- بلغت قيمة متوسط حجم مكتب المراجعة (BIG4) (0.5467) وهو متغير وهمي ، حيث كان الحد الأقصى (1) والأدنى (0).

تحليل نتائج الدراسة التطبيقية وإختبارات الفروض

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى إختبار صلاحية بيانات التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة ، ثم إختبارات الفروض ، وذلك على النحو التالي:

إختبار صلاحية البيانات لغرض التحليل الإحصائي:

قامت الباحثة بإختبار بيانات المتغيرات المتصلة Continuous Variables للتحقق من إقتراب البيانات للتوزيع الطبيعي حيث تم إستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov) كما هو موضح بالجدول رقم (3):

جدول رقم (3)

يوضح نتائج إختبار Kolmogorov-Smirnov

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-2.639	.231	130.006	1	.000	.071

يتضح من بيانات الجدول رقم (3) أن درجة المعنوية (.Sig) أي مستوى الدلالة أقل من (.05) مما يعني بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي ، ولعلاج هذه المشكلة يتم إستخدام دالة اللوغاريتم الطبيعي (Natural log) لمتغيرات الدراسة حتى تقترب من التوزيع الطبيعي ، وهذا يؤكد أن معامل الإلتواء (Skewness) لا يقترب من الصفر ، ومعامل التفرطح (Kurtosis) لا يقترب من (3) لمعظم المتغيرات ،

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

وبالإعتماد على نظرية النهاية اللامركزية ، فنجد أن حجم مفردات عينة الدراسة أكبر من (30) مفردة حيث بلغ حجم عينة الدراسة (300) مفردة ، وعليه فإن مشكلة توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً لا يؤثر على صحة نموذج الدراسة.

إختبار التداخل الخطي: (Multicollinearity Test):

قامت الباحثة بفحص الإزدواجية الخطية بين متغيرات نماذج الدراسة Collinearity diagnostics وقد تم حساب معامل Tolerance لكل متغير من متغيرات الدراسة المستقلة والرقابية بهدف تحديد معامل تضخم التباين Variance Influence Factor (VIF) ، حيث يعتبر مقياساً للإزدواجية الخطية للمتغيرات المستقلة والرقابية بالنموذج ، حيث تظهر الإزدواجية الخطية عندما يكون هناك إرتباط قوي بين هذه المتغيرات فإذا كانت قيمة (VIF) أقل من 3 يدل ذلك على عدم وجود إذدواجية خطية بين متغيرات النموذج ، ويوضح الجدول رقم (4) معامل تضخم التباين لنموذج الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (4)

نتائج إختبار تضخم التباين

المتغيرات الدراسة المستقلة والرقابية(VIF)

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 F_RE_ST	.977	1.023
LEV	.973	1.028
Size_F	.920	1.087
Big4	.948	1.055

يتضح من بيانات الجدول السابق وقيم معاملات Tolerance أن جميع المتغيرات المستقلة والرقابية للنموذج أكبر من (0.1) ، وان قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (3) ، مما يدل على أنه لا يوجد إزدواج خطي (تداخل خطي) بين المتغيرات المستقلة والرقابية لنماذج الدراسة ، وأن الإرتباط بين المتغيرات لم يُنتج عنه أيه مشاكل للتداخل الخطي أي (الإرتباط غير دال إحصائياً) ، مما يدل على قدرة نموذج الدراسة على تفسير تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

يتركز اهتمام هذه الدراسة فى إختبار العلاقة بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة المصرية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى مايلى:

- لا توجود علاقة ذات دلالة احصائية بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات، حيث أشارت نتائج الانحدار اللوجستى للنموذج الخاص بأثر القوائم المالية المعدلة على تغيير مراقب الحسابات إلى أن مستوى معنوية النموذج أقل من 0.05 ، حيث بلغت 0.068، وأن معامل الانحدار الخاصة بالمتغير المستقل تعديل القوائم المالية قد بلغ 1.794- ، مما يؤكد على وجود علاقة عكسية بين القوائم المالية المعدلة وتغيير مراقب الحسابات.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الصمادي، هشام محمد (2007)، العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات ، *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (1): 189-219.*

العطار، حسن عبدالحميد (2015)، **دراسات متقدمة فى المراجعة، الجزء الثانى**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

إسماعيل، إسماعيل محمود (2008)، دور القوائم المالية المعدة وفق (IFRS) فى توجيه وتشجيع الاستثمارات، *مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس – مصر، 12 (1): 1-31.*

جربوع، يوسف محمود (2008)، مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي فى تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله- دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين فى قطاع غزة، فلسطين. *مجلة الجامعة الاسلامية للبحوث الانسانية- شئون البحث العلمى والدراسات العليا بالجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، 16 (1): 757-794.*

حسين، هاشم حسن (2008)، تحليل العوامل المؤثرة فى تغيير مدقق الحسابات الخارجى فى الشركات المساهمة العراقية- دراسة العوامل ميدانية، *كلية دجلة، الجامعة الأهلية، 248-276.*

شحاتة، شحاتة السيد (2017)، مدى ملاءمة نموذجى مربع وخماسى الغش فى تحديد احتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 335-382.*

عفيفى، هلال عبدالفتاح السيد (2017)، خصائص القوائم المالية المعدلة فى الشركات المساهمة المصرية- دراسة اختبارية.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Agrawal, A., and T. Cooper, 2017. Corporate governance consequences of accounting scandals: Evidence from top management, CFO and auditor turnover. *Quarterly Journal of Finance, 7*(01), 1650014..

Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, 2014. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th Edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice- Hall.

Brocard, M., B. Franke, and D. Voeller, 2018. Enforcement actions and auditor changes. *European Accounting Review, 27*(3), 407-436.

Hennes, K. M., A. J. Leone, and B. P. Miller, 2011, Auditor Dismissals Around Accounting Restatements. *Working Paper. University of Oklahoma, University of Miami, and Indiana University.*

Mande, V. and M. Son, 2013, Do Financial restatements lead to Auditor changes?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory 32(2), 119-145.*

Ozkul, F. U., and A. Pamukcu, 2012, Fraud Detection and Forensic Accounting. Available at: http://wwwspringer.com.

Ryan, S. G., R. H. Herz, T. E. Iannaconi, K. Palepu, C. M. Schrand, D. J. Skinner, and L. Vincent, 2001, SEC Auditor Independence Requirements. *AAA Financial Accounting Standards Committee. Accounting Horizon 15(4): 373-386.*

Taheri, M., M. Bahadori, and H. Kamrani. 2014. The Relationship between Audit Quality and Fraud in Listed Companies in Tehran Stock Exchange.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

Academic Journal of Accounting and Economics Researches 3(3): 269-277.

Thompson, J. H. and T. L. Mccoy, 2008, An Analysis of Restatements due to Errors and Aauditor changes by Fortune 500 Companies. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues 11(2), 45-57.*

Wallace, W. A. 2005. Auditor changes and restatements. *The CPA Journal, 75*(3), 30.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner