

جامعة التحدي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة



العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

تحليلات نظرية واستنتاجات عملية دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين
والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي

إعداد الطالب

عبد الوهاب محمد سالم

إشراف الدكتور

مصطفى بكار محمود

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في
المحاسبة بتاريخ : 17 صفر 1374 و.ر الموافق : 16 / 3 / 2006 ف ، بقسم
المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة التحدي .

ربيع 2006 ف

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
جامعة التحدي- سرت
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي
تحليلات نظرية واستنتاجات عملية دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين
والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي

إعداد الطالب : عبد الوهاب محمد سالم

لجنة الإشراف والمناقشة تتكون من:

الاسم

الصفة

التوقيع

1- د. مصطفى بكار محمود

مشرفاً ورئيساً

2- د. عمر الشامخ محمد

ممتحناً خارجياً

3- د. عبد العزيز أعبيد ابوبكر

ممتحناً داخلياً

أ. علي محمد عبد السلام

أمين مكتب الدراسات العليا



يعتمد:

أ. محمد عبد الحميد عبد الرحمن

أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصاد



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿لَهُ مُعَقَّبَاتٌ 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﴾ ﴿٦٠﴾

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْعِظِيمِ

الإهداء

إلى من كان لهم الفضل بعد الله علي إلي والديّ

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 أشرف الأنبياء والمرسلين ، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين .
وبعد شكر الله عز وجل أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير وخالصه ، للدكتور مصطفى بكار محمود ؛ لتكرمه بالإشراف على هذه الرسالة ، ولما قدمه من توجيهات وأراء سديدة، وجهود متواصلة ومتابعة مستمرة ؛ كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذه الرسالة .

كما أجدد شكري لكل من المكتبة المركزية ومكتبة كلية الاقتصاد جامعة التحدي سرت ومكتبة مركز البحوث الاقتصادية بنغازي .

ويطيب لي أن أقدم شكري إلي أساتذتي بكلية الاقتصاد جامعة التحدي ومكتب الدراسات العليا على كل ما قدموه لي من مساعدة وتشجيع .

وفي النهاية لايفوتني أن اشكر كل من وقف معي واخذ بيدي وساندني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا العمل المتواضع لحيز الوجود .

الباحث

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
و	قائمة المحتويات
ز	قائمة الجداول
ح	ملخص الدراسة

الفصل الأول : خطة الدراسة

2	1.1	مقدمة
5	2.1	مشكلة الدراسة
6	3.1	هدف الدراسة
6	4.1	أهمية الدراسة
7	5.1	منهجية الدراسة
8	6.1	طرق جمع البيانات
8	1.6.1	مجتمع وعينة الدراسة
9	7.1	تحليل البيانات
10	8.1	محتويات الدراسة

الفصل الثاني : التشريعات المنظمة للمهنة ومراجعة أدبيات الدراسة

1.2	مقدمة	12
2.2	تطور التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا	12
3.2	موقف التشريعات القانونية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره في ليبيا	14
4.2	موقف التشريعات القانونية الدولية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره	15
5.2	الدراسات السابقة	16
6.2	الإطار النظري للدراسة	32
7.2	فرضيات الدراسة	34
8.2	ملخص الفصل	36

الفصل الثالث : طريقة جمع وتحليل البيانات

1.3	مقدمة	38
2.3	أداة جمع البيانات	38
3.3	مجتمع وعينة الدراسة	40
1.3.3	مجتمع الدراسة	40
2.3.3	عينة الدراسة	41
3.3.3	توزيع وجمع استمارات الاستبيان	42
4.3	التحليلات الإحصائية المستخدمة	42
5.3	النتائج	43
1.5.3	اختبار ألفا كرونباخ (<i>Alpha Cronbach</i>)	43
2.5.3	الإحصاء الوصفي	44
3.5.3	اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة	52

54	.....	4.5.3 اختبار الفرضيات
61	.....	6.3 الخلاصة والتوصيات
63	.....	قائمة المراجع
75	.....	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	توزيع الدرجات حسب الأهمية	40
2	حجم مجتمع وعينة الدراسة	41
3	استمارات الاستبيان المرسل والمستلمة	42
4	خصائص عينة الدراسة	45
5	العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين	47
6	العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة	50
7	ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة حسب المتوسط الحسابي	51
8	اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة	53
9	اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين	57
10	اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة	60

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 .

و 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 .

وقد تم تحليل البيانات عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج الثبات للاستبيان ، والإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بالجوانب الديموغرافية للمشاركين ، 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 التريزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS* .

وقد بينت نتائج الدراسة اتفاق كل من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي على تأثير كل من عامل جودة أعمال المراجعة ، وشهرة مكتب المراجعة ، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في تغيير المراجع الخارجي ، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة . وكذلك اختلاف نتائج هذه الدراسة عن نتائج الدراسات السابقة بشأن بعض العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي مما يعني أن تأثير تلك العوامل يختلف باختلاف بيئة التطبيق .

الفصل الأول

خطة الدراسة

1.1 مقدمة :-

تشكل المعلومات (1) 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 ، ص 117) . 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 ، ص 17) . 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 عدالة تعبيرها عن الوقائع المالية للجهة التي تخصها تلك المعلومات . (بن غربية، 1989 ف ، ص 117).

لذلك حظيت مهنة المراجعة باهتمام كبير؛ نظراً لما تمثله من مكانة ذات ارتباط وثيق بالقوائم والتقارير المالية . إذ تنبع أهمية مهنة المراجعة من أهمية القوائم والتقارير المالية الخارجية ذاتها كأساس يُعتمد عليه قطاع واسع من المستفيدين في اتخاذ قراراتهم المختلفة . (خشارمة ، 2003 ف ، ص 1) . كما تقدم مهنة المراجعة منافع اقتصادية عديدة تُشجع جمع ، فالشركات التي تطرح أسهماً للاكتتاب العام يجذب مراجعتها سنوياً ، وبدون مراجعة القوائم المالية لا يمكن لهذه الشركات أن تحصل على رأس المال، عن طريق طرح الأسهم في أسواق المال كما أن الشركات بحاجة إلى مراجعة سنوية لقوائمها المالية للحصول على التمويل من المصارف والمنشآت المالية الأخرى . (ارنيز و لويك ، 2002 ف ص 20) .

ويهتم المراجع الخارجي بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة (2) وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها (3)، وذلك بهدف إبداء الرأي

1- المعلومات تمثل حقائق وأرقام ذات معنى ويمكن استخدامها في صنع القرارات الإدارية" (ستيفن و مارك ، ترجمة سعيد ، 2002 ف ، ص 23) .

2- تعبر هذه المعايير عن المعفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع . وكذلك الخطرات الرئيسة لعملية المراجعة اللازمة للحصول على نتائج من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في حالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي مثل (الاستقلالية ، والتأهيل العملي ، وغيرها) . لمزيد من التفاصيل راجع (القاصر و خدوج ، 1999 ف ، ص 25) .

الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة الخاضعة للمراجعة. (الباز، 1999 ف، ص 65).

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 وهنكي، 1989 ف، ص 49). ومع التسليم بأهمية قيام المراجع بتلك الواجبات، إلا أن التعارض الكبير بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف المستفيدة، أو المتأثرة بعملية المراجعة وتناقضها قد يعرض استقلال المراجع⁽⁴⁾ في ممارسة مهنته إلى بعض الضغوط التي من المحتمل أن تقوده إلى تغيير منهجه أو التخلي عنه. (الفضل، 2003 ف، ص 24).

