

جامعة التحدي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة



العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا

دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة
على مدينة بنغازي

إعداد الطالب
عبد الوهاب محمد سالم

إشراف الدكتور
مصطفى بكار محمود

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في
المحاسبة بتاريخ / / 1374 و.ر الموافق / / 2006 ف ، بقسم المحاسبة
بكلية الاقتصاد جامعة التحدي .

خريف 2006ف

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿لَهُ مَعْقَبَاتٌ مِّنْ بَيْنِ يَدَيْهِ وَمِنْ خَلْفِهِ يَحْفَظُونَهُ مِنْ أَمْرِ اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ لَا يُغَيِّرُ مَا بِقَوْمٍ حَتَّىٰ يُغَيِّرُوا مَا بِأَنْفُسِهِمْ وَإِذَا أَرَادَ اللَّهُ بِقَوْمٍ سُوءًا فَلَا مَرَدَّ لَهُ وَمَا لَهُمْ مِّنْ دُونِهِ مِنْ وَالٍ﴾

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ الْعِظِيمِ

الآية 11 من سورة الرعد

الإهداء

إلى من كان لهم الفضل بعد الله علي إلي والدي

براً وإحساناً

إلى أبي الثاني أخي الأكبر سليمان

شكراً وعرفاناً

أهدي لهم جميعاً ثمرة جهدي المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى اله وصحبه أجمعين .
وبعد شكر الله عز وجل أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير وخالصه للدكتور مصطفى بكار لتكرمه بالإشراف على هذه الرسالة ولما قدمه من توجيهات وأراء سديدة وجهود متواصلة ومتابعة مستمرة كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذه الرسالة

الباحث

قائمة المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--------|-----------------|
| أ | الإهداء |
| ب | شكر وتقدير |
| ج | قائمة المحتويات |
| و | قائمة الجداول |
| ز | ملخص الدراسة |

الفصل الأول : خطة الدراسة

| | | |
|----|-------|---------------------|
| 2 | 1.1 | مقدمة |
| 5 | 2.1 | مشكلة الدراسة |
| 7 | 3.1 | هدف الدراسة |
| 7 | 4.1 | أهمية الدراسة |
| 8 | 5.1 | تصميم الدراسة |
| 8 | 1.5.1 | منهجية الدراسة |
| 9 | 2.5.1 | طرق جمع البيانات |
| 9 | 3.5.1 | مجتمع وعينة الدراسة |
| 10 | 6.1 | تحليل البيانات |
| 11 | 7.1 | محتويات الدراسة |

الفصل الثاني : التشريعات المنظمة للمهنة ومراجعة أدبيات الدراسة

| | | | |
|----|-------|-----|--|
| 13 | ..... | 1.2 | مقدمة |
| 13 | ..... | 2.2 | تطور التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا |
| 15 | ..... | 3.2 | موقف التشريعات القانونية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره في ليبيا |
| 16 | ..... | 4.2 | موقف التشريعات القانونية الدولية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره |
| 18 | ..... | 5.2 | الدراسات السابقة |
| 35 | ..... | 6.2 | الإطار النظري للدراسة |
| 37 | ..... | 7.2 | فرضيات الدراسة |
| 39 | ..... | 8.2 | ملخص الفصل |

الفصل الثالث : طريقة جمع وتحليل البيانات

| | | | |
|----|-------|-------|--|
| 41 | ..... | 1.3 | مقدمة |
| 41 | ..... | 2.3 | أداة جمع البيانات |
| 44 | ..... | 3.3 | مجتمع وعينة الدراسة |
| 45 | ..... | 1.3.3 | مجتمع الدراسة |
| 44 | ..... | 2.3.3 | عينة الدراسة |
| 45 | ..... | 3.3.3 | توزيع وجمع استمارات الاستبيان |
| 46 | ..... | 4.3 | التحليلات الإحصائية المستخدمة |
| 46 | ..... | 5.3 | النتائج |
| 46 | ..... | 1.5.3 | الإحصاء الوصفي |
| 54 | ..... | 2.5.3 | اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) |
| | | 3.5.3 | اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة |
| 55 | ..... |  |  |

| | | |
|----|-------|-----------------------|
| 57 | ..... | 4.5.3 اختبار الفرضيات |
| 64 | ..... | 6.3 الخلاصة والتوصيات |
| 66 | ..... | قائمة المراجع |
| 78 | ..... | الملحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 43 | توزيع الدرجات حسب الأهمية | 1 |
| 45 | حجم مجتمع وعينة الدراسة | 2 |
| 45 | استمارات الاستبيان المرسله والمستلمة | 3 |
| 47 | خصائص عينة الدراسة | 4 |
| | العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة | 5 |
| 49 | نظر المراجعين الخارجيين | |
| | العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر | 6 |
| 51 | الشركات المساهمة الخاصة..... | |
| | ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة | 7 |
| | نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة حسب | |
| 53 | المتوسط الحسابي..... | |
| | اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين | 8 |
| 56 | والشركات المساهمة الخاصة..... | |
| 60 | اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين..... | 9 |
| 63 | اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة | 10 |

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة . وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من (30) مراجعاً خارجياً و (30) شركة مساهمة خاصة في مدينة بنغازي .

استخدم الباحث الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للجزء العملي للدراسة ، حيث تضمن الاستبيان (14) عاملاً من العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي ، مبنية في ثلاث مجموعات ترتبط الأولى بالشركة ، بينما ترتبط المجموعة الثانية بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ، أما المجموعة الأخيرة فترتبط بمكتب المراجعة .

تم تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بالجوانب الديموغرافية للمشاركين ، ومعادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج الثبات للاستبيان ، كما أجري اختبار (*t-test*) لعينتين مستقلتين (*Independent Samples Test*) لاختبار دلالة الفروق بين العينتين ، واختبار (*t-test*) لعينة واحدة (*One- Sample Test*) لاختبار فرضيات الدراسة ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* .

وقد بينت نتائج الدراسة أن عامل جودة أعمال المراجعة يعتبر أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع ، وعدم وجود فروق دالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة . وكذلك اختلاف نتائج هذه الدراسة عن نتائج الدراسات السابقة بشأن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ، مما يعني أن تأثير تلك العوامل يختلف باختلاف بيئة التطبيق .

الفصل الأول

خطة الدراسة

الفصل الأول خطة الدراسة

1.1 مقدمة:

تشكل المعلومات¹ الأساس الذي تبنى عليه القرارات، وبالتالي فإن نوعية هذه القرارات تتوقف إلى حد كبير على نوعية المعلومات التي استخدمت في اتخاذ تلك القرارات (بن غربية، 1989، ف، ص117).

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة في أمريكا في المعيار رقم (2) صفات المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ قرار ناجح يؤدي إلى زيادة المنافع عن التكاليف من ضمنها أن تكون المعلومات حيادية (الكيلاني، 1990، ص17). وللتأكد من دقة ونزاهة المعلومات الاقتصادية وضمان حصول متخذي القرارات الاقتصادية على معلومات مناسبة تساعد في اتخاذ أفضل القرارات، يقوم شخص محايد ذو تأهيل علمي وعملي معين بفحص ومراجعة هذه المعلومات وإصدار تقرير فني محايد يبين مدى تعبيرها عن الوقائع المالية للجهة التي تخصها تلك المعلومات (بن غربية، 1989، ف، ص117).

لذلك حظيت مهنة المراجعة باهتمام كبير نظراً لما تمثله من مكانة ذات ارتباط وثيق بالقوائم والتقارير المالية . إذ تتبع أهمية مهنة المراجعة من أهمية القوائم والتقارير المالية الخارجية ذاتها كأساس يعتمد عليه قطاع واسع من المستفيدين في اتخاذ قراراتهم المختلفة (خشارمة، 2003، ف، ص1).

كما تقدم مهنة المراجعة منافع اقتصادية عديدة للمجتمع ، فالشركات التي تطرح أسهم للاكتتاب العام يجب مراجعتها سنوياً، وبدون مراجعة القوائم المالية لا يمكن لهذه الشركات أن تحصل على راس المال عن طريق طرح الأسهم في أسواق المال. كما أن الشركات بحاجة إلى مراجعة سنوية لقوائمها المالية

¹ المعلومات تمثل حقائق وأرقام ذات معنى ويمكن استخدامها في صنع القرارات الإدارية" (ستيفن و مارك ، ترجمة سعيد ، 2002 ف،ص23)

للحصول على التمويل من المصارف والمنشآت المالية الأخرى (ارنيز و لوبك، 2002ف، ص20).

ويهتم المراجع الخارجي بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة² وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها³، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة الخاضعة للمراجعة (الباز، 1999ف، ص65).

فالمنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه المهني عن القوائم المالية ومن ثم يجب كما في حالة المنتجات الأخرى أن تحاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية (توماس و وهنكي، 1989ف، ص49).

ومع التسليم بأهمية قيام المراجع بتلك الواجبات إلا أن التعارض الكبير بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف المستفيدة أو المتأثرة بعملية المراجعة ونتائجها قد يعرض استقلال المراجع⁴ في ممارسة مهنته إلى بعض الضغوط التي من المحتمل أن تقوده إلى تغيير منهجه أو التخلي عنه (الفضل، 2003ف، ص24).

فالاستقلال يشكل مبدأ أساسيا لوظيفة التصديق التي تؤديها المهنة كما انه يعتبر احد المعايير العامة لمهنة المراجعة ومن ثم يمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة (يماني، 1991، ص183).

وهذا يقتضي عدم تبعية المراجع لأي جهة من الجهات باعتباره حكما عادلا بين جميع الأطراف وبناءاً عليه، فان تعيينه وتغييره حق للجمعية العمومية للمساهمين التي لها السلطة المطلقة في ذلك (محمد، 1999ف، ص228).

² تعتبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي، مثل (الاستقلالية، والتأهيل العلمي، وغيرها) لمزيد من التفاصيل راجع (القاضي و حدوح، 1999ف، ص25).

³ يطلق عليها آداب وسلوك المهنة أو أخلاق المهنة والتي تحدد الواجبات والمسئوليات المهنية والتي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها، مثل (الاستقامة، ومفهوم مسئولية المراجع تجاه العملاء وغيرها) لمزيد من التفاصيل راجع (اشتوي، 1996ف، ص35).

⁴ هناك استقلال في الظاهر ويعني ألا يكون للمراجع أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غيرها مع عميله، واستقلال في الواقع (ذهني) ويعني أن يكون المراجع الخارجي نزيها وموضوعيا وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر وان يكون حياديا. لمزيد من التفاصيل راجع (على، 2001ف، ص56).

لذلك ترك أمر تعيين وعزل المراجع الخارجي للجمعية العمومية للمساهمين أو للهيئة التأسيسية وذلك في بداية عمر المشروع في الشركات المساهمة ولصاحب المشروع في المشروعات الفردية و للشركاء في شركات الأشخاص (عبد الله، 2000ف، ص157).

هذا وتنص التشريعات المنظمة لنشاط الشركات المساهمة في اغلب بلدان العالم على حماية استقلالية المراجع عن طريق وضع إجراءات معينة يلزم إتباعها عند تغييره كأن يحضر المراجع اجتماع الجمعية العمومية شخصياً على الاقتراح بتغييره وأسبابه (شركس، 1978ف، ص59).

لذلك جعل القانون التجاري الليبي في المادة (550) حق تعيين المراجع وعزله من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين وذلك حماية لاستقلال المراجع . غير أن الواقع العملي يبرز تدخل الإدارة في عملية عزل المراجع الخارجي وتعيين آخر بدلاً منه ، فالإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين ، الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم (باسودان وآخرون 2004ف، ص139) ، لذلك فمن المتوقع أن يكون الطرف الأكثر تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي هو إدارة الشركة ومن ثم العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي (الفضل ، 2003ف، ص24).

من أجل ذلك وضعت بعض الدول قيوداً على قدرة إدارة الشركة على تغيير وإحلال المراجع الحالي بمراجع آخر جديد . ففي المملكة المتحدة قام معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز بإلزام المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع السابق لمعرفة ما إذا كان هناك أي مشاكل مهنية كانت السبب في عدم استمراره في عملية المراجعة.

وفي أمريكا أصدرت بورصة الأوراق المالية عام 1978ف قراراً يقضي بضرورة تكوين لجان مراجعة⁵ في كل شركة تتداول أسهمها في البورصة، كما

⁵ تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تكون مهمتها الأساسية مساعدة مجلس الإدارة في الرفاء بمسئوليته وزيادة فاعلية النظم المحاسبية ومتابعة نظم الرقابة الداخلية وتدعيم جودة أداء المراجعة من خلال المحافظة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير فرصة احتمال تنفيذ الشركة لاقتراحات المراجع . للمزيد من المعلومات راجع (غادة ، 2001ف، ص8).

حددت أن يكون أعضاء هذه اللجان من غير مديري الشركة التنفيذيين وتتولى لجان المراجعة في المقام الأول عملية اختيار المراجع وتغييره (باسودان وآخرون 2004ف، ص138) .

وكذلك طلبت هيئة الأوراق المالية الأمريكية من الشركة أن تفصح عما إذا كان هناك تغيير للمراجع، وما إذا كان هناك عدم اتفاق مع المراجع السابق حول إجراءات أو تقارير المراجعة (الدهراوي ، 2002 ف ، ص 240) . وأيضاً أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه يجب ألا تقل مدة التعاقد مع المراجع عن سنة على الأقل وذلك بغية التقليل من التعاقب المستمر بين مكاتب المراجعة (باسودان وآخرون ، 2004ف، ص141) .

2.1 مشكلة الدراسة .:

زاد الاهتمام في العديد من الدول بدراسة ظاهرة تغيير المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركة المساهمة مما لها من أثر علي استقلالية المراجع الخارجي . حيث يحدث في الولايات المتحدة أكثر من حوالي 10% تغيير للمراجع الخارجي في اليوم الواحد طبقاً لنموذج (8-k)⁶ الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية، وأيضاً من واقع تقارير مكاتب المراجعة الخارجية (باسودان وآخرون ، 2004ف، ص138) .

وبناءً على ذلك قام العديد من الباحثين بإجراء عدة دراسات لتحديد العوامل الأساسية التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي في بعض الدول الغربية كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا وبعض الدول العربية كالعراق والأردن ومصر إلا انه لا يوجد ما يشي إلى القيام بمثل هذه الدراسات في ليبيا . فتغيير المراجع الخارجي يعتبر أحد الأدوات الهامة التي يمكن أن تعتمد عليها إدارة الشركة في الضغط على المراجع الخارجي وذلك بإرغامه على قبول تطبيق

⁶ نموذج 8-k هو عبارة عن نموذج تقوم الشركات الأمريكية بإعداده حال قيامها بتغيير المراجع الخارجي موضحة فيه كافة الظروف حول عملية التغيير (ارنيز و لوبك، 2002ف، ص49)

إدارة الشركة عدداً من الممارسات المحاسبية التي تفضلها أو يتعرض إلى إنهاء خدماته (السيد، 1996ف، ص60).