فالاستقلال يشكل مبدأ أساسي لوظيفة التصديق التي تؤديها المهنة كما أنه يعتبر أحد المعايير العامة لمهنة المراجعة، ومن ثم يمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة (بماتي، 1991، ص 183). وهذا يقتضي عدم تبعية المراجع لأي جهة من الجهات باعتباره حكماً عادلاً بين جميع الأطراف، وبناء عليه؛ فإن تعيينه وتغييره حق للجمعية العمومية للمساهمين التي لها السلطة المطلقة في ذلك. (محمد، 1999 ف، ص 228). لذلك ترك أمر تعيين وتغيير المراجع الخارجي للجمعية العمومية للمساهمين، أو للمهنة التأسيسية وذلك في بداية عمر المشرك. في الشركات المساهمة، ولصاحب المشروع في المشروعات الفردية والشركاء في شركات الأشخاص. (عبد الله، 2000 ف ص 157).

هذا وتنص التشريعات المنظمة لنشاط الشركات المساهمة في أغلب بلدان العالم على حماية استقلالية المراجع عن طريق وضع إجراءات معينة يلزم إتباعها عند تغييره كأن يحضر المراجع اجتماع الجمعية العمومية شخصياً على الاقتراح الخاص

3 يطبق على قواعد السلوك المهني المتعارف عليها ذات وطوف المهنة أو أخلاق المهنة والتي تحدد الواجبات والمسئوليات المهنية والتي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها، مثل (الاستقامة، ونهوض مسؤولية المراجع تجاه العملاء، وغيرها) لمزيد من التفاصيل راجع (شيبور 1996 ف، ص 35).

4 هناك استقلال في الظاهر وبمضي الا يكون للمراجع أن يطلع مصلحة مالية مباشرة أو غيرهما مع غيره، واستقلال في الواقع (ذهني) ويعني أن يكون المراجع الخارجي نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر وأن يكون حياً. لمزيد من التفاصيل راجع (علي، 2001 ف، ص 56).

بتغييره وأسبابه . (شركس ، 1978 ف ، ص 59) . لذلك جعل القانون التجاري الليبي في المادة (550) حق تعيين المراجع وتغييره 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 (محمود والتدريب 2005 ف).

فالإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم (باسودان وآخرين 2004 ف ، ص 139) لذلك فمن المتوقع أن يكون الطرف الأكثر تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي هو إدارة الشركة ومن ثم العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي . (الفضل ، 2003 ف ، ص 24) 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 بإنجلترا وويلز بالزام 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 1978 ف قراراً يقضي بضرورة تكوين لجان مراجعة⁽⁵⁾ في كل شركة تتداول أسهماً في البورصة ، كما حددت أن يكون أعضاء هذه اللجان من غير مديري الشركة التنفيذيين ، وتتولى لجان المراجعة في المقام الأول عملية اختيار المراجع الخارجي وتغييره . (باسودان وآخرين 2004 ف ، ص 138) .

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) .

⁵ تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين تكون مهيتها الأساسية مساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسئولته وزيادة فاعلية النظم المحاسبية ومتابعة نظم الرقابة الداخلية وتدعيم جودة أداء المراجعة من خلال المحافظة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير فرصة احتمال تنفيذ الشركة لقرارات المراجع . للمزيد من المعلومات راجع (غادة ، 2001 ف ، ص 8) .

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 وآخرين ، 2004 ف ، ص 141) .

2.1 مشكلة الدراسة :-

زاد الاهتمام في العديد من الدول بدراسة ظاهرة تغيير المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركة المساهمة؛ مما لها من أثر على استقلالية المراجع الخارجي . حيث يحدث في الولايات المتحدة أكثر من حوالي 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 وآخرين ، 2004 ف، ص 138) .

وبناء 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 أنه لا يوجد ما يشير إلى القيام بهذه الدراسات في ليبيا .

فتغيير المراجع الخارجي يعد أحد الأدوات الهامة التي يمكن أن تعتمد عليها إدارة الشركة في الضغط على المراجع الخارجي. وذلك بإرغامه على قبول تطبيق إدارة الشركة عدداً من الممارسات المحاسبية التي تفضلها أو يتعرض لإنهاء خدماته (السيد ، 1996 ف ، ص 60) .

كما قد تلجأ الإدارة الجديدة للشركة المساهمة إلى تغيير المراجع الحالي ؛ لعدم رضاها عن مستوى جودة خدماته (7) ، أو لرغبة إدارة الشركة المتعشيرة إخفاء المعلومات السلبية مما يترتب على ذلك إصدار المراجع تقريراً متحفظاً (8) .

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 لوك - 2002 ف ، ص 49) .

⁷ تعني جودة أداء عمليات المراجعة وفقاً للمعايير والمبادئ المراجعة لمزيد من التفاصيل راجع (الزوي ، 2004 ف ، ص 30) .

⁸ يعتبر هذا التقرير عند عدم اتساع المراجع بنقطة أو أكثر ومدى تأثيرها على القوائم المالية ، وعادة ما يسبق وفيه بكلمة ما عدا أو باستثناء، ومن الحالات التي يعرض فيها المراجع رجا متحفظاً (عدم كفاية احتياطي ديون مشكوك فيها) لمزيد راجع (الساعى وعسرو 1999 ف ، ص 113) .

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 إضافية⁽⁹⁾ 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 ، والشركات المساهمة الخاصة، وذلك لعدم وجود مثل هذه الدراسة في البيئة الليبية .

مما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الآتي : (ما هي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي ؟) .

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 .

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 في مدينة بنغازي ؛ نظراً لأن قرار تغيير المراجع الخارجي يعد من أخطر الأمور التي تهدد استقلالية المراجع الخارجي ، فعندما يتعرض استقلال المراجع الخارجي للشك تضعف الثقة في القوائم المالية التي خضعت للمراجعة، ومن ثم تفقد مصداقيتها ويصعب الاعتماد عليها (باسودان وآخرين ، 2004ف ، ص140) .

⁹ هي الخدمات التي تقدمها مكتب المراجعة بخلاف إبداء الرأي مثل الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية للإدارة . وخدمات شحابية (النومي وليبي ، 1999ف ، ص من 26-27) . وتشمل الخدمات الضريبية خدمة إعداد الاتراوات الضريبية وخدمة تصميم مجموعة الفتورية التي تلي متطلبات التشريع الضريبي وغيرها .المزيد راجع (بنوي والأميرة ،2000ب) .
أما الخدمات الاستشارية للإدارة تشمل تصميم نظم المحاسبة السالية والتكاليف ونظم إعداد الميزانيات والرقابة على المخزون (محمد 1993ف) .

وبخاصة أن ليبيا تبنت منذ نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات إجراءات خصخصة (10) ، اعتمدت على توسع القطاع الخاص على حساب القطاع العام عن طريق زيادة عدد الشركات المساهمة الخاصة وذلك لدعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومحاربة الفساد . (محمود ، 2005 فـ، ص 3) .

وبظهور 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 إبداء رأي فني محايد لمستخدمي المعلومات إلا أن قرار تغيير المراجع الخارجي يُعرض استقلال المراجع الخارجي للشك وبالتالي ضعف رأي المراجع في مصداقية القوائم المالية .

كما أن لهذه الدراسة أهمية أخرى لما قد تضيفه من المعرفة، وإثراء للإطار النظري المحاسبي في هذا الموضوع . وبخاصة 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 منهجية الدراسة :-

تزاوج الدراسة بين كل من المنهج الاستنباطي (*Deductive Approach*) والمنهج الاستقرائي (*Indeductive Approac*) لاختبار أدبيات الدراسة (*Theory Testing Approach*) وذلك من خلال إتباع الخطوات الآتية :-

- مراجعة أدبيات الدراسة ؛ للتعرف على العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة .
- تكوين الإطار النظري للدراسة (*Theoretical Framework*) . ويتطلب ذلك بطبيعة الحال تعريف مجتمع الدراسة ، وكذلك تحديد المتغيرات المستقلة

¹⁰ التخصصية هي : تحويل المشروعات العامة إلى القطاع الخاص . (الفارسي ، 2003 فـ ، ص 11) .

(independent variables) وهي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة والتي تؤثر في المتغير التابع (المشكلة) (Dependent variable) .

• 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 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 فإن على الباحث أن يبين أسباب ذلك الاختلاف .

6.1 طرق جمع البيانات:-

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

1.6.1 مجتمع وعينة الدراسة :-

شمل مجتمع الدراسة كل إدارات الشركات الخاصة العاملة في مدينة بنغازي بغض النظر عن نوع النشاط الذي تمارسه، حيث بلغ عددها (135) شركة⁽¹¹⁾ . وكذلك المراجعين الخارجيين المستغلين في مدينة بنغازي فقط ، والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بمزاولة المهنة حيث بلغ عددهم (46) مراجعاً خارجياً⁽¹²⁾

¹¹ مصدر : غرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي . 2005ف .

¹² مصدر : نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين ، بنغازي ، 2005ف .

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

7.1 تحليل البيانات :-

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

Statistical Package For Social Science (SPSS)⁽¹⁴⁾.

ويمكن تلخيص الاختبارات الإحصائية المستخدمة على النحو الآتي :-

- 1- معادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج معامل الثبات للاستبيان .
- 2- الإحصاء الوصفي : تم تحليل البيانات التي تم جمعها بإجراء التحليلات الإحصائية الوصفية (العدد ، النسب ، المتوسطات ، الانحرافات المعيارية) ؛ للإجابات المختلفة لمعرفة الاتجاهات العامة لها .
- 3- اختبار⁽¹⁵⁾ (*t-test*) لعينتين مستقلتين (*Independent Samples Test*) لمعرفة مدى التوافق والاختلافات بين إجابات كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة ، عند مستوى معنوية (5 %) .

¹³ الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية سابقاً ، تم تغيير اسم الجهاز بناء على القانون رقم (30) لسنة 1369 و . ر . بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425 ، بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 2 .

¹⁴ هو برنامج احصائي جاهز لتحليل البيانات بالخطى الإحصائية المناسبة والذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً وأهمية تحت برنامج التوافق (windows) حيث يسمح للمحضر بتخزين البيانات ضمن ملف خاص ببيانات (data editor) وكذلك إجراء التحولات (transformations) وإجراء التحليلات (analysis) ورسم البيئات (graphs) ، للمزيد راجع (البيبيس . 2005 ف ، الزغبى و الطلاقة 2004 ف ، رشيد 2002 ف) .

¹⁵ هو مقياس عشوائي متصل ويعتبر وليه جوست GOSSET هو أول من درس تلك المتغيرات حيث سجل نتاجه عام 1908 ف تحت اسم مستعار هو STUDENT ويتحدد المقياس العشوائي بعلم واحد فقط هو درجة الحرية ، للمزيد راجع (دو مينيك سالفور 1996 ف الكلقى 2002 ف) .

4- اختبار (*t-test*) لعينة واحدة (*One-Sample Test*) ؛ اختبار فرضيات الدراسة عند مستوى معنوية (5%) ، والذي تم استخدامه في العديد من الدراسات المشابهة كدراسة (جهمانى 2000 ف ، الفضل 2003 ف ، محمود والحرياق 2005 ف) .

8.1 محتويات الدراسة :-

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول على النحو الآتي :-

الفصل الأول :-

يتناول الفصل مقدمة عامة عن موضوع الدراسة ، وفيه تم تقديم فكرة عن مشكلة الدراسة ، وهدفها ، وأهميتها، ومنهجيتها ، وطرق جمع البيانات ، ومجتمع وعينة 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 وتكوين إطارها النظري وصياغة فرضياتها .

الفصل الثالث :-

خصص لطريقة جمع البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة عن طريق استمارة الاستبيان ، وكذلك تحليل البيانات ، وصياغة النتائج والتوصيات .

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 علي التطور التاريخي للمهنة في ليبيا من خلال استعراض التشريعات المنظمة للمهنة ، وموقفها من تعيين المراجع الخارجي وتغييره .

ومن ثم الانتقال إلى استعراض موقف بعض التشريعات القانونية الدولية من تعيين المراجع الخارجي وتغييره ، وكذلك مراجعة أدبيات الدراسة بشكل عام ، وفي ليبيا بشكل خاص ، وتكوين الإطار النظري للدراسة ، وصياغة فرضياتها .

2.2 تطور التشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا :-

تتميز الوضع الاقتصادي في ليبيا حتى نهاية السبعينيات بتعايش قطاع خاص ضعيف جنباً إلى جنب مع قطاع عام مهيم وغير فعال ، وقد لعب القطاعان دوراً أساسياً في إدارة النشاط الاقتصادي حتى تلك الفترة . (الشريف ، 2003 ف ص109) . وفي بداية الثمانينيات هيمن القطاع العام هيمنة كاملة على الأنشطة الاقتصادية كافة ، ودون استثناء ، وبذلك همش القطاع الخاص ، وتلاشى دوره في النشاط الاقتصادي ، ووصل تدخل الدولة إلى أقصى درجته . (الشريف ، 2003 ف ص23) . ولقد بدأت الحياة الاقتصادية تشهد تطوراً مهماً في عقد التسعينيات وبخاصة بعد صدور القانون رقم (9) لسنة 1992 ف بشأن مزاولة 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 . (القماطي ، 1997 ف ، ص226 ، الشريف ، 1997 ف ص94) . وبالتالي يزداد دور المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد لمستخدمي المعلومات .

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

1997 ف ، ص 70) . وليبيا لم تغفل هذه المهنة؛ فقد نظمت المحاسبة والمراجعة بشكل حقيقي بعد صدور قانون نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين رقم (116) لسنة 1973 ف . إلا أن ذلك لا يعنى أنه لم تمارس المراجعة قبل صدور هذا القانون ، حيث مورست بمقتضى القانون رقم (27) لسنة 1950 ف بإنشاء ديوان المحاسبة ببرقة والقانون رقم (72) لسنة 1950 ف بإنشاء ديوان المحاسبة بطرابلس ، ثم على مستوى الدولة بمقتضى القانون رقم (31) بإنشاء ديوان المحاسبة . (الغرياني ، 1999 ف ، ص 12) .