كما قد تلجأ الإدارة الجديدة للشركة المساهمة إلى تغيير المراجع الحالي لعدم رضاها عن مستوى جودة خدماته⁷ أو لرغبة إدارة الشركة المتعثرة إخفاء المعلومات السلبية مما يترتب على ذلك إصدار المراجع تقرير متحفظ⁸.

وقد يختلف المراجع مع إدارة الشركة حول أتعاب عملية المراجعة أو لجوء هذه الإدارة إلى التعاقد مع مراجع متخصص في نشاط الشركة، أو رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية⁹ من المكتب الجديد. مما يؤدي ذلك إلى تغييره. لذلك أصبح ضرورياً التطرق إلى موضوع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين و الشركات المساهمة الخاصة وذلك لعدم وجود مثل هذه الدراسة في البيئة الليبية.

مما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي :

((ما هي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة؟))

⁷ تعني الجودة أداء عمليات المراجعة وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة. لمزيد من التفاصيل راجع (الدروقي ، 2004ف، ص30).
⁸ يصدر هذا التقرير عند عدم اقتناع المراجع بنقطة أو أكثر ومدى تأثيرها على القوائم المالية ، وعادة ما يسبب ق رأيه بكلمة ماعدا أو باستثناء ومن الحالات التي يعطى فيها المراجع رأياً متحفظاً (عدم كفاية احتياطي ديون مشكوك فيها) للمزيد راجع (الساعي وعمرو 1999ف، ص113).

⁹ هي الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة بخلاف إبداء الرأي مثل الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية للإدارة ، وخدمات المحاسبة (الفيومي و لبيب ، 1999ف، ص ص26-27). وتشمل الخدمات الضريبية خدمة إعداد الإقرارات الضريبية وخدمة تصميم المجموعة الدفترية التي تفي بمتطلبات التشريع الضريبي وغيرها. للمزيد راجع (بدوي والأميرة، 2000ف).
أما الخدمات الاستشارية للإدارة تشمل تصميم نظم المحاسبة المالية والتكاليف ونظم إعداد الميزانيات والرقابة على المخزون (محمد 1993ف).

3.1 هدف الدراسة .:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على:

- العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي؛
- مدى الاختلاف والتوافق بين المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في تصنيف أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

4.1 أهمية الدراسة .:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول دراسة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة، نظراً لأن قرار تغيير المراجع الخارجي يعتبر من أخطر الأمور التي تهدد استقلالية المراجع ، فعندما يتعرض استقلال المراجع الخارجي للشك تضعف الثقة في القوائم المالية التي خضعت للمراجعة ومن ثم تفقد مصداقيتها ويصعب الاعتماد عليها (باسودان وآخرون ، 2004ف ، ص140) خاصة أن الجماهيرية تبنت منذ نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات إجراءات خصخصة¹⁰ اعتمدت على توسع القطاع الخاص على حساب القطاع العام عن طريق زيادة عدد الشركات المساهمة الخاصة وذلك لدعم التنمية ومحاربة الفساد (محمود ، 2005ف، ص3).

فبظهور هذه الشركات المساهمة الخاصة انفصلت الملكية عن الإدارة حيث أصبح إعداد القوائم المالية من مسؤولية الإدارة ، ولضمان حصول مستخدمي المعلومات على معلومات صادقة وحيادية يزداد دور المراجع الخارجي في أبداء رأى فني محايد لمستخدمي المعلومات .

¹⁰ الخصخصة هي تحويل المشروعات العامة إلى القطاع الخاص (الفارسي ، 2003ف،ص1).

كما أن لهذه الدراسة أهمية أخرى لما قد تضيفه من المعرفة وإثراء للإطار النظري المحاسبي في هذا الموضوع خاصة أنه لم يتم التطرق إليه سابقاً في بيئة الدراسة لذا فإن هذه الدراسة تستمد أهميتها من كونها الدراسة الوحيدة التي أجريت في هذا الموضوع في البيئة الليبية .

5.1 تصميم الدراسة .:

يشمل تصميم الدراسة

1.5.1 منهجية الدراسة.:

تزاوج الدراسة بين كل من المنهج الاستنباطي (*Deductive Approach*) و المنهج الاستقرائي (*In Deductive Approach*) لاختبار أدبيات الدراسة (*Theory Testing Approach*) وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية .:

● مراجعة أدبيات الدراسة للتعرف على العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة .

● تكوين الإطار النظري للدراسة (Theoretical Framework) . يتطلب ذلك بطبيعة الحال تعريف مجتمع الدراسة وكذلك تحديد المتغيرات المستقلة (*independent variables*) وهي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة تؤثر (المتغير التابع) (*Dependent variables*).

● دراسة الإطار النظري للدراسة في ضوء متغيرات البيئة المحلية للشركات المساهمة الخاصة والمراجعين الخارجيين في المكاتب الخاصة وتحديد المتغيرات المستقلة التي تؤثر في مشكلة الدراسة في ليبيا بصورة خاصة ، وتحديد اتجاه العلاقة بين هذه المتغيرات (تحديد فرضيات الدراسة) (الاستنتاجات النظرية للدراسة) .

● استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات وتصنيفها وتبويبها وتحليلها وصياغة النتائج (الاستنتاجات العملية) ومن ثم الإجابة على سؤال الدراسة.

● مقارنة الاستنتاجات العملية للدراسة بالاستنتاجات النظرية ، فإذا كانت الاستنتاجات العملية (النتائج) تؤيد الاستنتاجات النظرية (الفرضيات) فإن الباحث

يكون قد أضاف دليلاً عملياً يؤيد صحة الاستنتاجات النظرية. وفي حالة الاختلاف فان على الباحث أن يبين أسباب ذلك الاختلاف.

2.5.1 طرق جمع البيانات:.

تم جمع البيانات الميدانية بالاعتماد على استخدام استمارة الاستبيان التي وزعت على المشاركين في الدراسة.

3.5.1 مجتمع وعينة الدراسة:.

شمل مجتمع الدراسة كل إدارات الشركات الخاصة العاملة في مدينة بنغازي بغض النظر عن نوع النشاط الذي تمارسه، وكذلك المراجعين الخارجيين المشتغلين في مدينة بنغازي فقط والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بمزاولة المهنة.

تم استثناء الشركات العامة وذلك لان تعيين وعزل المراجع الخارجي يتم بمعرفة جهاز الرقابة الفنية والمالية¹¹ ، والشركات العامة هي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة (25%) فما فوق من راس مالها طبقاً للمادة الخامسة من القانون رقم (13) لسنة 1371 و.ر بتقرير بعض الأحكام في شأن التفقيش والرقابة الشعبية والتطهير وتم اخذ عينة عشوائية من هذين الفئتين لتوزيع استمارات الاستبيان عليهم .

6.1 تحليل البيانات :.

لقد تم فرز وتبويب وتحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق الاستمارات وذلك باستخدام الحاسوب للقيام بالتحاليل الإحصائية اللازمة حيث تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

*Statistical Package For Social Science (SPSS)*¹²

¹¹ الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية سابقاً ، تم تغيير اسم الجهاز بناءً على القانون رقم (30) لسنة 1369 و.ر بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425 ميلادية بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 2.
¹² هو برنامج احصائي جاهز لتحليل البيانات بالطرق الإحصائية المناسبة والذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً وأهمية تحت برنامج النوافذ (windows) حيث يسمح للمحلل بتخزين البيانات ضمن ملف خاص للبيانات (data editor) وكذلك إجراء التحويلات (transformations) وأجراء التحليلات (analysis) ورسم البيانات (graphs) للمزيد راجع (البياتي ، 2005 ف ، الزغيبي و الطلاحة 2004 ف ، رشيد 2002 ف).

ويمكن تلخيص الاختبارات الإحصائية على النحو التالي .:

1 - الإحصاء الوصفي .:

تم تحليل البيانات التي تم جمعها بإجراء التحليلات الإحصائية الوصفية (العدد النسب ، المتوسطات ، الانحرافات المعيارية) للإجابات المختلفة لمعرفة الاتجاهات العامة لها.

2 - معادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج معامل الثبات للاستبيان

3 - اختبار ¹³ (*t-test*) لعينتين مستقلتين (*Independent Samples Test*)

لمعرفة مدى التوافق والاختلافات بين إجابات كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة عند مستوى معنوية (5%)

4 - اختبار (*t-test*) لعينة واحدة (*One- Sample Test*) لاختبار فرضيات

الدراسة عند مستوى معنوية (5%) ، والذي تم استخدامه في العديد من الدراسات المشابهة مثل دراسة (الجهمانى 2000ف، الدرباق 2002ف ، الفضل 2003ف).

7.1 محتويات الدراسة .:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كالآتي :

الفصل الأول .:

يتناول الفصل مقدمة عامة عن موضوع الدراسة وفيه تم تقديم فكرة عن مشكلة الدراسة وهدفها وأهميتها و تصميم الدراسة وتحليل البيانات ومحتويات الدراسة .

الفصل الثاني .:

تناول التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا، و التشريعات القانونية الدولية وموقفها من تعيين المراجع الخارجي وتغييره ، وأيضاً مراجعة أدبيات الدراسة من خلال

¹³ هو متغير عشوائي متصل ويعتبر وليم جوست GOSSET هو أول من درس تلك المتغيرات حيث سجل نتائجه عام 1908ف تحت اسم مستعار هو STUDENT ويتحدد المتغير العشوائي بمعلم واحد فقط هو درجة الحرية . للمزيد راجع (دو منيك سالفاتور 1996ف الكنانى 2002ف).

استعراض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع في عدة دول والإطار النظري للدراسة وفرضياتها .

الفصل الثالث:

خصص لطريقة جمع البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة عن طريق استمارة الاستبيان، وكذلك تحليل البيانات الفعلية المجمعة للوصول إلى النتائج النهائية والتوصيات .

الفصل الثاني

التشريعات المنظمة للمهنة ومراجعة أدبيات الدراسة

الفصل الثاني

التشريعات المنظمة للمهنة ومراجعة أدبيات الدراسة

1.2 مقدمة .:

نظراً لكون اهتمام الدراسة يتجه نحو العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا فإنه من المناسب التعرف على التطور التاريخي للمهنة في ليبيا من خلال استعراض التشريعات المنظمة للمهنة وموقفها من تغيير المراجع الخارجي . ومن ثم الانتقال إلى مراجعة أدبيات الدراسة من خلال الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع في عدة دول بشكل عام وفي ليبيا بشكل خاص ، والإطار النظري للدراسة ، وفرضياتها .

2.2 تطور التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا .:

كان الوضع الاقتصادي في ليبيا خلال فترة السبعينيات يتميز بتعايش قطاعين هما القطاع الخاص والقطاع العام ، بل كان القطاع الخاص يلعب دوراً أساسياً في إدارة النشاط الاقتصادي في تلك الفترة (الشريف، 2003 ف ، ص109). وفي بداية الثمانينيات هيمن القطاع العام الهيمنة الكاملة على الأنشطة الاقتصادية كافة ودون استثناء وبذلك همش القطاع الخاص ، وتلاشى دوره في النشاط الاقتصادي ووصل تدخل الدولة إلى أقصى درجاته (الشريف ، 2003ف، ص23).

ولقد بدأت الحياة الاقتصادية وخاصة في عقد التسعينيات تشهد تطوراً مهماً وخاصة بعد صدور القانون رقم (9) لسنة 1992 ف بشأن مزاوله الأنشطة

الاقتصادية الذي أكد على أن النشاط الاقتصادي يجب أن يقوم على الشراكة والملكية الجماعية . وبدأ الاقتصاد الليبي يشهد تحولاً جذرياً نحو خصخصة الشركات وظهور الشركات المساهمة الخاصة (القماطى، 1997ف، ص226، الشريف ، 1997ف، ص94).

فالمراجعة لا تعمل في معزل ولكن تتفاعل مع البيئة المحيطة بها ولكل دولة بيئتها الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والتشريعية الخاصة بها (الرحيلي، 1997ف، ص70).

وليبيا لم تغفل هذه المهنة فقد نظمت المحاسبة والمراجعة بشكل حقيقي بعد صدور قانون نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين رقم (116) لسنة 1973ف . إلا أن ذلك لا يعنى أن ه لم تمارس المراجعة قبل صدور هذا القانون حيث مورست بمقتضى القانون رقم (27) لسنة 1950ف بإنشاء ديوان المحاسبة ببرقة ، و القانون رقم (72) لسنة 1950ف بإنشاء ديوان المحاسبة بطرابلس، وقانون ديوان المحاسبة بفران لعام 1965ف (الغرياني ، 1999ف، ص12).

وبالرغم من صدور القانون رقم (116) لسنة 1973ف كأى قانون ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا والذي اشترط مستوى علمي مناسب وخبرة لمن يمارس مهنة المحاسبة والمراجعة تتماشى مع المستوى السائد في بلدان العالم (البديري 1999ف ، ص129).

إلا أن هذا القانون ولائحته التنفيذية قد خليا تماماً من بيان صريح لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني (أمباركة، 2003ف، ص110). بالرغم من أن ليبيا تطبق المعايير البريطانية والأمريكية بصورة عامة (محمود 2005ف، ص3).

14 وعليه أوصى البعض بضرورة وأهمية الاسترشاد بمعايير المراجعة الدولية بعد أن تأخرت نقابة المحاسبين والمراجعين في القيام بواجبها المنوط بها تطبيقاً

¹⁴ المعايير تعتبر بمثابة النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد مسؤوليته نتيجة لقيامه بالفحص (نور ، 1992ف، ص22). ويتم إصدار هذه المعايير من قبل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية المنبثقة عن اتحاد المحاسبين الدولي ، وقد بلغ عددها في نهاية سنة 2000ف(36) معياراً. للمزيد من المعلومات راجع (الشامى ، 2002ف، ص75، شعبان ، 1999ف).

لأحكام قانون تنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة (الدرويش وسعاد، 2003 ف ص232)، بالرغم من مرور أكثر من ثلاثين سنة على إنشائها .

3.2 موقف التشريعات القانونية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره

في ليبيا :-

لقد نصت المادة (رقم 547) من القانون التجاري الليبي لسنة 1953 ف بأنه يجب تعيين لجنة المراقبة¹⁵ في الشركات من قبل الجمعية العمومية، وأوجب المشرع الليبي ضرورة استقلالهم في أعمالهم وعدم ارتباطهم بأية صلة بالمديرين لضمان حيادهم وهذا ما أكدته المادة (605) ذلك بنصها على أنه "لا يجوز فصل المراجع في الشركات التي يكون للدولة نصيب فيها إلا من قبل الجهة التي عينتهم". وجاء القانون رقم (11) لسنة 1423م بتقرير بعض الأحكام المتعلقة بالشركات المساهمة المملوكة كلياً أو جزئياً للمجتمع في المادة الأولى منه " يكون للشركات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة مراجع أو أكثر للحسابات تحدد واجباته م ومسئولياتهم طبقاً لإحكام القوانين النافذة ويصدر باختيارهم وتحديد أتعابهم قرار من الجمعية العمومية بناءً على اقتراح اللجنة الشعبية للرقابة والمتابعة الشعبية" (بيري وآخرون 2000ف، ص475).