وبالرغم من صدور القانون رقم (116) لسنة 1973 ف 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 (البدري 1999 ف ، ص 129) . إلا أن هذا القانون ولانحته التنفيذية قد خليا تماما من بيان صريح لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني . (أمباركة ، 2003 ف ، ص 110) . بالرغم من أن ليبيا تطبق المعايير البريطانية والأمريكية بصورة عامة (محمود 2005 ف ، ص 3) . وعليه أوصى البعض بضرورة وأهمية الاسترشاد بمعايير المراجعة الدولية⁽¹⁶⁾ بعد أن تأخرت نقابة المحاسبين والمراجعين في القيام بواجبها المنوط بها ، تطبيقاً لأحكام قانون تنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة . (الدرويش وسعاد ، 2003 ف ص 232) ، بالرغم من مرور أكثر من ثلاثين سنة على إنشائها .

¹⁶ المعيار تعتبر بمثابة النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحدد مسئولياته نتيجة قيامه بالفحص (نور ، 1992 ف ، ص 22) . ويتم إصدار هذه المعايير من قبل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية المنبثقة عن اتحاد المحاسبين الدولي . وقد بلغ عددها في نهاية سنة 2000 ف (36) معياراً، للمزيد من المعلومات راجع (الشامي - 2002 ف ، ص 75 شعبان 1999 ف) .

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 المراقبة⁽¹⁷⁾ 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) بنصها على أنه " لا يجوز فصل المراجع في الشركات التي يكون للدولة نصيب فيها إلا من قبل الجبة التي عينته " .

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 واجباتهم ومسئولياتهم طبقاً لإحكام القوانين النافذة، ويصدر باختيارهم وتحديد أتعابهم قرار من الجمعية العمومية بناءً على اقتراح اللجنة الشعبية للرقابة والمتابعة الشعبية " . (بيري وآخرين 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 للدولة كلياً، أو جزئياً ، ويكون تكليف هؤلاء المراجعين بقرار من أمين اللجنة الشعبية للجهاز " .

ستخلص مما سبق أن القانون رقم (116) لسنة 1973ف . 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 جاءا خاصين بالشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة (25%) فما فوق واستثنياً من ذلك

17 هي لجنة تتكون من ثلاثة أعضاء عاملين واثنين احتياطيين . تعينهم الجمعية العمومية ويجب أن تتوفر في أحدهم على الأقل الخبرة بالشؤون المالية والمحاسبية. (بن عربية وآخرين 1987ف) .

الشركات الخاصة . بالرغم من أن الجمعية العمومية للمساهمين هي المسنولة 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 (68) من قانون الشركات الأردني رقم(32) لسنة 1985 ف على 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 . (الرمحى ، 1987 ف ، ص 99) .

2.4.2 مصر :-

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

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 المنفعة العربية السعودية . (الحميد ، 1988 ف ، ص 72) . 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 في شركات تحديد مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بين مهامها تعيين المراجع الخارجي أو تغييره . (المنيف والحميد ، 1998 ف ، ص 42) .

4.4.2 العراق:-

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

5.4.2 بريطانيا :-

الجدير بالذكر أن القانون البريطاني الصادر سنة 1862 ف والذي أخذت عنه معظم قوانين الشركات في دول العالم ؛ أعطى حق تعيين المراجع الخارجي وتغييره للجمعية العمومية للمساهمين . (القاضي ودحروج ، 1999 ف ، ص 82) .

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 ودحروج ، 1999 ف، ص 82) .

5.2 الدراسات السابقة :-

حظيت مشكلة تغيير المراجع الخارجي باهتمام الباحثين ، والمستثمرين والدانين، 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 كانت دراسة (Burton and Roberts,1967) ، (جهماني، 2000 ف ، ص86 الفضل ، 2003 ف ، ص28) اللذان فحصا (83) حالة تغيير للمراجعين الخارجيين

بين الأعوام (1952 - 1965 ف) في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك باستخدام استمارة استبيان لتحديد العوامل التي أدت فعلا إلى التغيير، وتوصل الباحثان إلى أن العوامل الكامنة وراء التغيير هي : (Burton and Roberts, 1967, pp31-36)

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 ف) حول العوامل التي أدت إلى تغيير المراجعين الخارجيين . وأظهرت نتائج الدراسة العوامل الآتية (Carpenter and Strawser, 1971, pp 55-58) :

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 .

وقد وضحت نتائج دراسة (Bedingfield and Loeb , 1974) التي فحصت (250) حالة تغيير ما بين الأعوام (1971 - 1973 ف) في الولايات المتحدة الأمريكية أن (Bedingfield and Loeb , 1974 . pp66-69)

1- 46 % من حالات التغيير كانت بسبب التغيير في أتعاب عملية المراجعة .

2- 44 % ترجع إلى :-

• الخلاف بين الإدارة والمراجع .

• اندماج الشركات محل المراجعة .

مالياً ، وعدم وجود علاقة بين تغيير المراجعين الخارجيين نتيجة لإصدارهم تقارير متحفظة أو نتيجة للتغيير الإداري داخل الشركة (Schwartz and Menon , 1985,pp248-261)

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 أستراليا ، أن مديري هذه الشركات يميلون إلى تغيير المراجع الخارجي الذي يصدر تقريراً متحفظاً بمراجع جديد يصدر تقريراً نظيفاً . (Craswell , 1988,pp23-31)

وقد تأسست دراسة (Williams , 1988) على حصر العوامل التي تقف وراء تغيير المراجعين الخارجيين . وبينت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع الخارجي قد يرجع إلى واحد أو أكثر من العوامل الآتية : (Williams , 1988 pp243-261)

1- تغيير إدارة الشركة ، حيث قد يعمل ذلك على تغيير المراجع الخارجي عن طريق الإدارة الجديدة نتيجة لتعاملهم السابق مع مراجع خارجي آخر يعتقدون أنه أكثر كفاءة من الحالي .

2- جودة أعمال مكتب المراجعة، حيث أنه من البديهي القول بأن 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 اندائني عندما يشعر مجلس الإدارة بتعرض الشركة لانخفاض في سمعتها سواء من خلال قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير متحفظ أو تعرض الشركة لمخالفة قانونية نظراً لقياسها بعمل غير قانوني أو مخالفة للقوانين مثل الغش والتلاعب⁽¹⁹⁾ في المعلومات التي توفرها القوائم المالية .

وفي عام 1989 فاهتم Betty بدراسة دوافع الإدارة في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة نحو تغيير المراجع الخارجي في الولايات المتحدة

¹⁹ من الخطوات المتعمدة التي يقوم بها احد الأفراد أو الإدارة للتضليل بهدف عدم إظهار أصول الشركة بطريقة صحيحة أو تشويه المركز المالي أو الحصول على مزايا أخرى . (محمد ، 1998 ف ص 252) .

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 (Beatty, 1989, pp693-709).

كما توصلت دراسة (Roberts et al , 1990) والتي أجريت على (271) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى أن ظاهرة تغيير المراجع الخارجي تتأثر بعدة عوامل منها :- (Roberts et al , 1990 , pp220-229)

- 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 قام بها (Haskins and Williams , 1990) ، رتب نتائج الدراسة المتغيرات المستقلة المؤدية إلى تغيير المراجع على النحو الآتي : (Haskins and Williams , 1990, pp243-261)
- أولاً - المتغيرات الأكثر أهمية :-
 - 1- التعثر المالي⁽²⁰⁾ للشركة .
 - 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- التغيير النسبي في الملكية للعميل .

²⁰ ينظر للتعثر المالي على أنه الحالة التي يتأكد فيها وجود احتمال كبير في عدم قدرة الشركة على سداد أقساط الديون وفوائدها . (غريب 2001 ، ص 77) .

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 المشاركين على أن العوامل غير الفنية تؤثر بشكل أكبر في تغيير المراجع الخارجي . (نقلا عن جهماني ، 2000ف ، ص 94) .
- 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 مهولين 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 عن العوامل الآتية :- (Beattie and Fernley , 1995,pp227-239)

- 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 ، 1996 فـا) 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 :- (السيد ، 1996 فـا ، ص ص 55- 93)

1- إن 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- إن هناك اختلاف بين المراجعين والشركات المساهمة في البيئة المصرية بشأن العوامل الكامنة وراء تغيير المراجع الخارجي ؛ ولعل ذلك يرجع إلى أنه غالباً لا 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 ، وإصدار 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 أنه إذا رغب المراجع في تغيير نفسه بناء على طلبه فإن ذلك لن يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة ، ولكن إذا تم التغيير بشكل إجباري بناء على رغبة الإدارة فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة . (Gregory and

Collier , 1996,pp55-74)

بحث (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) وقد شمل البحث العوامل الآتية :- (نقلا عن خشارمة ، 2003 ف ، ص 4) .

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 .

وقد بينت نتائج الدراسة :-

1- إن جميع العوامل المرتبطة بالشركة والمرتبطة بمكتب المراجعة ، والمرتبطة

بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني 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 ، 1999 ف) 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 . وقد 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 بآخرين، نتيجة لحصولها على تقارير متحفظة . ورغبتها في الحصول على تقارير نظيفة .

وتناول بحث (طلبية ، 1999 ف) بعنوان (العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات) ، تناول الباحث العوامل المتوقعة أن يكون لها تأثيراً على اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة في سلطنة عمان . وقد بينت نتائج البحث إن هذه العوامل شملت :- (نقلا عن خشارنة ، 2003 ف ، ص 5) .

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 إلى أن العوامل التي تؤثر إيجاباً في اختيار المراجع الخارجي تتلخص

في الآتي :-

1- رغبة مؤسسي الشركة .

2- الاستجابة لاحتياجات العميل .

3- شهرة المراجع .

أما الدراسة التي قام بها (جهمني ، 2000ف) والتي أجريت على (50)

مراجعا خارجيا و(100) شركة مدرجة في بورصة عمان بعنوان (الأسباب المؤدية

إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني) ، تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات

وقد بينت نتائج الدراسة :- (جهمني ، 2000ف، ص ص 86- 126)

أولاً- وجود عوامل غير فنية تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي في الأردن ، ممثلة

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 (التحقق أو الامتناع عن إبداء الرأي) .
- ثالثاً- إن 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 المجيبين حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، والتي أجريت على (155) مراجعاً خارجياً في الأردن استخدم الباحثان الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والإحصاء الوصفي لتحليلها . وقد بينت نتائج الدراسة :- (خشارمة والعمرى ، 2001 ف ، ص ص 177 : 229)

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 - إن 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 - إن 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 - إن العوامل على المستوى الكلي التي تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي

مرتبة حسب أهميتها كانت على النحو الآتي :-

1- العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة .

2- العوامل المرتبطة بالشركة .

3- العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة .

أما دراسة (الراشد ، 2001 ف) 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

(الراشد ، 2001 ف ، ص ص 371- 394)

أجريت (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 الفترة ، وقد تم استخدام

الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات . وبوبت العوامل في الاستبيان إلى ثلاث مجموعات .
(الفضل ، 2003 ف ، ص ص 23-50)

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 الآتية :-

- 1- اتفاق نتائجها مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي .
- 2- وجود اختلاف واضح في أثر 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 . وتوصلت الدراسة إلى :- (خشارمة ، 2003ف . ص ص 1-21)

أولاً - العوامل المؤثرة في 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 - إن 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 وآخرين ، 2004 ف) بعنوان (دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية) . وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (61) لجنة مراجعة و(52) مراجعاً ، تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق مقياس ليكرت ، وقسمت 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 :- (باسودان وآخرين ، 2004 ف ، ص ص 137- 185)

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 وآخرين ، 1987ف) بعنوان

معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية) على (38)

مراجعا خارجيا و (15) عضو هيئة تدريس و (24) فئة أخرى . بينت النتائج أن

هناك قصورا كبيرا باللوائح والتشريعات الليبية فيما يتعلق بنظم المينة والقواعد التـمـ

تسير عليها، وبصفة خاصة فإن هناك نقص في التشريعات التي تنظم معايير المراجعة

وقواعد السلوك المهني ، ووجود مخالفات في معايير المراجعة ، من ضمنها معيار

الاستقلالية ، وإن من العوامل التي تؤثر على الاستقلالية هي تعيين المراجع الخارجي

وتغييره عن طريق الجهة التي يقوم بمراجعتها .

وفي دراسة قام بها (موسى ، 1992 ف) بعنوان (استقلالية المراجع

الخارجي بين النظرية والممارسة) أجريت على (75) مراجعا خارجيا و(40)

مستخدما للتقارير المالية ، بينت النتائج أن عملية تعيين وتغيير المراجع للمنشآت

المملوكة للمجتمع تتم بناء على اقتراح الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية ، دون

أخذ رأى المراجع في الشركة ودون أخذ رأى الجمعية العمومية للشركة في ذلك ، أما في المنشآت الأخرى فإن إدارة الشركة لها رأى في عملية تعيين وتغيير 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 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 وتغيير المراجع يتم بناء على توصيات مجلس الإدارة الذي يستأثر بالسلطة الفعلية في الشركة ، لذلك فمن المشكوك فيه أن يتمكن المراجع من تأدية عمله 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 ، تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات ، ومن بين نتائج الدراسة :-

1- إن 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- إن نسبة 74 % من المشاركين في الدراسة أفادت بعدم وجود ضمانات كافية تكفل عدم تغيير المراجع الخارجي .

وفي دراسة أخرى قام بها (الدر باق ، 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 ومن ضمن نتائج الدراسة : أن أكثر من (40 %) من المشاركين في الدراسة يرون بأن الإدارة هي التي تقوم بتعيين وتغيير 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 : المراجعون الخارجيون المشتغلون 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 2005 ف .

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

أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة :- (Carpenter and Strawser,1971,Bedingfied and Loeb 1974, Deangelo , 1981, Haskins and Williams , 1990, Beattie and Fernley , 1995) . (السيد ، 1996 ف ، جهماني 2000 ف ، خشارمة والعمري 2001 ف ، الدر باق ، 2002 ف ، الفضل 2003 ف ، باسودان وآخرين 2004 ف) .

- 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 and Schiff , 1981, Craswell ,1988, Roberts et al .1990 Haskins and Williams,1990, Beattie and Fernley , 1995 , Gregory and Collier , 1996)

(أبو الحسن ، 1993 ، ف ، علقم والرجبي 1997 ف ، جهماني 2000 ف ، الفضل

2003 ف ، باسودان وآخرين ، 2004 ف) .

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:- (Carpenter and Strawser,1971, -

Deangelo, 1981, Williams ,1988, Beatty,1989, Beattie and Fernley 1995).