وقد جاءت المادة (رقم 3) من القانون رقم (30) لسنة 1369و.ر بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425م بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية "إن الشركات التي تساهم فيها الدولة بنسبة لا تقل عن (25%) من رأسمالها تخضع لرقابة جهاز الرقابة المالية والفنية"، وقد نصت المادة (رقم 15) من نفس القانون بأنه "يجوز للجهاز الاستعانة بمراجعين للحسابات من غير أعضاء الجهاز لمراجعة وفحص ميزانيات الهيئات والمؤسسات والشركات العامة المملوكة

¹⁵ هي لجنة تتكون من ثلاث أعضاء عاملين واثنتين احتياطيين، تعينهم الجمعية العمومية ويجب أن تتوفر في ادهم على الأقل الخبرة بالشؤون المالية والمحاسبية .

للدولة كلياً أو جزئياً ويكون تكليف هؤلاء المراجعين بقرار من أمين اللجنة الشعبية للجهاز".

نستخلص مما سبق أن القانون رقم (116) لسنة 1973 ف الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لم يحدد الجهة التي تعين أو تغير المراجع الخارجي ونجد أن القانون رقم (11) لسنة 1425م والقانون رقم (30) لسنة 1369و.ر جاء خاصين بالشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة (25%) فما فوق واستثنى من ذلك الشركات الخاصة . بالرغم من أن الجمعية العمومية للمساهمين هي المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي وتغييره والإدارة فقط توصي بذلك .

4.2 موقف التشريعات القانونية الدولية من تعيين المراجع الخارجي

وتغييره :-

تعطى معظم التشريعات المنظمة للمهنة في العالم حق تعيين المراجع الخارجي وتغييره للجمعية العمومية للمساهمين ومن هذه الدول :-

1.4.2 الأردن .:

نصت المادة (رقم 168) من قانون الشركات الأردني رقم (32) لسنة 1985 ف أن تعين الجمعية العمومية في اجتماعها السنوي مراجعاً خارجياً أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد، وكذلك لا يجوز عزل المراجع أو تغييره خلال السنة المالية إلا إذا اعتذر عن العمل (الرمحي ، 1987 ف، ص99).

2.4.2 مصر .:

نصت المادة (رقم 103) من قانون الشركات المصري رقم (159) لسنة 1981 ف بان يكون للشركة المساهمة مراجعاً أو أكثر تعينه الجمعية العمومية ويكون لها حق تغييره (الصحن و أبو زيد ، 1991 ف، ص103-105).

3.4.2 السعودية .:

تقضى المادة (رقم 130) من نظام الشركات السعودي الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (6) بتاريخ 1985/3/22 ف بتعيين الجمعية العمومية مراجعاً خارجياً أو أكثر والمصرح لهم بالعمل في المملكة (الحميد ، 1988 ف، ص72). وكذلك صدر قرار وزير التجارة رقم (903) في 1414/8/12 هـ والقاضي بإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجنة مراجعة لتكون حلقة الاتصال بين الإدارة والمراجع وقد ترك للجمعية العمومية للشركات تحديد مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بين مهامها تعيين المراجع الخارجي أو تغييره (المنيف و الحميد ، 1998 ف، ص42).

4.4.2 العراق:.

حدد قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 ف في المادة (رقم 102) أن الجمعية العمومية للمساهمين هي المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي ولم ينص القانون على الجهة المسؤولة عن عزل المراجع أو تغييره (الفضل ، 2003 ف ص27).

5.4.2 بريطانيا:.

الجدير بالذكر أن القانون البريطاني الصادر سنة 1948 ف والذي أخذت عنه معظم قوانين الشركات في دول العالم ، أعطى حق تعيين المراجع وتغييره للجمعية العمومية للمساهمين (القاضي و دحدوح، 1999 ف، ص82).

6.4.2 أمريكا:.

أعطى القانون الأمريكي الصادر سنة 1977 ف حق تعيين المراجع وتغييره إلى لجنة المراجعة، وهذا ما أكدته لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة بإعطاء حق تعيين المراجع الخارجي وتغييره للجنة المراجعة لضمان استقلالية المراجع الخارجي (القاضي و دحدوح ، 1999 ف، ص82).

5.2 الدراسات السابقة:.

حظيت مشكلة تغيير المراجع الخارجي باهتمام الباحثين والمستثمري ن والدائنين والمقرضين في العديد من الدول . فقد أجريت العديد من الدراسات والتي

كان معظمها مرتبطاً بالواقع التطبيقي في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك لمعرفة وجهات نظر كل من إدارات الشركات والمراجعين الخارجيين حول تأثير عدة عوامل في تغيير المراجع الخارجي .

ويبدو أن أول دراسة تناولت البحث في أسباب تغيير المراجع الخارجي (الجهماني ، 2000 ف، ص86، الفضل، 2003 ف، ص28) كانت دراسة (Burton And Roberts,1967) اللذان فحصا (83) حالة تغيير للمراجعين الخارجيين بين الأعوام (1952- 1965 ف) في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك باستخدام استمارة استبيان لتحديد العوامل التي أدت فعلاً إلى التغيير. وتوصل الباحثان إلى أن العوامل الكامنة وراء التغيير هي :

1 - تغيير الإدارة، وقد كان هذا العامل بمثابة السبب الأساسي في معظم حالات التغيير؛

2 - رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مراجع جديد ؛

3 - كسب ثقة إدارة الشركات الممولة.

قامت دراسة (Carpenter And Strawser,1971) باستطلاع آراء

(730) من المديرين الماليين في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية بين الأعوام (1963-1970) حول العوامل التي أدت إلى تغيير المراجعين الخارجيين. أظهرت نتائج الدراسة العوامل التالية :

1 - عدم رضا إدارة الشركة عن جودة أداء المراجع وقدرته على توفير المعلومات السريعة والدقيقة عن المشكلات الإدارية؛

2 - أتعاب عملية المراجعة ؛

3 - الرغبة في استخدام مكاتب مراجعة ذات سمعة وشهرة عالية ؛

4 - تغيير الإدارة ؛

5 -إصدار أوراق مالية جديدة.

ووضحت نتائج دراسة (Bedingfield And Loeb ,1974) التي فحصت (250) حالة تغيير ما بين الأعوام (1971-1973 ف) في الولايات المتحدة الأمريكية أن :

- 1 - 46 % من حالات التغيير كانت بسبب التغيير في أتعاب عملية المراجعة ؛
- 2 - 44 % ترجع إلى:

- الخلاف بين الإدارة والمراجع ؛
- اندماج الشركات محل المراجعة .

وقد بينت دراسة (Deangelo , 1981) التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية بأنه كلما زاد حجم الشركة الخاضعة للمراجعة فإنه في الغالب الأعم يتم التحول من مكاتب مراجعة من غير الثمانية الكبار إلى إحدى المكاتب الثمانية الكبار¹⁶ وذلك سعياً وراء شهرة وسمعة المكتب.

حيث أن هذه المكاتب تراجع حوالي (81%) من مجموع الشركات المسجلة في هيئة الأوراق المالية والبورصة (باسودان وآخرون ، 2004 ف، ص142).

وفي دراسة (Fried & Schiff , 1981) التي أجريت على (48) شركة من الشركات الأمريكية ، أظهرت نتائج الدراسة بان هناك عدد كبير من تلك الشركات قامت بتغيير مراجعيها ، بينت نتائج الدراسة أيضاً أن أهم العوامل الكامنة وراء ذلك التغيير كانت على النحو التالي :

- 1 - تغيير إدارة الشركة ؛
- 2 - تخفيض أتعاب المراجع ؛
- 3 - ازدياد متطلبات الإفصاح من قبل لجنة سوق الأوراق المالية؛
- 4 - التعثر المالي للشركة ؛

¹⁶ حدث اندماج في شركتين وأصبحت الست الكبار Big-6 (الرحيلي والقريري ، 2004 ف). وذلك بعد اندماج كل من :
Deliotto Haskins & Selles & Touche وكذلك اندماج whinne , murray Ernest & Ernest & Arthar Young
Ross

5 - زيادة تحفظات مكاتب المراجعة وتطبيق المعايير المحاسبية كرد فعل للقضايا القانونية المتزايدة ضدهم .

وفي دراسة أخرى قاما بها الباحثان (Schwartz & Menon , 1985)

لاختبار الفرضية القائلة أن الشركات المتعثرة مالياً تلجأ إلى تغيير مراجعيها الخارجيين. عن طريق فحص عينة مكونة من (132) شركة متعثرة مالياً منها (35) شركة قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين بالإضافة إلى (132) شركة غير متعثرة مالياً منها (13) شركة قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين خلال الفترة من 1974 إلى 1982 ف في الولايات المتحدة الأمريكية . أظهرت نتائج الدراسة ميل الشركات المتعثرة مالياً إلى تغيير مراجعيها الخارجيين مقارنة بالشركات غير المتعثرة مالياً . وكذلك عدم وجود علاقة بين تغيير المراجعين الخارجيين نتيجة إصدارهم تقارير متحفظة أو كنتيجة للتغيير الإداري داخل الشركة .

كما بينت نتائج دراسة (Craswell , 1988) التي أجريت على عينة مؤلفة من

15% من الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين بين عامي (1950-1979 ف) في استراليا ، أن مديري هذه الشركات يميلون إلى تغيير المراجع الخارجي الذي يصدر تقريراً متحفظاً بمراجع جديد يصدر تقريراً نظيفاً وقد تأسست دراسة (Williams ,1988) على حصر العوامل التي تقف وراء تغيير المراجعين الخارجيين . بينت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع الخارجي قد يرجع إلى واحد أو أكثر من العوامل الآتية :

- 1 - تغيير إدارة الشركة ، حيث قد يعمل ذلك على تغيير المراجع الخارجي عن طريق الإدارة الجديدة نتيجة لتعاملهم السابق مع مراجع خارجي آخر يعتقدون انه أكثر كفاءة من الحالي ؛
- 2 - جودة أعمال مكتب المراجعة، حيث انه من البديهي القول بان الإدارة تعمل على تغيير المراجع الخارجي منخفض الجودة بأخر مرتفع الجودة؛
- 3 - سمعة الشركة ، حيث أن مجلس الإدارة قد يعمل على البحث على مراجع خارجي يحل محل الحالي عندما يشعر مجلس الإدارة بتعرض الشركة لانخفاض في

سمعتها سواء من خلال قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير متحفظ أو تعرض الشركة لمخالفة قانونية نظراً لقيامها بعمل غير قانوني أو مخالفة للقوانين مثل الغش والتلاعب¹⁷ في المعلومات التي توفرها القوائم المالية .

وفي عام 1989 ف اهتم الباحث Betty بدراسة دوافع الإدارة في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة نحو تغيير المراجع الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية . أجريت الدراسة على (2215) مراجعاً خارجياً . أظهرت نتائج الدراسة أن أهم الدوافع الكامنة وراء ذلك التغيير هو أن التحول للتعامل مع مكتب مراجعة معروف سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأسهم الجديدة للشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة ، وذلك نتيجة لثقة الممولين الجدد بمكاتب المراجعة الجديدة والمعروفة مما يؤدي إلى زيادة الإقبال على شراء أسهم تلك الشركات في أول إصدار لها وبسعر مرتفع نسبياً .

كما توصلت دراسة (Roberts etal , 1990) والتي أجريت على (271) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى أن ظاهرة تغيير المراجع الخارجي تتأثر بعدة عوامل منها :

- 1 - أتعاب عملية المراجعة ؛
 - 2 - إصدار المراجع الخارجي تقريراً متحفظاً.
- وفي دراسة أخرى متعمقة وشاملة في الولايات المتحدة الأمريكية للتعرف على العوامل التي تقف وراء تغيير المراجع الخارجي قاما بها (**Haskins And Williams , 1990**) . رتبت نتائج الدراسة المتغيرات المستقلة المؤدية إلى تغيير المراجع على النحو التالي :

أولاً - المتغيرات الأكثر أهمية:

- 1 - التعثر المالي¹⁸ للشركة؛

¹⁷ هو الخطوات المتعمدة التي يقوم بها احد الأفراد أو الإدارة للتضليل بهدف إظهار أصول الشركة بطريقة صحيحة أو تشويه المركز المالي أو الحصول على مزايا أخرى (محمد، 1998، ف،ص252)

¹⁸ ينظر للتعثر المالي على انه الحالة التي يتأكد فيها وجود احتمال كبير في عدم قدرة الشركة على سداد أقساط الديون وفوائدها (غريب، 2001، ف، ص77).

- 2 - حجم الشركة؛
- 3 - أتعاب عملية المراجعة؛
- 4 - تخصص مكتب المراجعة في النشاط الذي تنتمي إليه الشركة.

ثانياً- المتغيرات متوسطة الأهمية:

1- جودة أعمال مكتب المراجعة؛

2- التغير النسبي في الملكية للعميل؛

ثالثاً- المتغيرات عديمة الأهمية نسبياً:

1- شهرة مكتب المراجعة؛

2- تقرير المراجع؛

3- إصدار الأسهم للاكتتاب العام أول مرة.

وفي دراسة (أبو الحسن ، 1993 ف) التي أجريت في المملكة العربية

السعودية على المراجعين الخارجيين ، لمعرفة العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع . أظهرت نتائج الدراسة اتفاق المجبيين على أن العوامل غير الفنيّة تؤثر بشكل أكبر في تغيير المراجع الخارجي .

وقد شملت العوامل غير الفنية مايلي .:

- 1 - الحصول على خدمات إضافية بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة؛
- 2 - استخدام مكتب كبير للمراجعة للحصول على خدمات إضافية؛
- 3 - استخدام مكتب كبير للمراجعة لكسب ثقة ممولين جدد؛
- 4 - تخفيض الأتعاب بشكل مؤقت؛
- 5 - تعيين مراجع جديد ليس له علاقة بالإدارة القديمة؛
- 6 - التخصص في المراجعة.

وشملت العوامل الفنية الآتي.:

- 1 - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية؛
- 2 - الخلاف حول نطاق عملية المراجعة؛

3 - إصدار المراجع لتقرير متحفظ.

وفي دراسة (Beattie And Fernley , 1995) التي أجريت على عينة مكونة من (210) شركة بريطانية قامت بتغيير مراجعيها. بينت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع الخارجي يرجع لعامل أو أكثر من العوامل التالية:

- 1 - مستوى أتعاب عملية المراجعة ؛
- 2 - شهرة مكتب المراجعة ؛
- 3 - تغيير الإدارة؛
- 4 - عدم تقديم خدمات كافية من قبل مكتب المراجعة ؛
- 5 - عدم رضا الإدارة عن مستوى ونوعية المراجعة.