(أبو الحسن 1993 ف ، السيد 1996 ف ، جهماني 2000 ف ، خشارمة والعنري

2001 ، الفضل 2003 ف ، باسودان وآخرين 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 الآتي :- (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 الآتي :-
- 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 :-
- 1- إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

2- إن الخلاف حول طرق العرض والإقصاص المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

3- إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

4- إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

5- إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

ثالثاً - فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :-

1- إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

2- إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

3- إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

4- 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 والتي بينت أن هناك عدة عوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة ، وذلك للوصول للإطار النظري للدراسة، ومن ثم صياغة فرضياتها .

ويستعرض الفصل الثالث طريقة جمع وتحليل البيانات، والنتائج، والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة .

الفصل الثالث

طريقة جمع وتحليل البيانات

1.3 مقدمة :-

يستعرض هذا الفصل أداة جمع البيانات (استمارة الاستبيان) المستخدمة في هذه الدراسة ، وتعريف مجتمع وعينة الدراسة ، والتحليلات الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات ، وأخيرا يستعرض نتائج التحليل والتوصيات .

2.3 أداة جمع البيانات :-

تم استخدام الاستبيان⁽²¹⁾ كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة، وذلك على اعتبار أن هذه الوسيلة قد استخدمت في دراسات سابقة مثلية لموضوع الدراسة . (خشارمة والعمرى 2001ف ، الفضل 2003ف ، بالسودان وآخرين ، 2004ف) .

تتميز استمارة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات بعدة مزايا منها :- (الرفاعي ، 1998ف ص150 ، غرايبة وآخرين ، 2002ف ، ص82) .

1- الحصول على معلومات من عدد كبير من الناس .

2- منخفضة التكاليف والجهد بشكل كبير .

3- تعطي وقتا كافيا للمبحوث 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 .

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 وآخرين ، 1999 ف ، ص64 ، جودة ، 2004ف ، ص83) .

²¹ عبارة عن استمارة تحتوي على مجموعة من الأسئلة المترابطة والمتسلسلة والتي يتم الإجابة عليها وتعتبرها من قبل المبحرث لجمع المعلومات والبيانات حول الظاهرة أو مشكلة البحث . (كلالده وحودة ، 1999ف ، ص137) .

- 1- قد تكون هناك بعض الأسئلة الغامضة ، أو التي قد يساء تفسيرها، فلا يكون هناك فرصة للمبحوثين للاستفسار عنها .
- 2- انخفاض نسبة المردود غالبا في حالة إرسال الاستمارة بالبريد بسبب إهمال أو نسيان المبحوث لها .
- 3- قد يكون الشخص الذي ملأ الاستمارة ليس هو المعني من الدراسة .
- 4- لا يمكن استخدام الاستبيان في مجتمع أمي .

وتم تصميم الاستبيان بعد الإطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ، وجميع الأسئلة كانت مغلقة (22) ، روعيت القواعد العامة في صياغتها ، وبالرغم من مزايا الأسئلة المغلقة المتمثلة في تفادي تعرض المشاركين للاستنزاف في الإجابة على أسئلة الاستبيان ، وسهولة تفريغ البيانات وتحليلها بطريقة مبسطة وموضوعية والمقارنة بينها ، إلا أن لها بعض العيوب :-
(الرفاعي 1998 ف ، ص 188 ، عبيدات وآخرين ، 1999 ف ، ص 67) .

- 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 في نهاية أسئلة الاستبيان المغلقة . لإعطاء المشاركين فرصة تبين أي عوازل أخرى يرون درجة تأثيرها في تغيير المراجع الخارجي ثم 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

²² هي الأسئلة التي يطلب من المشارك في الدراسة اختيار الإجابة التي تعبر عن رأيه من بين مجموعة من الإجابات . (ملحم ، 2002 ف ص 288) .

خصص الجزء الثاني لجمع البيانات المطلوبة ؛ لاختبار الفرضيات الخاصة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا .

وصممت الأسئلة الموضوعية بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي ، والذي تم استخدامه في دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة (جهماني 2000 ف ياسودان وآخرين ، 2004 ف ، محمود والدريناق 2005 ف) . والهدف من هذا المقياس تحديد اتجاه آراء الأفراد المراد قياسها بالإضافة إلى أن هذا المقياس يحتاج تفكيراً من المشارك بشكل معمق قبل الإجابة على أي سؤال؛ لأن أجابته متدرجة بشكل دقيق . (عسر ، 1997 ف ص 260) .

وقد صنفنا درجة الموافقة بالنسبة للعوامل المختلفة من أوافق بشدة (خمس درجات) إلى لا أوافق بشدة (درجة واحدة) ؛ لكي يتسنى للمشاركين إبداء ما يتناسب مع آرائهم ، على النحو الوارد بجدول رقم (1) .

جدول رقم (1)

توزيع الدرجات حسب الأهمية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	متوسط	أوافق	أوافق بشدة
1	2	3	4	5

3.3 مجتمع وعينة الدراسة :-

1.3.3 مجتمع الدراسة :-

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما :-

1- المراجعون الخارجيون : وهم المراجعون الخارجيون المشغولون في المكاتب الخاصة والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بمزاولة المهنة في مدينة بنغازي ، حيث بلغ عددهم (46) مراجعاً خارجياً .

²¹ في تلك الحزء من المجتمع التي جرى اختيارها وفق فواعد وطرق عشيرة بحيث تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً (المنزوي ، 2002 ف ص 139) .

2- الشركات المساهمة الخاصة : وهي الشركات التي جددت قيدها بغرفة التجارة والصناعة ، والحرف بمدينة بنغازي خلال عام 2005 ف ، حيث بلغ عددها (135) شركة

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 :-

نظرا لصعوبة القيام بالمشح الشامل لمجتمع الدراسة ، اقتصرت الدراسة على عينة (23) مكونة من فئتين هما: المراجعون الخارجيون ، والشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي ، وقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة (24) من كلا الفئتين ، وقد كتبت 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) .

جدول رقم (2)

حجم مجتمع وعينة اندراسة

النسبة المئوية	حجم العينة	حجم المجتمع	البيان
65%	30	46	المراجعون الخارجيون
22%	30	135	الشركات المساهمة الخاصة
33%	60	181	المجموع

²⁴ تصف العينة العشوائية البسيطة نجما أية مجموعة مكونة من n من مفردات المجتمع لها فرصة متساوية لي الاختيار عند سحب العينة (بكروفت واوليفان ، 1998 ، ص 99) .

²⁵ تم حساب حجم العينة إحصائيا لئلا يتساوي 41 مفردة

عن طريق استخدام المعادلة التالية: (لال وأخرون ، 2005 ، ص 211)
$$n = \frac{\rho(1-\rho)}{\frac{\rho(1-\rho)}{N} + \frac{\alpha^2}{Z^2}}$$
 أي أقل من حجم العينة المأخوذ.

ويتم توصل الباحث (uma Sekaran) إلى أن حجم العينة الواقع بين (30 - 500) مفردة مناسب لمعظم الدراسات (الرقاص 1998 ، ص 156) .

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 ، وقد بلغ عدد الاستثمارات الصالحة والمجمعة بعد ذلك إلى (24) استثماراً من المراجعين الخارجيين بنسبة (80 %) من عينة المراجعين الخارجيين ، و(26) استثماراً من الشركات المساهمة الخاصة بنسبة (87 %) ، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة . (جدول رقم 3) .