وفي دراسة أخرى قام بها (السيد ، 1996ف) بعنوان " الانعكاسات والعوامل

المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات والمراجعين في الواقع المصري". أجريت على عينة مكونة من (45) شركة مساهمة و (33) مراجعاً خارجياً بينت نتائج الدراسة :

1 - أن ظاهرة تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية تتم بنسبة ليست صغيرة، حيث بلغت هذه النسبة (31.1%) من إجمالي عينة الدراسة البالغة (45) شركة مساهمة ؛

2 - أن هناك اختلاف بين المراجعين والشركات المساهمة في البيئة المصرية بشأن العوامل الكامنة وراء تغيير المراجع الخارجي. ولعل ذلك يرجع إلى انه غالباً لأ يتم الإفصاح عن الأسباب الحقيقية لتغيير المراجعين الخارجيين؛

3 - إن أكثر العوامل تأثيراً في حدوث ظاهرة تغيير المراجعين الخارجيين في الواقع المصري لها علاقة باستقلال المراجع الخارجي ومن أمثلة هذه العوامل: حدوث تغييرات في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة ، إصدار المراجع الخارجي تقريراً متحفظاً.

درس (Gregory And Collier , 1996) العلاقة بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع الخارجي في عينة مكونة من (399) شركة بريطانية . أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين أتعاب عملية المراجعة وتغيير المراجع . كما بينت النتائج أيضاً أن معدل انخفاض أتعاب عملية المراجعة له علاقة بطبيعة تغيير المراجع ، أي انه إذا رغب المراجع في تغيير نفسه بناءً على طلبه فان ذلك لن يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة ولكن إذا تم التغيير بشكل إجباري بناءً على رغبة الإدارة فان ذلك يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة .

بحثا (علقم والرجبي ، 1997 ف) عوامل تغيير المراجعين الخارجيين في الأردن، عن طريق استطلاع آراء (32) إدارة شركة قامت بتغيير مراجعها الخارجي و(16) مكتب مراجعة جرى عليهم التغيير بين عامي (1988-1993 ف) شمل البحث العوامل الأساسية التالية :

أولاً: عوامل مرتبطة بالشركة :

- 1 - تغيير إدارة الشركة ؛
- 2 - الرغبة في الحصول على خدمات إضافية ؛
- 3 - التعثر المالي للشركة ؛
- 4 - حجم الشركة .

ثانياً : عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة :

- 1 - جودة أعمال مكتب المراجعة ؛
- 2 - الرغبة في التخصص في قطاع معين ؛
- 3 - حجم مكتب المراجعة .

ثالثاً: عوامل متعلقة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني :

- 1 - الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة ؛
- 2 - الخلاف حول طرق الإفصاح المحاسبية ؛
- 3 - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .

بينت نتائج الدراسة :

- 1 - أن جميع العوامل الثلاثة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ؛
- 2 - إن العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لا تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر إدارات الشركات ؛
- 3 - عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المراجعين الخارجيين وإدارات الشركات تجاه العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ، بينما ظهرت فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المراجعين الخارجيين وإدارات الشركات تجاه العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني .

وقد أجرى (عوض الله ، 1999ف) دراسة بعنوان " تحليل انعكاسات الآراء المقيدة على احتمالات استبدال مراجعي الحسابات في مصر " . أجريت الدراسة على (125) شركة و (50) مراجعاً خارجياً . استخدم الباحث الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والإحصاء الوصفي لتحليلها . بينت نتائج الدراسة أن :

- 1- 62% من عينة مجتمع الشركات يرون أن إصدار المراجع لتقرير متحفظ لا يؤثر في تغييره ؛
- 2- 77% من عينة مجتمع المراجعين الخارجيين يرون أن إصدار المراجع لتقرير متحفظ يؤثر في تغييره ؛
- 3- 65% من عينة الشركات أشارت إلى حصول الشركات التي قامت بتغيير مراجعها الخارجي الذي أصدر تقريراً متحفظاً، على تقرير نظيف من قبل المراجع الجديد ، الأمر الذي يدعم ميل الشركات نحو اتخاذ التقرير المتحفظ كذريعة وحجة مقبولة للقيام بالتغيير حتى يتسنى حصولها على تقرير نظيف من مراجعين خارجيين آخرين ؛

4- 66% من عينة المراجعين الخارجيين قامت باتخاذ موقف محايد تجاه قبول أو رفض فرض قيام الشركات التي تقوم بتغيير المراجعين الخارجيين بأخرين نتيجة لحصولها على تقارير متحفظة ورغبتها في الحصول على تقارير نظيفة .
وفي دراسة (طلبية ، 1999ف) بعنوان "العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات " ، تناول الباحث العوامل المتوقع أن يكون لها تأثيراً على اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة في سلطنة عمان . بينت نتائج الدراسة أن هذه العوامل شملت :

- 1 - شهرة المراجع؛
 - 2 - تخصص المراجع في نشاط الشركة ؛
 - 3 - الأتعاب والاستجابة لاحتياجات العميل ؛
 - 4 - حاجة الإدارة إلى خدمات إضافية متميزة ؛
 - 5 - رغبة مؤسسي الشركة .
- وقد توصل الباحث إلى أن العوامل التي تؤثر ايجابياً في اختيار المراجع الخارجي تتلخص في الآتي :

- 1 - رغبة مؤسسي الشركة؛
- 2 - الاستجابة لاحتياجات العميل؛
- 3 - شهرة المراجع .

أما الدراسة التي قام بها (الجهماني ، 2000ف) والتي أجريت علي (50) مراجعاً خارجياً و(100) شركة مدرجة في بورصة عمان بعنوان " الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني " ، تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات بينت نتائج الدراسة :

أولاً: وجود عوامل غير فنية تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي في الأردن، متمثلة في :

- 1 - تغيير الإدارة .
- 2 -عدم التزام الشركة بدفع الأتعاب؛

- 3 - تخفيض أتعاب عملية المراجعة من قبل الشركة ؛
- 4 - الانتقال إلى مكتب أكثر تخصصاً في المجال الذي تعمل به الشركة ؛
- 5 - المنافسة السعرية بين مكاتب المراجعة ؛
- 6 - شهرة وجودة أداء مكتب المراجعة ؛
- 7 - حجم مكتب المراجعة؛
- 8 - إصدار أسهم جديدة (توسع الشركة)؛
- 9 - تعثر الشركات مالياً، ورغبة الشركة في إخفاء المعلومات السلبية وعدم تجاوب المراجع معها ؛

10 - استخدام مكتب مراجعة معروف لزيادة سعر أسهم الشركة .

ثانياً: وجود العوامل الفنية التالية تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي :

- 1 - عدم تطبيق الشركة لمبادئ المحاسبة الدولية ؛
 - 2 - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح ؛
 - 3 - الخلاف حول آلية وإجراءات عملية المراجعة ؛
 - 4 - نوعية التقارير المصدرة (التحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي) .
- ثالثاً: أن تأثير العوامل غير الفنية أقوى بكثير من العوامل الفنية في تغيير المراجع الخارجي .

رابعاً: وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية لكل عامل من العوامل المقدمة في الدراسة لتغيير المراجع الخارجي لكل من المجموعتين ، مما يدل على عدم وجود توافق بين آراء المراجعين الخارجيين وآراء مدراء الشركات .

وفي دراسة (خشارمة والعمرى ، 2001 ف) التي كانت بعنوان " تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات " ، هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء المجبيين حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي والتي أجريت على (155) مراجعاً خارجياً في الأردن استخدم الباحثان الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات و الإحصاء الوصفي لتحليلها .
بينت نتائج الدراسة :

أولاً – أن هناك عوامل مرتبطة بالشركة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي، مرتبة حسب أهميتها :

1- تغيير إدارة الشركة ؛

2- حجم الشركة؛

3- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية ؛

4- التعثر المالي للشركة ؛

ثانياً – أن هناك عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي مرتبة حسب أهميتها :

1- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .

2- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي .

3- الخلاف حول طريقة احتساب أتعاب المراجعة .

ثالثاً- أن هناك عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي مرتبة حسب أهميتها :

1- تمييز أعمال مكتب المراجعة وخدماته ؛

2- جودة أعمال مكتب المراجعة ؛

3- حجم مكتب المراجعة؛

4- شهرة مكتب المراجعة.

رابعاً - عدم وجود تأثير لتغيير المراجع الخارجي على أرباح الشركة .

خامساً - أن العوامل على المستوى الكلي التي تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي مرتبة حسب أهميتها كانت على النحو التالي :

1- العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ؛

2- العوامل المرتبطة بالشركة ؛

3- العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة .

أما دراسة (الراشد ، 2001ف) بعنوان " النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة

بدولة الكويت" التي أجريت على (32) مكتب مراجعة ، فقد بينت أن مشكلة عدم

إعطاء القانون للمراجع الحق في مناقشة قرار عزله تأتي من حيث الأهمية في المرتبة الثانية بنسبة (56%) من المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت .

أجرى (الفضل، 2003 ف) دراسة بعنوان " تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين الخارجيين " أجريت الدراسة على عينة مكونة من (21) شركة حدث فيها عملية تغيير المراجع الخارجي خلال الفترة من (1995-2000 ف) وكذلك على (28) مراجعاً جرت عليهم عملية التغيير في تلك المدة ، تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات. بوبت العوامل في الاستبيان إلى ثلاث مجموعات .
أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة :

- 1 -تغيير الإدارة ؛
 - 2 -رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة ؛
 - 3 -التعثر المالي للشركة؛
 - 4 -حجم الشركة ؛
 - 5 -ربحية الشركة .
- ثانياً- عوامل مرتبطة بمعايير وقواعد السلوك المهني :
- 1 -الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة؛
 - 2 -الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي؛
 - 3 -الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؛
 - 4 -الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ؛
 - 5 -إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- ثالثاً – عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة :
- 1 - جودة أعمال المراجعة ؛
 - 2 - حجم مكتب المراجعة ؛

3 - شهرة مكتب المراجعة ؛

4 - الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين .

بينت الدراسة النتائج التالية :

1 - اتفاق نتائجها مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في

الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي؛

2 - وجود اختلاف واضح في اثر العوامل بين وجهة نظر المديرين والمراجعين

الخارجيين .

قام (خشارمة ، 2003ف) بإجراء دراسة بعنوان " العوامل المؤثرة في

اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية" . أجريت

الدراسة على (360) مراجعاً خارجياً و(192) شركة مساهمة في الأردن . استخدم

الباحث الاستبيان لجمع البيانات . توصلت الدراسة إلى :

أولاً - العوامل المؤثرة على اختيار المراجع من وجهة نظر المراجعين :

1 - مستوى أتعاب المراجع ؛

2 - دور مجلس الإدارة في اختيار المراجع ذي القدرة على كسب ثقة مجلس

الإدارة .

3 - مدى وجود خبرة لدى المراجع في فروع المعرفة الأخرى والضرائب ،

والأنظمة .

ثانياً - أن العوامل المؤثرة على اختيار المراجع من وجهة نظر الشركات :

1 - قدرة المراجع على كسب ثقة مجلس الإدارة ؛

2 - خبرة المراجع في مجالات الأنظمة والتشريعات الضريبية ؛

3 - تخصص المراجع في نشاط الشركة ؛

4 - تقديم خدمات متميزة في نفس المجال .

ثالثاً - إجماع الفئتين على أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع هو دور

مجلس الإدارة .

أما دراسة (باسودان وآخرون ، 2004 ف) بعنوان " دراسة ميدانية للعوامل

المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" ، أجريت الدراسة على عينة مكونة من (61) لجنة مراجعة و(52) مراجعاً ، تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق مقياس ليكرت ، قسمت العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى قسمين : عوامل فنية ، وعوامل غير فنية . بينت نتائج الدراسة إلى أن هناك (25) عاملاً تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من أهمها :

أولاً- عوامل فنية :

1 - شهرة مكتب المراجعة ؛

2 - جودة أعمال مكتب المراجعة ؛

3 - تخصص المراجع في نشاط الشركة .

ثانياً - عوامل غير فنية :

1 - أتعاب المراجعة ؛

2 - عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته ؛

3 - عدم مساعدة المراجع للشركة في الخدمات الزكوية والضريبية .

وقد تبين أن العوامل غير الفنية نالت اهتمام أكبر من العوامل الفنية .

ثالثاً - عوامل أخرى :

1 - وجود التحفظات في تقرير المراجع أو الامتناع عن إبداء الرأي ؛

2 - عدم تقديم المراجع للخدمات الاستشارية ؛

3 - تغيير أعضاء لجان المراجعة .

أما في البيئة الليبية فقد أجريت دراسة (بن غربية وآخرون ،

1987ف) بعنوان " معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " على (38) مراجعاً خارجياً و (15) عضو هيئة تدريس و (24) فئات أخرى . بينت النتائج أن هناك قصوراً كبيراً باللوائح والتشريعات الليبية فيما يتعلق بنظم المهنة والقواعد التي تسيّر عليها. وبصفة خاصة فان هناك نقص في التشريعات التي تنظم

معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ووجود مخالافات في معايير المراجعة من ضمنها معيار الاستقلالية، وأن من العوامل التي تؤثر على الاستقلالية هي تعيين وعزل المراجع عن طريق الجهة التي يقوم بمراجعتها .

وفي دراسة قام بها (موسى، 1992 ف) بعنوان " استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة " أجريت على (75) مراجعاً خارجياً و (40) مستخدماً للتقارير المالية، بينت النتائج أن عملية تعيين وعزل المراجع للمنشآت المملوكة للمجتمع تتم بناءً على اقتراح الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية دون اخذ رأي المراجع في الشركة ودون اخذ رأي الجمعية العمومية للشركة في ذلك ، أما في المنشآت الأخرى فان إدارة الشركة لها رأي في عملية تعيين وعزل المراجع. أما دراسة (شريعة، 1994 ف) بعنوان " مسئولية المراجع الخارجي في ليبيا " والتي أجريت على (69) مراجعاً خارجياً في المكاتب الخاصة و (31) مراجعاً في الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية، بينت النتائج ج أنه من الأمور الهامة التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي هي عملية تعيين وعزل المراجع من قبل الإدارة وأن المراجعين الخارجيين يتم تعيينهم إما عن طريق العلاقات الشخصية أو إدارة الشركة .

وفي دراسة أخرى قام بها (ناجي، 1997 ف) بعنوان " تقييم تقرير المراجع الخارجي في ليبيا " أجريت الدراسة على (72) مراجعاً خارجياً ، بينت نتائج الدراسة أن المراجعين الخارجيين لديهم رغبة في الاستسلام والإذعان لرغبات وميول الإدارة لضمان استمرارهم كمراجعين خارجيين .

أما دراسة (الدراجي، 1998 ف) بعنوان " تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا " والتي أجريت على (73) مراجعاً خارجياً ، بينت نتائج الدراسة أن تعيين وعزل المراجع يتم بناءً على توصيات مجلس الإدارة الذي يستأثر بالسلطة الفعلية في الشركة ، لذلك فمن المشكوك فيه أن يتمكن المراجع من تأديته لعمله على الوجه السليم إذا كان يعلم أنه يتعين عليه إرضاء مجلس الإدارة .

وفي دراسة (الغرياني ، 1999 ف) بعنوان " استقلالية المراجع الخارجي وأثرها على مصداقية القوائم المالية في ليبيا" أجريت الدراسة على عينة مكونة من (120) مراجعاً خارجياً، استخدم الباحث الاستبيان لجمع البيانات ، بينت الدراسة من بين نتائجها:

1 - أن نسبة 63 % من المشاركين في الدراسة يرون أن عملية تعيين المراجع الخارجي تتم عن طريق مجلس إدارة الشركة ويعرض الترشيح على الجمعية العمومية لاتخاذ قرار التعيين .

2 - أن نسبة 74% من المشاركين في الدراسة أفادت بعدم وجود ضمانات كافية تكفل عدم عزل المراجع الخارجي .

وفي دراسة أخرى قام بها (الدرباق، 2002 ف) بعنوان " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة " أجريت الدراسة على (35) مراجعاً خارجياً و (35) شركة مساهمة خاصة في مدينة بنغازي ، تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات، بينت الدراسة من ضمن نتائجها أن أكثر من (40%) من المشاركين في الدراسة يرون بان الإدارة هي التي تقوم بتعيين وعزل المراجع الخارجي في ليبيا .

6.2 الإطار النظري للدراسة .:

يعرف هذا الجزء مجتمع الدراسة والمتغيرات المستقلة التي يحتمل أن تؤثر في المتغير التابع (تغيير المراجع الخارجي) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة (مجتمع الدراسة) .

يقصد بالمراجعين الخارجيين : المراجعين الخارجيين المشتغلين في المكاتب الخاصة والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بمزاولة المهنة في مدينة بنغازي .

أما الشركات المساهمة الخاصة : فهي تلك الشركات الخاصة التي جددت قيدها بغرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي خلال عام 2005ف.

بينت مراجعة أدبيات الدراسة أن أهم العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي (المتغيرات المستقلة) يمكن أن تصنف إلى ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي :

أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة (Carpenter & Strawser,1971,Bedingfied & Loeb 1974, Deangelo , 1981, Haskins And Williams , 1990, Beattie And Fernley , 1995) . (السيد ، 1996 ف، الجهماني 2000ف، خشارمة والعمرى ، 2001 ف ، الدباق، 2002 ف، الفضل 2003 ف ، باسودان وآخرون ، 2004ف) :

- 1- تغيير إدارة الشركة؛
- 2 - رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة ؛
- 3 - التعثر المالي للشركة؛
- 4 - حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها ؛
- 5 - ربحية الشركة.
- 6 - إصدار أوراق مالية جديدة ؛
- 7 - تغيير أعضاء لجان المراجعة ؛
- 8 - عدم تطبيق الشركة لمبادئ المحاسبة الدولية ؛
- 9 - تخفيض أتعاب عملية المراجعة من قبل الشركة ؛
- 10 - اندماج الشركات محل المراجعة ؛
- 11 - كسب ثقة إدارة الشركات الممولة.

ثانياً – عوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني (Fried & Schiff , 1981, Craswell ,1988, Roberts etal ,1990 Haskins And Williams,1990, Beattie And Fernley , 1995 , Gregory And Collier , 1996) . (أبو الحسن، 1993 ف، علقم والرجبي 1997ف، الجهماني 2000ف، الفضل ، 2003ف باسودان وآخرون ، 2004ف) :

- 1 - الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة؛
- 2 - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي؛

- 3 - الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة؛
 - 4 - الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة؛
 - 5 - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي؛
 - 6 - ازدياد متطلبات الإفصاح من قبل لجنة سوق الأوراق المالية .
- ثالثاً - عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة . (Strawser,1971, Deangelo, 1981, Carpenter & Williams ,1988, Beatty,1989, Beattie And Fernley , 1995) . (أبو الحسن، 1993 ف السيد ، 1996 ف ، الجهماني 2000 ف ، خشارمة والعمرى 2001 ، الفضل ، 2003 ف ، باسودان وآخرون 2004 ف) :

- 1- جودة أعمال المراجعة؛
- 2- حجم مكتب المراجعة؛
- 3- شهرة مكتب المراجعة؛
- 4- الانتقال إلى مكتب أكثر تخصصاً في المجال الذي تعمل به الشركة ؛
- 5- المنافسة السعرية بين مكاتب المراجعة ؛
- 6- عدم مساعدة المراجع للشركة في الخدمات الزكوية ؛
- 7- استخدام مكتب مراجعة معروف لزيادة أسعار أسهم الشركة .

7.2 فرضيات الدراسة :

بدراسة الإطار النظري في ضوء خصائص البيئة المحلية ، فقد تم صياغة الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي :

((إن تغيير المراجع الخارجي في ليبيا يتأثر بعوامل مرتبطة بالشركة وعوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة))

ولاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة فقد تم صياغة مجموعة من الفرضيات الفرعية تعتمد على عدة عوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر

المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة والواردة بالإطار النظري للدراسة بما يتماشى مع خصائص البيئة الليبية وذلك على النحو التالي:

أولاً- فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بالشركة :

- 1 - إن تغيير إدارة الشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- 2 - إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- 3 - إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 4 - إن حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 5 - إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

ثانياً - فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني :

- 6 - إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 7 - إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 8 - إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 9 - إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 10 - إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

ثالثاً - فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :

- 11 - إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 12 - إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- 13 - إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛

14 - إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

8.2 ملخص الفصل .:

استعرض الفصل تطور التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا ، والتشريعات القانونية في عدة دول ، وموقفها من تعيين المراجع الخارجي وتغييره ، حيث جاءت هذه التشريعات لتؤكد استقلالية المراجع الخارجي من خلال تعيينه وتغييره من قبل الجمعية العمومية للمساهمين ، وكذلك تناول الفصل الدراسات السابقة التي أجريت في هذا الموضوع للوصول للإطار النظري للدراسة ومن ثم صياغة الفرضيات . يستعرض الفصل الثالث طريقة جمع وتحليل البيانات والنتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة .

الفصل الثالث

طريقة جمع وتحليل البيانات

الفصل الثالث

طريقة جمع وتحليل البيانات

1.3 مقدمة .:

يستعرض هذا الفصل توضيح لأداة جمع البيانات (استمارة الاستبيان) المتبعة في هذه الدراسة ، والتعريف بمجتمع الدراسة ومبررات اختيار المجتمع ، كما يتناول أيضا التعرف على طريقة اختيار العينة وبيان خصائصها وتحليل البيانات المتحصل عليها ، للوصول للنتائج والتوصيات .

2.3 أداة جمع البيانات .:

تم استخدام الاستبيان¹⁹ كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة، وذلك على اعتبار أن هذه الوسيلة قد استخدمت في دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة (خشارمة والعمري 2001ف، الفضل 2003ف، باسودان وآخرون 2004ف).

كما لاستمارة الاستبيان عدة مزايا منها : (الرفاعي ، 1998ف، ص150، غرابية وآخرون ، 2002ف، ص82).

- 1 - الحصول على معلومات من عدد كبير من الناس ؛
- 2 - منخفضة التكاليف والجهد بشكل كبير ؛
- 3 - تعطى وقتا كافياً للمستجيب للتفكير في إجاباته مما يقلل من الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلوماته ؛
- 4 - لا تحتاج لعدد كبير من جامعي البيانات ؛
- 5 - عدم تقيدها بالمحددات المكانية حيث يمكن إرسالها بواسطة البريد إلى أي مجموعة حتى لو كانت بعيدة .

¹⁹ عبارة عن استمارة تحتوى على مجموعة من الأسئلة المترابطة والمتسلسلة والتي يتم الإجابة عليها وتعبئتها من قبل المبحوث لجمع المعلومات والبيانات حول الظاهرة أو مشكلة البحث (كلالده وجودة ، 1999ف، ص137)

- غير أنه بالرغم من المزايا المتوفرة في استخدام استمارة الاستبيان في جمع البيانات إلا أن ذلك لا يمنع من وجود بعض العيوب يمكن تلخيصها في الآتي (عبيدات وآخرون، 1999 ف، ص64، جوده، 2004 ف، ص83).
- 1 - قد تكون هناك بعض الأسئلة الغامضة أو التي قد يساء تفسيرها فلا يكون هناك فرصة للمبحوثين للاستفسار عنها ؛
 - 2 - انخفاض نسبة المردود غالباً في حالة إرسال الاستمارة بالبريد بسبب إهمال أو نسيان المبحوث لها ؛
 - 3 - قد يكون الشخص الذي عبء الاستمارة ليس هو المعنى من الدراسة ؛
 - 4 - لا يمكن استخدام الاستبيان في مجتمع أمي .
- وتم تصميم الاستبيان بعد الإطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة. جميع الأسئلة كانت مغلقة²⁰، روعيت القواعد العامة في صياغتها، وبالرغم من مزايا الأسئلة المغلقة المتمثلة في تفادي تعرض المشاركين للاستطراد في الإجابة على أسئلة الاستبيان، وسهولة تفريغ البيانات وتحليلها بطريقة مبسطة وموضوعية والمقارنة بينها، إلا أن لها بعض العيوب : (الرفاعي 1998 ف، ص188، عبيدات وآخرون، 1999 ف ص67).
- 1 - من السهل الإجابة على الأسئلة بطريقة عشوائية من خلال الخيارات المتوفرة؛
 - 2 - تقيد المبحوث في إجابات محددة ؛
 - 3 - قد يغفل الباحث في بعض الأحيان بعض الخيارات التي قد تكون ضرورية للإجابة عن بعض الأسئلة ؛
 - 4 - صعوبة التحقق من صدق إجابة المبحوث.
- وتفادياً لهذه العيوب بقدر الامكان فقد تم وضع سؤال مفتوح ضمن أسئلة الاستبيان

²⁰ هي الأسئلة التي يطلب من المشارك في الدراسة اختيار الإجابة التي تعبر عن رأيه من بين مجموعة من الإجابات (ملحم ، 2002 ف ، ص288).

لإعطاء المشاركين فرصة لبيان أي عوامل أخرى يرون درجة تأثيرها في تغيير المراجع الخارجي لم يتم الإشارة إليها في الأسئلة المغلقة.

قسم الاستبيان إلى جزأين خصص الجزء الأول للمعلومات الديموغرافية

للمشاركين في الدراسة من حيث الوظيفة والمؤهل وعدد سنوات الخبرة ، بينما خصص الجزء الثاني لجمع البيانات المطلوبة لاختبار الفرضيات الخاصة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا .

صممت الأسئلة الموضوعية بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي ، والذي تم استخدامه في دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة (الجهماني 2000 ف باسودان وآخرون 2004 ف) .

والهدف من هذا المقياس تحديد اتجاه آراء الأفراد المراد قياسها بالإضافة إلى أن هذا المقياس يحتاج تفكيراً من المبحوث بشكل معمق قبل الإجابة على أي سؤال لان أجابته متدرجة بشكل دقيق (عمر ، 1997 ف ، ص260).

وقد صنفت درجة الموافقة بالنسبة للعوامل المختلفة من أوافق بشدة (خمس درجات) إلى لا أوافق بشدة (درجة واحدة) لكي يتسنى للمشاركين إبداء ما يتناسب مع آرائهم . (جدول رقم 1)

جدول رقم (1)

توزيع الدرجات حسب الأهمية

| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة |
|---------------|----------|-------|-------|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

3.3 مجتمع وعينة الدراسة .:

1.3.3 مجتمع الدراسة:-

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين :

- 1 - المراجعين الخارجيين : وهم المراجعين الخارجيين المشتغلين في المكاتب الخاصة والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بمزاولة المهنة في مدينة بنغازي . حيث بلغ عددهم (46) مراجعاً خارجياً²¹ .
- 2 - الشركات المساهمة الخاصة : وهي الشركات التي جددت قيدها بغرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي خلال عام 2005 ف . حيث بلغ عددها (135) شركة²² .

تم تحديد مفردات مجتمع الدراسة بالاعتماد على القوائم المتحصل عليها من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، وغرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي.

2.3.3 عينة الدراسة .:

نظراً لصعوبة القيام بالمسح الشامل لمجتمع الدراسة ، اقتصرت الدراسة على عينة²³ مكونة من فئتين هما المراج عين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي ، وقد تم اخذ عينة عشوائية بسيطة²⁴ من كلا الفئتين . وكانت العينة مكونة من (60)²⁵ مفردة مقسمة بالتساوي بين الفئتين ويمثل هذا العدد حوالي (65%) من المراجعين الخارجيين وحوالي (22%) من الشركات المساهمة الخاصة (جدول رقم 2)

²¹ المصدر : نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، بنغازي ، 2005ف.

²² المصدر : غرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي، 2005ف.

²³ هي ذلك الجزء من المجتمع التي يجرى اختيارها وفق قواعد وطرق علمية بحيث تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً (المغربي ،

2002ف ، ص139).

²⁴ تتصف العينة العشوائية البسيطة بأنها أية مجموعة مكونة من n من مفردات المجتمع لها فرصة متساوية في الاختيار عند سحب

العينة (بانكروفت و اوسليمان ، 1998ف ، ص99).

²⁵ تم حساب حجم العينة إحصائياً فوجد أنها تساوي 41 مفردة

عن طريق استخدام المعادلة التالية: (دلال وآخرون ، 2005، ص211)
$$n = \frac{\rho(1-\rho)}{\frac{\rho(1-\rho)}{N} + \frac{\alpha^2}{Z^2}}$$
 أي اقل من حجم العينة

المأخوذ. وكذلك توصل الباحث (uma Sekaran) إلى أن حجم العينة الواقع بين (30 - 500) مفردة مناسب لمعظم الدراسات (الرفاعي ، 1998ف ، ص156).

جدول رقم (2)

حجم مجتمع وعينة الدراسة

| النسبة | حجم العينة | حجم المجتمع | البيان |
|--------|------------|-------------|-------------------------|
| %65 | 30 | 46 | المراجعين الخارجيين |
| %22 | 30 | 135 | الشركات المساهمة الخاصة |
| %33 | 60 | 181 | المجموع |

3.3.3 توزيع وجمع استثمارات الاستبيان:.

تم توزيع استثمارات الاستبيان وجمعها بواسطة الباحث الذي شرح للمشاركين أهداف الدراسة عند توزيع الاستبيانات وأكد لهم أن البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي دون الإشارة بأي حال من الأحوال إلى المشاركين ، بلغ عدد الاستثمارات الصالحة والمجمعة بعد ذلك إلى (24) استمارة من المراجعين الخارجيين (بنسبة 80%) من عينة المراجعين الخارجيين ، و (26) استمارة من الشركات المساهمة الخاصة (بنسبة 87%) ، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة (جدول رقم 3).