جدول رقم (3)

استثمارات الاستبيان المرسلة والمستلمة

الفئة	المراجعون الخارجيون		الشركات المساهمة الخاصة		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
استثمارات الاستبيان المرسلة	30	%100	30	%100	60	%100
استثمارات الاستبيان المستلمة	24	%80	26	%87	50	%83
استثمارات الاستبيان غير المستلمة	6	%20	4	%13	10	%17

4.3 التحليلات الإحصائية المستخدمة :-

تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*) لاستخراج الثبات للاستبيان، والإحصاء الوصفي ، لاستخراج النسب المئوية للبيانات المتعلقة بالجوانب الديموغرافية للمشاركين ، والمتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري لجميع أسئلة الاستبيان الأخرى . كما أجري اختبار (*t-test*) لعينتين مستقلتين (*Independent Samples Test*) لاختبار دلالة الفروق بين العنيتين: 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 اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) :-

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تطبيق معامل الثبات⁽²⁶⁾ لقياس معامل الاتساق الداخلي للمقياس على العينة عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) وهي كالآتي:- (كأجيبي وآخرين، 2005، ف، ص 25 العماري، 2004، ف ص 76).

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

حيث :-

α = معامل الثبات (ألفا).

1 = مقدار ثابت.

N = عدد البنود.

$\delta^2 q$ = تباين كل بند من بنود المقياس.

σ^2 = تباين المقياس ككل.

وقد أظهرت المعادلة درجة ثبات تتراوح بدلالات ثبات، واتساق مقبولة لغايات

البحث العلمي حيث بلغت $\alpha = 77\%$

كما تم حساب صدق القياس⁽²⁷⁾ 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 وآخرين، 2005، ف، ص 26).

$$v = \sqrt{S}$$

²⁶ يشير مصطلح الثبات إلى اتساق الدرجات التي يحصل عليها نفس الأفراد في مرات الإجراء المختلفة (عنان ويامي، 2005، ف ص 148).

²⁷ هو قدرة ذلك المقياس على قياس ما وضع من أجله. (الكأجيبي وآخرين، 2005، ف، ص 25).

حيث أن :-

γ = درجة الصق .

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

ويعد اختبار المصدقية (ألفا) ضعيفاً إذا كان أقل من (60 %) ومقبولاً إذا كان (60 % - 70 %) وجيداً إذا كان أكبر من (70 % - 80 %) وما زاد على (80 %) يعتبر ممتازاً . (الـرك ، 2005 ف ، ص 4 ، صيام ، 2002 ف ، ص 225) .

2.5.3 الإحصاء الوصفي :-

أولاً - 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 و (3 أو 11.54 %) وظائف أخرى بالشركات المساهمة الخاصة .
 - (2 أو 83 %) من المشاركين مراجعين خارجيين حاصلين على درجة البكالوريوس ، و (3 أو 13 %) حاصلين على درجة الماجستير و (1 أو 0.04 %) حاصلين على درجات أخرى . كما يبين الجدول رقم (4) 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 يضيف إمكانية الاعتماد على إجاباتهم المختلفة .

جدول رقم (4)
خصائص عينة الدراسة

سنوات الخبرة					الموئل 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	57.77	15	83	20	بكالوريوس	30.77	8	-	-	رئيس الحسابات
30.77	8	42	10	من 15 فأكثر	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

ثانيًا- تحليل الجزء الثاني من الاستبيان : العوامل المؤثرة في تغيير المراجع

الخارجي :-

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

وقد تم ترتيب العوامل في الاستبيان ترتيباً عشوائياً ، حسب المجموعات بغرض عدم الإيحاء بأهميتها ، ولغرض التحليل الإحصائي رتبنا العوامل تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي ، حيث أن المتوسط الحسابي الذي يقل عن (3.0) وفقاً لمقياس ليكرت المستخدم يعني عدم الموافقة والذي يزيد عن (3.0) يعني الموافقة ، وإذا كان يساوي (3.0) فهو محايد . جدول رقم (5) ، جدول رقم (6) .

ومن 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) وبانحراف معياري (1.1293) ، (1.0624) على التوالي ، مما يعني موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي .

- للعامل (11) يساوي (3.0) (حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها) وبانحراف معياري (1.0632) مما يعني أنه محايد .

- للعوامل (من 12 إلى 14) يتراوح بين (2.9167) للعامل الثاني عشر (حجم مكتب المراجعة) و (2.6667) للعامل الرابع عشر (ربحية الشركة) وبانحراف معياري كبير (1.2394) ، (1.0495) على التوالي ، 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

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

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) وبتحرف معياري (1.1774) ، (1.0023) على التوالي ، 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) وبتحرف معياري (1.2961) ، (1.0632) على التوالي ، مما يعني أنهما محايدان .

- 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) وبتحرف معياري (1.4120) ، (1.1293) على التوالي ، 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 ، والشركات المساهمة الخاصة على تأثير غالبية العوامل في تغيير المراجع الخارجي .

ومن 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 تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي ، تبين أن :-

- اتفق المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة ، على أن عامل جودة مكتب المراجعة يأتي في المرتبة الأولى ، من حيث التأثير في تغيير المراجع الخارجي وعامل شهرة مكتب المراجعة في المرتبة الرابعة ، وعامل تغيير إدارة الشركة في المرتبة العاشرة وعامل حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها في المرتبة الحادية عشر

وعامل التعثر المالي للشركة في المرتبة الثالثة عشر، وعامل ربحية الشركة في المرتبة الرابعة عشر.

• اختلاف وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة حول بقية العوامل في ترتيبها من حيث التأثير في تغيير المراجع الخارجي .

جدول رقم (6)

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

الشركات المساهمة الخاصة			العوامل	الترتيب
الاجزاف المعياري	المؤوسط 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 أداء الرأي	7
1.3587	3.3846	26	الخلافا حول آتاعب 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

جدول رقم (7)

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

الشركات المساهمة الخاصة			المراجعون الخارجيون		
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 إبداء 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 إبداء الرأي	9
3	تغيير إدارة الشركة	10	3.2083	تغيير إدارة الشركة	10
3	حجم شركة 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

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 (*Samples Test*) *Independent* أنه 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) . (أنظر جدول رقم 8) .

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 مثل مجموع أصولها	.143	لا توجد فروق معنوية
5	ربحية الشركة	.639	لا توجد فروق معنوية
6	الخلافا حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة	.890	لا توجد فروق معنوية
7	الخلافا حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي	.083	لا توجد فروق معنوية
8	الخلافا حول آتباع عملية المراجعة	.363	لا توجد فروق معنوية
9	الخلافا حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة	.082	لا توجد فروق معنوية
10	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء 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 فرضيات⁽³⁰⁾ 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 اختبار⁽³¹⁾ (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 أنه فرق عائد للصدفة ؛ وذلك عن طريق المعادلة التالية :- (دلال وأخرين ، 2005 ف ، 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 براد 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) وفقاً لتقايين ليكرت المستخدم في الاستبيان .

³⁰ المرض هو تفسير مؤقت أو محتمل يوضح العوامل والأحداث أو الظروف التي يحاول الباحث أن يفهمها . (منسي و سبيير ، 2002 ف ص7) .