جدول رقم (3)

استثمارات الاستبيان المرسلّة والمستلمة

| المجموع | | الشركات المساهمة الخاصة | | المراجعين الخارجيين | | الفئة |
|---------|-------|-------------------------|-------|---------------------|-------|----------------------------------|
| النسبة | العدد | النسبة | العدد | النسبة | العدد | البيان |
| %100 | 60 | %100 | 30 | %100 | 30 | استثمارات الاستبيان المرسلّة |
| %83 | 50 | %87 | 26 | %80 | 24 | استثمارات الاستبيان المستلمة |
| %17 | 10 | %13 | 4 | %20 | 6 | استثمارات الاستبيان غير المستلمة |

4.3 التحليلات الإحصائية المستخدمة .:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج النسب المئوية للبيانات المتعلقة بالجوانب الديموغرافية للمشاركين والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع أسئلة الاستبيان الأخرى ، ومعادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج الثبات للاستبيان ، كما أجري اختبار (*t-test*) لعينتين مستقلتين (*Independent Samples Test*) لاختبار دلالة الفروق بين العينتين ، واختبار (*t-test*) لعينة واحدة (*One- Sample Test*) لاختبار فرضيات الدراسة ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (انظر فيما بعد) .

5.3 النتائج :-

1.5.3 الإحصاء الوصفي.:

أولا : تحليل الجزء الأول من الاستبيان : معلومات عامة عن المشاركين .:

فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة (الوظيفة ، التأهيل الأكاديمي ، الخبرة

(العملية)

يبين جدول رقم (4) أن :

- (24 أو 100%) من المشاركين يعملون كمراجعين خارجيين ، بينما (10 أو 38.46%) يعملون بوظيفة مدير عام ، و (8 أو 30.77%) رؤساء حسابات و (5، أو 19.23%) مراجعين داخليين .
- (20 أو 83%) من المشاركين مراجعين خارجيين حاصلين على درجة البكالوريوس ، (3 أو 13%) حاصلين على درجة الماجستير ، كما يبين الجدول رقم (4) أيضا أن (15 أو 57.77%) من المشاركين إداريين حاصلين على درجة البكالوريوس ، بينما (11 أو 42.23%) منهم تقع مؤهلاتهم الأكاديمية دون ذلك .
- خبرة (14 أو 58.33%) من المراجعين الخارجيين ، و (15 أو 57.76%) من الإداريين تتجاوز العشر سنوات .

تبين البيانات الديموغرافية السابقة التأهيل الأكاديمي العالي والخبرة العملية الطويلة لغالبية المشاركين ، الأمر الذي يضمن إمكانية الاعتماد على إجاباتهم المختلفة .

جدول رقم (4)
خصائص عينة الدراسة

| سنوات الخبرة | | | | المؤهل العلمي | | | | | | الوظيفة | | | | |
|--------------|-------|-----------|-------|---------------------------|---------|-------|-----------|-------|-----------|---------|-------|-----------|-------|---------------|
| الشركات | | المراجعون | | البيان | الشركات | | المراجعون | | البيان | الشركات | | المراجعون | | البيان |
| % | العدد | % | العدد | | % | العدد | % | العدد | | % | العدد | % | العدد | |
| 11.54 | 3 | 08. | 2 | أقل من 5 سنوات | - | - | - | - | دكتوراه | - | - | 100 | 24 | مراجع خارجي |
| 30.77 | 8 | 33 | 8 | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | - | - | 13 | 3 | ماجستير | 38.46 | 10 | - | - | مدير عام |
| 26.92 | 7 | 17 | 4 | من 10 إلى أقل من 15 سنوات | 57.77 | 15 | 83 | 20 | بكالوريوس | 30.77 | 8 | - | - | رئيس الحسابات |
| 30.77 | 8 | 42 | 10 | أكثر من 15 سنة | 42.23 | 11 | 04. | 1 | أخرى | 19.23 | 5 | - | - | مراجع داخلي |
| - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 11.54 | 3 | - | - | أخرى |
| 100 | 26 | 100 | 24 | الإجمالي | 100 | 26 | 100 | 24 | الإجمالي | 100 | 26 | 100 | 24 | الإجمالي |

ثانياً: تحليل الجزء الثاني من الاستبيان: العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .:

يحتوى هذا الجزء على (14) سؤالاً تم صياغتها لمعرفة إلى أي مدى يوافق أو لا يوافق المشاركين على تأثير عدة عوامل في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة .

تم ترتيب العوامل في الاستبيان ترتيباً عشوائياً حسب المجموعات بغرض عدم الإيحاء بأهميتها ، ولغرض التحليل الإحصائي رتبت العوامل تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي ، حيث أن المتوسط الحسابي الذي يزيد عن (2.0) ويقل عن (3.0) وفقاً لمقياس ليكرت المستخدم يعني عدم الموافقة واكبر من (3.0) يعني الموافقة وإذا كان يساوي (3.0) فهو محايد ، (جدول رقم 5) ، (الجدول رقم 6) .
فمن وجهة نظر المراجعين الخارجيين يبين الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي:

● للعوامل من (1 إلى 10) يتراوح بين (3.6667) للعامل الأول " جودة أعمال المراجعة" و (3.2083) للعامل العاشر " تغيير إدارة الشركة" مما يعني موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي ؛
● للعامل (11) يساوي (3.0) " حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها" مما يعني انه محايد ؛

● للعوامل (من 12 إلى 14) يتراوح بين (2.9167) للعامل الثاني عشر " حجم مكتب المراجعة " و (2.6667) للعامل الرابع عشر " ربحية الشركة" مما يعني عدم موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي .

جدول رقم (5)

العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

| المراجعين الخارجيين | | | العوامل | الرقم |
|---------------------|-----------------|-------|--|-------|
| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | | |
| 1.1293 | 3.6667 | 24 | جودة أعمال المراجعة | 1 |
| 1.1726 | 3.6250 | 24 | الخلافا حول أتعاب عملية المراجعة | 2 |
| 0.9286 | 3.5833 | 24 | الخلافا حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | 3 |
| 1.2504 | 3.5417 | 24 | شهرة مكتب المراجعة | 4 |
| 1.0206 | 3.4583 | 24 | الخلافا حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة | 5 |
| 1.1001 | 3.4167 | 24 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | 6 |
| 0.9991 | 3.2917 | 24 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | 7 |
| 1.1221 | 3.2917 | 24 | الخلافا حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | 8 |
| 1.1887 | 3.2500 | 24 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أداء الرأي | 9 |
| 1.0624 | 3.2083 | 24 | تغيير إدارة الشركة | 10 |
| 1.0632 | 3 | 24 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | 11 |
| 1.1389 | 2.9167 | 24 | حجم مكتب المراجعة | 12 |
| 1.2394 | 2.8333 | 24 | التعثر المالي للشركة | 13 |
| 1.0495 | 2.6667 | 24 | ربحية الشركة | 14 |

أما بالنسبة للشركات المساهمة الخاصة يبين الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي:

• للعوامل من (1 إلى 9) يتراوح بين (4.1154) للعامل الأول " جودة أعمال المراجعة" و (3.2692) للعامل التاسع " الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة" مما يعني موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي ؛

• وللعاملين (10 و 11) يساوي (3.0) للعامل العاشر " تغيير إدارة الشركة" والعامل الحادي عشر " حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها" مما يعني أنهما محايدين ؛

• للعوامل من (12 إلى 14) يتراوح بين (2.9231) للعامل الثاني عشر " الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة و (2.6538) للعامل الرابع عشر " ربحية الشركة" مما يعني عدم موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي

مما سبق يتضح أن الاتجاه العام للإجابة يفيد بموافقة المشاركين من المراجعين الخارجيين و الشركات المساهمة الخاصة على تأثير غالبية العوامل في تغيير المراجع الخارجي.

جدول رقم (6)

العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

| الشركات المساهمة الخاصة | | | العوامل | الرقم |
|-------------------------|-----------------|-------|--|-------|
| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | | |
| 1.1774 | 4.1154 | 26 | جودة أعمال المراجعة | 1 |
| 0.8709 | 3.9615 | 26 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | 2 |
| 1.0842 | 3.8462 | 26 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | 3 |
| 1.3496 | 3.6923 | 26 | شهرة مكتب المراجعة | 4 |
| 1.3587 | 3.6154 | 26 | حجم مكتب المراجعة | 5 |
| 1.2403 | 3.5385 | 26 | الخلافا حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | 6 |
| 1.2704 | 3.4231 | 26 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي | 7 |
| 1.3587 | 3.3846 | 26 | الخلافا حول أتعاب عملية المراجعة | 8 |
| 1.0023 | 3.2692 | 26 | الخلافا حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة | 9 |
| 1.2961 | 3 | 26 | تغيير إدارة الشركة | 10 |
| 1.0632 | 3 | 26 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | 11 |
| 1.4120 | 2.9231 | 26 | الخلافا حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | 12 |
| 1.4055 | 2.8462 | 26 | التعثر المالي للشركة | 13 |
| 1.1293 | 2.6538 | 26 | ربحية الشركة | 14 |

ثالثاً: ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة حسب المتوسط الحسابي :. من خلال الجدول رقم (7) والذي تم فيه ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المشاركين في الدراسة من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بالنسبة لقيم المتوسط الحسابي لتحديد أكثر العوامل أهمية

تبيين أن :

- اتفاق المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة على أن عامل جودة مكتب المراجعة يأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية ، وعامل شهرة مكتب المراجعة في المرتبة الرابعة، وعامل تغيير إدارة الشركة في المرتبة العاشرة وعامل حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها في المرتبة الحادية عشر، و عامل التعثر المالي للشركة في المرتبة الثالثة عشر، و عامل ربحية الشركة في المرتبة الرابعة عشر.
- اختلاف وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة حول بقية العوامل في ترتيبها من حيث الأهمية .

جدول رقم (7)

ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة حسب المتوسط الحسابي

| الشركات المساهمة الخاصة | | | المراجعين الخارجيين | | |
|-------------------------|--|----|---------------------|--|----|
| المتوسط الحسابي | العوامل | ت | المتوسط الحسابي | العوامل | ت |
| 4.1154 | جودة أعمال المراجعة | 1 | 3.6667 | جودة أعمال المراجعة | 1 |
| 3.9615 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | 2 | 3.6250 | الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة | 2 |
| 3.8462 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | 3 | 3.5833 | الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | 3 |
| 3.6923 | شهرة مكتب المراجعة | 4 | 3.5417 | شهرة مكتب المراجعة | 4 |
| 3.6154 | حجم مكتب المراجعة | 5 | 3.4583 | الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة | 5 |
| 3.5385 | الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | 6 | 3.4167 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | 6 |
| 3.4231 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي | 7 | 3.2917 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | 7 |
| 3.3846 | الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة | 8 | 3.2917 | الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | 8 |
| 3.2692 | الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة | 9 | 3.2500 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي | 9 |
| 3 | تغيير إدارة الشركة | 10 | 3.2083 | تغيير إدارة الشركة | 10 |
| 3 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | 11 | 3 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | 11 |
| 2.9231 | الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | 12 | 2.9167 | حجم مكتب المراجعة | 12 |
| 2.8462 | التعثر المالي للشركة | 13 | 2.8333 | التعثر المالي للشركة | 13 |
| 2.6538 | ربحية الشركة | 14 | 2.6667 | ربحية الشركة | 14 |

2.5.3 اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach):-

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تطبيق معامل الثبات²⁶ لقياس معامل الاتساق الداخلي للمقياس على العينة عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) (كأجيبي وآخرون ، 2005 ف، ص25 ، العماري ، 2004 ف، ص76) وهى كالتالي .:

$$\alpha = \left(\frac{N}{N-1} \right) \left[1 - \frac{\sum \partial^2 q}{\partial t^2} \right]$$

حيث .:

α = معامل الثبات (ألفا)

1 = مقدار ثابت

N = عدد البنود

$\partial 2q$ = تباين كل بند من بنود المقياس

∂t^2 = تباين المقياس ككل .

وقد أظهرت المعادلة درجة ثبات تتمتع بدلالات ثبات واتساق مقبولة لغايات

البحث العلمي حيث بلغت 77% α

كما تم حساب صدق القياس²⁷ باستخدام طريقة الصدق الذاتي حيث بلغ معامل الصدق (87%) وهو مؤشر جيد لصدق المقياس المستخدم في الدراسة . والذي تم الحصول عليه باستخدام المعادلة التالية: (كأجيبي و وآخرون ، 2005 ف، ص26)

$$v = \sqrt{s}$$

حيث أن :

²⁶ يشير مصطلح الثبات إلى اتساق الدرجات التي يحصل عليها نفس الأفراد في مرات الإجراء المختلفة (عنان وباهى ، 2005 ف ، ص148).

²⁷ هو قدرة ذلك القياس على قياس ما وضع من اجله (الكاجيبي وآخرون ، 2005 ف ، ص25).

V = درجة الصدق

S = معامل الثبات (وهو في هذه الحالة معامل ألفا كرونباخ)

ويعد اختبار المصدقية ألفا ضعيفا إذا كان اقل من 60% ومقبولا إذا كان (60% — 70%) وجيدا إذا كان اكبر من (70% — 80%) وما زاد على (80%) يعتبر ممتازاً (الرك ، 2005ف، ص4 ، صيام ، 2002ف، ص225).

3.5.3 اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة:.

قبل القيام باختبار الفرضيات قام الباحث بمعرفة مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة.

يتضح بعد إجراء اختبار (t-test) لعينتين مستقلتين

(Independent Samples Test) انه لا توجد فروق دالة إحصائية بين

متوسطي إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة المتعلقة

بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي عند مستوى المعنوية (0.05) .

جدول رقم8) .

جدول رقم (8)

اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة

Independent Samples Test

| الرقم | العوامل | Sig. | نتيجة الاختبار |
|-------|--|------|---------------------|
| 1 | تغيير إدارة الشركة | .301 | لا توجد فروق معنوية |
| 2 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | .760 | لا توجد فروق معنوية |
| 3 | التعثر المالي للشركة | .388 | لا توجد فروق معنوية |
| 4 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | .143 | لا توجد فروق معنوية |
| 5 | ربحية الشركة | .639 | لا توجد فروق معنوية |
| 6 | الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة | .890 | لا توجد فروق معنوية |
| 7 | الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | .083 | لا توجد فروق معنوية |
| 8 | الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة | .363 | لا توجد فروق معنوية |
| 9 | الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | .082 | لا توجد فروق معنوية |
| 10 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي | .638 | لا توجد فروق معنوية |
| 11 | جودة أعمال المراجعة | .636 | لا توجد فروق معنوية |
| 12 | حجم مكتب المراجعة | .126 | لا توجد فروق معنوية |
| 13 | شهرة مكتب المراجعة | .811 | لا توجد فروق معنوية |
| 14 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | .295 | لا توجد فروق معنوية |

4.5.3 اختبار الفرضيات .:

تقوم فرضيات²⁸ الدراسة على إثبات تأثير العوامل المرتبطة بالشركة والعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة .

ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار²⁹ (t-test) للاستدلال عن الفرق بين المتوسط المشاهد (متوسط عينة الدراسة) والمتوسط النظري (متوسط مجتمع الدراسة) ومعرفة ما إذا كان الفرق بين المتوسطين هو فرق جوهري عند مستوى معنوية (0.05) أو انه فرق عائد للصدفة وذلك عن طريق المعادلة التالية: (دلال وآخرون ، 2005ف، ص251)

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{s \sqrt{n}}$$

حيث أن :

t : إحصائي الاختبار المحسوب .

\bar{x} : متوسط الإجابات الخاصة بعينة الدراسة .

μ : قيمة تم تحديدها مسبقا يراد اختبارها .

S : تباين العينة ، يستعان به بدل تباين المجتمع .

n : عدد مفردات العينة .

ولقد تم تطبيق الاختبار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لإظهار قيمة (t) المحسوبة عند المتوسط المفترض لمجتمع الدراسة (3.0) وفقا لمقياس ليكرت المستخدم في الاستبيان .

²⁸ الفرض هو تفسير مؤقت أو محتمل يوضح العوامل والإحداث أو الظروف التي يحاول الباحث أن يفهمها (منسي و سهير ، 2002ف، ص7).

²⁹ تم إجراء اختبار (t-test) لان معظم الظواهر التربوية والنفسية والاجتماعية تأخذ الشكل الطبيعي القريب من الاعتدال وان العبارات الاحتمالية الناتجة عن استخدام الاختبار حتى بدون إعطاء أى اعتبار للشرط ستكون غاية في الدقة (الصخرة ، 2000ف، ص277).

تم اختيار القيمة (3.0) كمتوسط نظري لكون هذه القيمة تمثل الحد الفاصل بين موافقة أو عدم موافقة المشاركين على تأثير عدة عوامل في تغيير المراجع الخارجي

والقاعدة العامة التي يعمل بها عند اختبار أي فرضية هو أنه: (كاجيجي وآخرون 2005، ص24)

• إذا كانت قيمة $p\text{-value} \leq 0.05$ فإنه يتم رفض الفرضية الإحصائية H_0 وقبول H_1 .

• إذا كانت قيمة $p\text{-value} > 0.05$ فإنه يتم قبول H_0 ورفض H_1 . ولقبول أو رفض فرضيات الدراسة فقد تم إعادة صياغتها بشكل إحصائي لتصبح على الكيفية التالية: .

$$H_0^{30} : \mu \leq 3.0$$

$$H_1^{31} : \mu > 3.0$$

أولاً : اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين:-

فيما يخص الفرضيات الفرعية تشير نتائج التحليل ، جدول رقم (9) إلى

رفض الفرضية البديلة (H_1 فرضية الدراسة) للعوامل التالية :-

- تغيير إدارة الشركة؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة؛
- التعثر المالي للشركة؛
- حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها ؛
- ربحية الشركة؛

³⁰ HO تسمى الفرضية الصفريية وهي الفرضية التي تبنى على أمل أن يتخذ قرار بعدم صحتها من خلال اختبارها (أبو صالح ، 2002ف، ص253) . وان هذه الفرضية تتنافى مع فرضية الدراسة .
³¹ HI تسمى الفرضية البديلة والتي تبين أن هناك علاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة (الطيب ، 2005، ص127) . وان هذه الفرضية تتماشى مع فرضية الدراسة .

- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي؛
 - الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة؛
 - حجم مكتب المراجعة؛
 - الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين.
- كما يفيد الجدول السابق أيضاً قبول الفرضية (H_1 فرضية الدراسة) للعوامل التالية

:-

- الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة؛
- الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة؛
- جودة أعمال المراجعة؛
- شهرة مكتب المراجعة.

جدول رقم (9)

اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

One-Sample Test

Test Value = 3

| 95% Confidence Interval of the Difference | | Mean Difference | Sig. (2-tailed) | df | t | الفرضيات | الرقم |
|---|------------|-----------------|-----------------|----|--------|---|-------|
| Upper | Lower | | | | | | |
| .6569 | -.2403 | .2083 | .347 | 23 | .961 | إن تغيير إدارة الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 1 |
| .8812 | 4.7850E-02 | .4167 | .076 | 23 | 1.856 | إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي . | 2 |
| .3567 | -.6900 | -.1667 | .517 | 23 | -.659 | إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 3 |
| .4490 | -.4490 | .0000 | 1.000 | 23 | .000 | إن حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 4 |
| .1098 | -.7765 | -.3333 | .133 | 23 | -1.556 | إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 5 |
| .8893 | 2.736E-02 | .4583 | .038 | 23 | 2.200 | إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 6 |
| .9755 | .1912 | .5833 | .005 | 23 | 3.077 | إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 7 |
| .7520 | -.2520 | .2500 | .314 | 23 | 1.030 | إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 8 |
| 1.1201 | .1299 | .6250 | .016 | 23 | 2.611 | إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 9 |
| .7655 | -.1821 | .2917 | .216 | 23 | 1.273 | إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 10 |
| 1.1435 | .1898 | .6667 | .008 | 23 | 2.892 | إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 11 |
| .3976 | -.5643 | -8.3333E-02 | .723 | 23 | -.358 | إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 12 |
| 1.0696 | 1.368E-02 | .5417 | .045 | 23 | 2.122 | إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 13 |
| .7135 | -.1302 | .2917 | .166 | 23 | 1.430 | إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 14 |

ثانياً :- اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة:-

يبين الجدول رقم (10) طبقاً لنتائج التحليل إلى رفض الفرضية البديلة (H_1)

فرضية الدراسة) للعوامل التالية :

- تغيير إدارة الشركة؛
 - التعثر المالي للشركة؛
 - حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها ؛
 - ربحية الشركة؛
 - الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة؛
 - الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة؛
 - الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة؛
 - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي.
- وقبول الفرضية البديلة (H_1 فرضية الدراسة) للعوامل التالية :-
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة.
 - الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي؛
 - جودة أعمال المراجعة؛
 - حجم مكتب المراجعة؛
 - شهرة مكتب المراجعة؛
 - الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين.

وبصورة عامة فقد تم رفض تسع فرضيات و قبول خمس فرضيات من وجهة

نظر المراجعين الخارجيين، و رفض ثماني فرضيات و قبول ست فرضيات من

وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة .

مما يعني ذلك رفض الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تقول (إن تغيير

المراجع الخارجي في ليبيا يتأثر بعوامل مرتبطة بالشركة و عوامل مرتبطة بتطبيق

معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني و عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة).

وبذلك يتضح اختلاف نتائج هذه الدراسة مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ، مما يدل على أن النتائج تختلف باختلاف بيئة التطبيق خاصة أن كل الدراسات السابقة أجريت في بيئات يوجد بها سوق للأوراق المالية (بورصة) وعدم وجود هذا السوق في البيئة الليبية .

جدول رقم (10)

اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

One-Sample Test

| Test Value = 3 | | | | | | | الرقم |
|---|------------|-----------------|-----------------|----|--------|---|-------|
| 95% Confidence Interval of the Difference | | Mean Difference | Sig. (2-tailed) | df | t | الفرضيات | |
| Upper | Lower | | | | | | |
| .5235 | -.5235 | .0000 | 1.000 | 25 | .000 | إن تغيير إدارة الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 1 |
| 1.2841 | .4083 | .8462 | .001 | 25 | 3.980 | إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 2 |
| .4138 | -.7215 | -.1538 | .582 | 25 | -.558 | إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 3 |
| .5358 | -.5358 | .0000 | 1.000 | 25 | .000 | إن حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 4 |
| .1100 | -.8023 | -.3462 | .131 | 25 | -1.563 | إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 5 |
| .6741 | -.1356 | .2692 | .183 | 25 | 1.370 | إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 6 |
| 1.0394 | 3.747E-02 | .5385 | .036 | 25 | 2.214 | إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 7 |
| .9334 | -.1642 | .3846 | .161 | 25 | 1.443 | إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 8 |
| .4934 | -.6473 | -7.6923E-02 | .783 | 25 | -.278 | إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 9 |
| .9362 | 9.0038E-02 | .4231 | .102 | 25 | 1.698 | إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 10 |
| 1.5909 | .6398 | 1.1154 | .000 | 25 | 4.831 | إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 11 |
| 1.1642 | 6.658E-02 | .6154 | .029 | 25 | 2.309 | إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 12 |
| 1.2374 | .1472 | .6923 | .015 | 25 | 2.616 | إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي | 13 |
| 1.3133 | .6098 | .9615 | .000 | 25 | 5.630 | إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي. | 14 |

6.3 الخلاصة التوصيات:-

1.6.3 الخلاصة :

خلصت الدراسة إلي :

- أن أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة هو عامل جودة أعمال المراجعة.
- أنه لا توجد فروق دالة إحصائية بين متوسطي إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة.
- اختلاف نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي في ليبيا باستثناء خمسة عوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين :
 - 1-الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة؛
 - 2-الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي؛
 - 3-الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة؛
 - 4-جودة أعمال المراجعة؛
 - 5-شهرة مكتب المراجعة.
- وستة عوامل من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة :
 - 1-رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة؛
 - 2-الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي؛
 - 3-جودة أعمال المراجعة؛
 - 4-حجم مكتب المراجعة؛
 - 5-شهرة مكتب المراجعة؛
 - 6-الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين.

2.6.3 التوصيات .:

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة في تحديدها لأهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ، فإن الباحث يوصي بالاتي :-

- إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع تغيير المراجع الخارجي في مدن أخرى من الجماهيرية ، حيث اقتضت هذه الدراسة على عين ة محدودة ، هذه العينة قد لا تمثل مجتمع الدراسة بمدينة بنغازي أو الجماهيرية تمثيلاً عادلاً، وذلك لقلة إمكانيات الباحث .
- تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، وذلك بالعمل على إصدار نشرات ومعايير للمراجعة . حيث أن القانون رقم (116) لسنة 1973 ف الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين قد خلا من ذلك تماماً ، ولم يحدد حتى الجهة التي عليها تعيين المراجع الخارجي أو تغييره ، بالرغم من مرور أكثر من ثلاثين عاماً على صدوره .
- اخذ العوامل المؤثرة في الاعتبار عند اختيار أو تعيين المراجع الخارجي، وخاصة عامل جودة أعمال المراجعة، والذي أثبتت نتائج الدراسة انه أكثر العوامل أهمية في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة .
- إنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة الليبية تتولي عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي .

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية :-

- 1 - أموسكوف، ستيفن و مارك ج.سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات – مفاهيم وتطبيقات – ترجمة كمال الدين سعيد ، السعودية دار المريخ 2002ف.
- 2 - أبو الحسن ، على احمد ، " الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني " ، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 77، يناير 1993ف.
- 3 - أبو صالح ، محمد صبحي ، الموجز في الطرق الإحصائية ، الأردن، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2002ف.
- 4 - ارنيوز، إلفين و جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، السعودية ، دار المريخ ، 2002ف.
- 5 - اشتبوى، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ، بيروت، دار النهضة العربية ، 1996ف.
- 6 - أمباركة ، سالم مفتاح العماري ، فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا أسبابها و الأسلوب المقترح لتضييقها رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة قاريونس، 2003 ف .
- 7 - الباز ، مصطفى على، " استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية "، دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثالث ، العدد الأول مايو 1999ف.
- 8 - باسودان ، يوسف عبد الله وصادق حامد مصطفى و إحسان صالح المعتاز "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة

في المملكة العربية السعودية" ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد 44 ، العدد 1 ، يناير 2004 ف.

9 - بانكرفت ، جوردن و اوسليمان جورج ، الرياضيات والإحصاء لدراسات المحاسبة والأعمال ، ترجمة جمال سامي مقدس ، القاهرة ، الدار الدولية للنشر 1998 ف.

10 - البدري ، مسعود عبد الحفيظ ، أثر تكامل هيكل المراجعة على تحقيق مسؤولية المراجع الخارجي مع التطبيق على الجماهيرية الليبية ، رسالة دكتوراة (غير منشورة) ، جامعة قناة السويس ، 1999 ف .

11 - بدوي ، محمد عباس ، الأميرة إبراهيم عثمان ، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، الإسكندرية ، منشأة المعارف ، 2000 ف.

12 - بن غربية ، سالم محمد ، " معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، خريف 1989 ف.

13 - بن غربية ، سالم وعبد السلام على كبلان و احمد فرج بالخير ، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية ، بنغازي ، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية ، 1987 ف.

14 - البياتي ، محمود مهدي ، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، الأردن ، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2005 ف.

15 - بييري ، أمحمد احمد و محمد عمر كساب و محمد رمضان صقر و صالح المرغني عويد ومنصور بالقاسم العلوي ، القوانين و اللوائح و القرارات ذات العلاقة بالوظيفة العامة والموظف ، الجزء السابع ، النقابة العامة للإداريين ، 2000 ف.

16 - توماس ، وليم وهنكي امرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، السعودية ، دار المريخ ، 1989 ف.

- 17 - جهماني، عمر عيسى حسن، " الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان / سوق الأوراق المالية" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد السادس عشر ، ديسمبر 2000ف.
- 18 - جوده ، محفوظ ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية ، الأردن دار زهران للنشر والتوزيع ، 2004ف.
- 19 - الحميد ، عبد الرحمن إبراهيم ، " العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " ، مجلة الإدارة العامة، العدد 59 ، سبتمبر 1988 ف.
- 20 - خشارمة ، حسين على واحمد محمد العمرى ، " تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، من وجهة نظر مدققي الحسابات دراسة ميدانية " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 58 ، 2001ف.
- 21 - خشارمة، حسين على، " العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 30 العدد1، كانون الثاني ، 2003ف.
- 22 -الدر باق، أمين مرعي، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة رسالة ماجستير، (غير منشورة)، بنغازي، أكاديمية الدراسات العليا ، 2002 ف.
- 23 - الدر وقي، على مسعود عمر، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا ، 2004ف.
- 24 - الدراجي، عبد السلام، تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي ، جامعة قار يونس ، كلية الاقتصاد، 1998ف.
- 25 - الدرويش، بشير عاشور، سعاد مسعود اللافي، إمكانية إدراج اعتماد الإقرار الضريبي ضمن إطار خدمات المراجع الخارجي في ليبيا ، ندوة النظام الضريبي

في ليبيا : التقييم و الإصلاح 1-2001/5/3 ف، طرابلس ، منشورات أكاديمية الدراسات العليا ، 2003ف.

- 26 - دلال ، القاضي وسهيلة عبد الله ومحمد البياتي ، الإحصاء للإداريين والاقتصاديين ، الأردن ، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2005ف.
- 27 - الدهراوي، كمال الدين، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة** ، الإسكندرية دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2002ف.
- 28 - الراشد، وائل إبراهيم، " النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، **المجلة العربية للعلوم الإدارية** ، مجلد 8، عدد3، سبتمبر 2001ف.
- 29 - الرحيلي، عوض بن سلامة و عبد القادر عبد الحميد القريقرى، " دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة دراسة ميدانية" ، **مجلة الإدارة العامة** ، المجلد الرابع والأربعون ، العدد الثاني ، يونيه 2004ف.
- 30 - الرحيلي ، عوض سلامة ، " إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل " ، **المجلة العربية للمحاسبة** ، المجلد الأول ، العدد الأول، نوفمبر 1997 ف .
- 31 - رشيد ، محمد حسين ، **الإحصاء في التربية** ، الأردن ، دار صفا للنشر والتوزيع 2002ف.
- 32 - الرفاعي ، احمد حسين ، **مناهج البحث العلمي تطبيقات إدارية واقتصادية** الأردن، دار وائل للنشر ، 1998ف.
- 33 - الرك ، حامد مولود على ، **مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للنفط وشركات الإنتاج التابعة لها** ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق ، اللجنة الشعبية العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا ، 2005ف .
- 34 - الرمحي، عبد الكريم علي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، ط الثانية ، الأردن ، حقوق الطبع و النشر للمؤلف 1987 ف.

- 35 - الزغبى ، محمد بلال وعباس الطلافحة ، النظام الإحصائي spss ، فهم وتحليل البيانات الإحصائية ، الأردن ، دار وائل للنشر ، 2004ف.
- 36 - سالفاتور، دومنيك ، سلسلة ملخصات شوم ، نظريات ومسائل في الإحصاء والاقتصاد القياسي ، ترجمة سعدية حافظ منتصر، القاهرة، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، 1996ف.
- 37 - السيد ، هشام عبد الحي " الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير لمراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، العدد الأول، يناير 1996ف.
- 38 - الشامي ، مصطفى أحمد ، " دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي "، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، مجلد 9 ، عدد1، يناير 2002 ف .
- 39 - شركس، محمد وجدي، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والالكترونية ، ط الأولى ، الكويت ، دار ذات السلاسل، ، 1978ف.
- 40 - شريعة، بوبكر فرج ، مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا ، رسالة ماجستير،(غير منشورة) ، بنغازي، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد ، 1994 ف.
- 41 - الشريف ، احمد سعيد ، " مداخل استراتيجية لإنشاء وتطوير سوق المال في ليبيا" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثامن ، العددان الأول والثاني ، 1997ف.
- 42 - الشريف ، احمد سعيد ، تقييم قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973 ف ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم و الإصلاح ، 1 - 3 / 5 / 2001، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا ، 2003 ف .
- 43 - الشريف ، احمد سعيد ، مدى ملائمة النظام الضريبي للاقتصاد الليبي ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم و الإصلاح ، 1- 3 / 5 / 2001، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2003 ف .

- 44 - شعبان، عبد المجيد الطيب، معايير المراجعة الدولية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية بالجمهورية العظمى، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية ، 1999ف.
- 45 - الصخرة ، منصور محمد ، "الإحصاء البارمترى واللابارامترى في بحوث العلوم الإنسانية والاجتماعية " ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، السنة السادسة العدد السادس ، 2000ف
- 46 - الصحن ، عبد الفتاح و كمال خليفة ابوزيد، المراجعة علمياً وعملاً ، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1991 ف.
- 47 - صيام ، وليد زكريا ، "العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة دراسة ميدانية مطبقة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، مجلد 9 ، عدد 2، مايو 2002ف.
- 48 - طلبة ، على إبراهيم ، " العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان " ، مجلة الإداري ، العدد 79 1999ف.
- 49 - الطيب ، محمد وحسين الدربتي وشبل بدران وحسن البيلاوي وكمال نجيب مناهج البحث في العلوم التربوية والنفسية الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية 2005ف.
- 50 - عبد الله ، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، ط الأولى الأردن دار وائل للنشر ، 2000ف.
- 51 - عبيدات ، محمد ومحمد ابونصار وعقيلة مبيضين ، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات ، الأردن، دار وائل للنشر، 1999ف.
- 52 - علقم ، محمد و تيسير الرجيبي ، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "، دراسة ميدانية ، مجلة دراسات ، الجامعة الأردنية ، مجلد 24، العدد، 1، 1997 ف .

- 53 - على، عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001ف.
- 54 - العماري، مصباح سالم، علاقة الرضا الوظيفي بالعائد للوظيفة ومستقبلها المهني وظروفها المادية، دراسة تطبيقية على شركة راس لانوف لتصنيع النفط والغاز، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، أكاديمية الدراسات العليا 2004ف.
- 55 - عمر، معن خليل، مناهج البحث في علم الاجتماع، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، 1997ف.
- 56 - عنان، محمود عبد الفتاح ومصطفى حسين باهي، قراءات في البحث العلمي القاهرة، الدار العالمية للنشر والتوزيع، 2005ف.
- 57 - عوض الله، عماد عبد المنعم، تحليل انعكاسات الآراء المقيدة على احتمالات استبدال مراجعي الحسابات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة القاهرة 1999ف.
- 58 - غادة عمر محمد عبد العزيز، دراسة تحليلية انتقادية لبيان مدى فاعلية لجان المراجعة كأداة في عملية اختيار المراجع وتحقيق جودة عملية المراجعة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، القاهرة، جامعة الأزهر، 2001 ف.
- 59 - غرايبة، فوزي ونعيم دهمش ربحي الحسن و خالد أمين عبد الله وهاني أبو جباره، أساليب البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، ط الثالثة، الأردن دار وائل للنشر، 2002ف.
- 60 - الغرياني، فتحي عبد السلام، استقلالية المراجع الخارجي و أثرها على مصداقية القوائم المالية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا، 1999ف.

- 61 - غريب، احمد محمد لطفي ، "مدخل مقترح لقياس والتنبؤ بتعثر الشركات
دراسة ميدانية في شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية" ،
مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، المجلد 23، يناير 2001ف.
- 62 - الفارسي، عيسى حمد ، " الخصخصة والتنمية الاقتصادية في ليبيا :
الصعوبات والآثار الاقتصادية المتوقعة" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الرابع
عشر، العدد الأول ، يونيو 2003ف.
- 63 - الفضل مؤيد على، " تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع
الخارجي في العراق، دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين
القانونيين" المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس، العدد الأول ، مايو
2003ف.
- 64 - الفيومي، محمد و عوض لبيب ، أصول المراجعة ، الإسكندرية، بدون ناشر
1999ف.
- 65 - القاضي، حسين وحسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير
الأمريكية والدولية، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 1999ف.
- 66 - القانون التجاري الليبي، الصادر في 28 نوفمبر 1953، الجريدة
الرسمية ، عدد خاص ، 1954ف.
- 67 - قانون بإنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين الليبيين و القرارات المكملة له
رقم(116) لسنة 1973 ف ، دار الطباعة الليبية .
- 68 - قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425 ميلادية ولائحته
التنفيذية ، مطابع الثورة العربية طرابلس .
- 69 - قانون رقم (13) لسنة 1371 و.ر بتقرير بعض الأحكام بشأن التفتيش الرقابة
الشعبية والتطهير ، الجريدة الرسمية ، العدد 4 .
- 70 - القانون رقم (30) لسنة 1369 و.ر بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون
رقم (11) لسنة 1425 ميلادية، بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية ، الجريدة الرسمية
العدد 2 .

- 71 - القماطى، سالم مفتاح ، إمكانية إنشاء سوق مالي في ليبيا دور المؤسسات و الأسواق المالية في إعادة هيكلة الاقتصاد الليبي ، بنغازي، منشورات مركز البحوث الاقتصادي، 1997ف .
- 72 - كاجيجى ، خالد على ويونس محمد احشاد و مصطفى محمد فوكله و احمد على الكاديكي ، مدى ملائمة إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المصارف التجارية الليبية لمواجهة غسل الأموال ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والآفاق اللجنة الشعبية العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا 2005ف .
- 73 - الكلالده، ظاهر ومحفوظ جوده ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية ، الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع، 1999ف.
- 74 - الكناني، ممدوح عبد المنعم ، الإحصاء الوصفي والاستدلالي في العلوم السلوكية، والاجتماعية، القاهرة، دار النشر للجامعات، 2002ف
- 75 - الكيلاني، عبد الكريم الكيلاني ، " الربط بين المحاسبة واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلدان النامية " ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، 1990 ف.
- 76 - محمد، الفيومي محمد ، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ، 1998ف.
- 77 - محمد، توفيق محمد، " العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول يناير 1993ف.
- 78 - محمد، سمير كامل، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات ، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 1999ف.
- 79 - محمود، مصطفى بكار ، الرقابة الداخلية واقعا ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية ، المؤتمر الأول حول

الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، اللجنة العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس
أكاديمية الدراسات العليا ، 2005ف.

80 - المغربي ، محمد كامل ، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية
والاجتماعية ، الأردن ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر
والتوزيع، 2002ف.

81 - ملحم، سامي محمد ، مناهج البحث في التربية وعلم النفس ، ط الثانية
الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2002ف.

82 - منسي ، محمود عبد الحليم و سهير كامل احمد ، أسس البحث العلمي في
المجالات النفسية والاجتماعية والتربوية ، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب
2002ف.

83 - المنيف ، عبد الله علي و عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، " مهام لجان
المراجعة و معايير اختيار أعضائها ، دراسة تطبيقية في المملكة العربية
السعودية " مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة ، المجلد 11،
1998ف.

84 - الساعي، مهيب وهبي عمرو، علم تدقيق الحسابات ، الأردن، دار المسيرة
1999ف.

85 - موسى، على محمد، استقلال المراجع الخارجي بين النظرية
والممارسة ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، بنغازي ، جامعة قار يونس ، كلية
الاقتصاد، 1992 ف.

86 - ناجي، مسعود على، تقييم تقرير المراجع الخارجي في ليبيا ،
رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، بنغازي ، جامعة قاريون ، كلية الاقتصاد
، 1997ف.

87 - نور، أحمد ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1992
ف.

88 - يمانى، عبد الله قاسم ، " دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي"، من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية ، **مجلة الإدارة العامة** ، العدد 71، يوليو 1991ف.

ثانيا/ المراجع الأجنبية .:

89- *Beattie V And S Fearnley" The Important Of Audit Firm Characteristics And The Drivers Of Auditor Change In Uk Listed Companies" Accounting And Business Research , Autumn,25(100), 1995.*

90- *Beatty R." Auditor Reputation & The Pricing Of initial Public Offerings" The Accounting Review, October, 1989.*

91- *Bedingfield .J & S Loeb," Auditor Changes –an Examination" Journal Accountancy, March , 1974.*

92- *Burton J.& W. Robert A study Of Auditor Changes, The Journal Of Accountancy , April ,1967 .*

93- *Carpenter C. G . & R.H. Strawser "Displacement of Auditor When Clients Go public, The Journal Of Accountancy, June, 1971.*

94- *Craswell , A.T, "The Association Between Qualified Between Qualified Opinions & Auditor Switches, Accounting & Business Research , Winter ,1988.*

95- *De Angelo L.E "Auditor Size & Audit Quality" Journal Of Accounting & Economics, December ,1981.*

- 96- Fried D. & A. Schiff " CPA Switches & Associated Market Reaction " ***The Accounting Review***, April 1981.
- 97- Gregory A . And P. Collier " Audit Fees And Auditor Changes :An Investigation Of The Persistence Of Fee Reduction By Type Of Changes" ***Journal Of Business Finance And Accounting*** , 23 (1), January,1996.
- 98- Haskins M.& D .Williams A contingent Model Of Intra-Big Eight Auditor Changes Auditing :A, ***Journal Of Practice & Theory***, Fall , 1990.
- 99- Roberts , Robin W, G. William Glezen & Thomas W Jones " Determinants Of Auditor Change In The Public Sector ***Journal Of Accounting Research***, Spring,1990.
- 100- Schwartz Kenneth B & krishnagopal menon "Auditor Switches By Failing Firms" ***The Accounting Review***, April 1985.
- 101- Williams , David. D. "The potential determinants Of Auditor Change" , ***Journal Of Business Finance And Accounting*** , Summer , 1988.

الملاحق

جامعة التحدي سرت

كلية الاقتصاد

استمارة الاستبيان



الإخوة / المراجعين الخارجيين

/الشركات المساهمة الخاصة .

تحية طيبة وبعد :

يهدف هذا الاستبيان إلى الحصول على معلومات حول " العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين و الشركات المساهمة الخاصة " وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .

لذا نرجو قراءة مفردات الاستبيان بدقة ووضع إشارة (x) أمام العبارة التي تعكس درجة الموافقة علماً بأن المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وانه لا توجد إجابة صحيحة وأخرى خاطئة بل تعتمد الإجابة على أرائكم الشخصية .

نشكركم على حسن تعاونكم معنا

المشرف

د/ مصطفى بكار محمود

الباحث

عبد الوهاب محمد سالم

الجزء الأول :- معلومات خاصة عن المشارك

يرجى وضع إشارة (X) في الخانة المناسبة :

1 – الوظيفة :-

() مراجع خارجي .

() مدير عام .

() رئيس الحسابات .

() مراجع داخلي .

أخرى اذكرها

2 -المؤهل العلمي للمشارك :-

() دكتورة .

() ماجستير .

() بكالوريوس .

أخرى اذكرها

3 -عدد سنوات الخبرة :-

() أقل من 5 سنوات .

() من 5 إلى أقل من 10 سنوات .

() من 10 إلى أقل من 15 سنة .

() أكثر من 15 سنة .

الجزء الثاني : معلومات تتعلق بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى أي مدى توافق على أن العوامل التالية تؤثر في تغيير المراجع الخارجي وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة:-

| الرقم | العوامل | درجة الموافقة | | | | |
|--|--|---------------|----------|-------|-------|------------|
| | | لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة | | | | | | |
| 1 | تغيير إدارة الشركة | | | | | |
| 2 | رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة | | | | | |
| 3 | التعثر المالي للشركة | | | | | |
| 4 | حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها | | | | | |
| 5 | ربحية الشركة | | | | | |
| ثانياً - عوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني | | | | | | |
| 6 | الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة | | | | | |
| 7 | الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي | | | | | |
| 8 | الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة | | | | | |
| 9 | الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة | | | | | |
| 10 | إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي | | | | | |
| ثالثاً- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة | | | | | | |
| 11 | جودة أعمال المراجعة | | | | | |
| 12 | حجم مكتب المراجعة | | | | | |
| 13 | شهرة مكتب المراجعة | | | | | |
| 14 | الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين | | | | | |
| إذا كنت تعتقد أن هناك عاملاً أو أكثر يجب أخذه في الاعتبار اذكره مع تحديد درجة الموافقة | | | | | | |
| 15 | ..... |  |  |  |  |  |
| 16 | ..... |  |  |  |  |  |
| 17 | ..... |  |  |  |  |  |
| 18 | ..... |  |  |  |  |  |
| 19 | ..... |  |  |  |  |  |