³¹ تم إجراء اختبار (t-test) لأن معظم الظواهر التربوية والنفسية والاجتماعية تأخذ الشكل الطبيعي الترييب من الاعتدال وإن العبارات الاحتمالية فنقطة عن استخدام الاختبار حتى بدون إعطاء أي اعتبار للشرط (عينة عشوائية ، العينة أقل من 30 مفردة ، العينة تتوزع توزيعاً طبيعياً) ستكون غلبة في النقطة . (الصخرة ، 2000 ف ، ص277) .

وتم 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 وآخرين 2005 ، ص 24) .

• 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 الآتية :-

$$H_0^{(32)} : \mu \leq 3.0$$

$$H_1^{(33)} : \mu > 3.0$$

أولاً - اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين:-

فيما يخص الفرضيات الفرعية تمير نتائج التحليل الواردة بالجدول رقم (9)
إني قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1) للعوامل الآتية:-

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

³² H_0 تسمى الفرضية الصفرية وهي الفرضية التي تنسب على أمل أن يتخذ قرار بعدم صحتها من خلال اختبارها (أبو صالح 2002 ، ص 253) . وإن هذه الفرضية تتدلى مع فرضية الدراسة .
³³ H_1 تسمى الفرضية البديلة والتي تبين أن هناك علاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة (الطيب ، 2005 ، ص 127) . وإن هذه الفرضية تتدلى مع فرضية الدراسة .

- ربحية الشركة .
 - إصدار تقرير متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي .
 - الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .
 - حجم مكتب المراجعة .
 - الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين .
- كما يفيد الجدول السابق أيضاً رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية (H_1) للعوامل الآتية :-
- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة.
 - الخلاف حول طرق العرض والإفصاح 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

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

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

يبين الجدول رقم (10) طبقاً لنتائج التحليل إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0)

ورفض الفرضية البديلة (H_1) للعوامل الآتية :-

- تغيير إدارة الشركة .
- التعثر المالي للشركة .
- حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها .
- ربحية الشركة .
- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة .
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة .
- إصدار تقرير متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي .
- ورفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) للعوامل الآتية :-
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة .
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح 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 ، وقبول خمس فرضيات من وجهة

نظر المراجعين الخارجيين ، ورفض ثمان فرضيات وقبول ست فرضيات من وجهة

نظر الشركات المساهمة الخاصة .

ويعني ذلك رفض الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تقول (إن تغيير المراجع

الخارجي في ليبيا يتأثر بعوامل مرتبطة بالشركة ، وعوامل مرتبطة بتطبيق معايير

المراجعة وقواعد السلوك المهني ، وعوامل 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 .

جدول رقم (10)

اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

One-Sample Test

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	Test Value = 31.22	الفرضيات	النتيجة
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 انتعش المالى 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	-1.503	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 المحاسبى 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 الناتج للتضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	9
.9362	9.0038E-02	.4231	.102	25	1.698	إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إيداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	10
1.5909	.6398	1.1154	.000	25	4.831	إن عودة 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 والتوصيات :-

1.6.3 الخلاصة :-

خلصت الدراسة إلي :-

• اتفاق كل من وجهتي نظر المراجعين الخارجين ، والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي على تأثير كل من عامل جودة أعمال المراجعة ، وشهرة مكتب المراجعة ، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في تغيير المراجع الخارجي .

• إنه لا توجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطي إجابات المراجعين الخارجين 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، وإجراءات عملية المراجعة.

2- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي .

3- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة .

4- جودة أعمال المراجعة .

5- شهرة مكتب المراجعة .

وسعة عوامل من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة :-

1- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة .

2- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح 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 بالآتي :-

- إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع تغيير المراجع الخارجي في مدن أخرى من الجماهيرية ، حيث اقتصرت هذه الدراسة على عينة محدودة ، هذه العينة قد لا تمثل مجتمع الدراسة بمدينة بنغازي أو ليبيا تمثيلاً عادلاً .

- تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، وذلك بالعمل على إصدار نشرات ومعايير للمراجعة . حيث إن 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 .

- أخذ العوامل المؤثرة في الاعتبار عند اختيار أو تعيين المراجع الخارجي وبخاصة عامل جودة أعمال المراجعة ، والذي أثبتت نتائج الدراسة أنه 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 .

في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول مايو 1999 ف.

9- 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.

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

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

12- بن غربية، سالم وعبد السلام على كبلان وأحمد فرج يانخير، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية، بنغازي، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، 1987 ف.

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

14- بيزري، أحمد أحمد ومحمد عمر كساب ومحمد رمضان صقر وصالح المرغني عويد ومنصور بالقاسم العلوي، القوانين واللوائح والقرارات ذات العلاقة بالوظيفة العامة والموظف، الجزء السابع، النقابة العامة للإداريين، 2000 ف.

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

16- جهاتي، عمر عيسى حسن، "الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني دراسة ميدانية على الشركات المساهمة انعامة المدرجة في بورصة عمان / سوق الأوراق المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السادس عشر، ديسمبر 2000 ف.

- 17- جوده، محفوظ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية، الأردن دار زهران للنشر والتوزيع، 2004 ف.
- 18- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المسلكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 59، سبتمبر 1988 ف.
- 19- خشارمة، حسين علي وأحمد محمد العمري، "تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من وجهة نظر مدققي الحسابات دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 58، 2001 ف.
- 20- خشارمة، حسين علي، "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 30 العدد 1، كانون الثاني، 2003 ف.
- 21- الدرياق، أمين مرعي، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عطية المراجعة رسالة ماجستير، (غير منشورة)، بنغازي، أكاديمية الدراسات العليا، 2002 ف.
- 22- الدروقي، علي مسعود عمر، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا، 2004 ف.
- 23- الدراجي، عبد السلام، تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، جامعة قار بونس، كلية الاقتصاد، 1998 ف.
- 24- الدرويش، بشير عاشور وسعاد مسعود اللافي، إمكانية إدراج اعتماد الإقرار الضريبي ضمن إطار خدمات المراجع الخارجي في ليبيا، ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقنين والإصلاح [1-3/5/2001 ف، طرابلس، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، 2003 ف.
- 25- دلال، القاضي وسهيلة عبد الله ومحمد النياتي، الإحصاء للإداريين والاقتصاديين، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2005 ف.

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

- 35- سالفنور، دومنيك ، سلسلة ملخصات شوم ، نظريات ومسائل في الإحصاء والاقتصاد القياسي ، ترجمة سعاد حافظ منتصر، القاهرة، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، 1996 ف.
- 36- السيد ، هشام عبد الحي " الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، العدد الأول، يناير 1996 ف.
- 37- الشامي، مصطفى أحمد ، " دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي " ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، مجلد 9 ، عدد 1 ، يناير 2002 ف .
- 38- شركس، محمد وجدي ، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والالكترونية ، ط الأولى ، الكويت ، دار ذات السلاسل ، 1978 ف.
- 39- شريعة، بوبكر فرج ، مسنولية المراجع الخارجي في ليبيا، رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، بنغازي، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد ، 1994 ف.
- 40- الشريف ، أحمد سعيد ، " مداخل استراتيجية لإنشاء وتطوير سوق المال في ليبيا " ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثامن ، العددان الأول والثاني ، 1997 ف.
- 41- الشريف، أحمد سعيد ، تقييم قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973 ف ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح ، 1 - 3 / 5 / 2001 ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا ، 2003 ف .
- 42- الشريف، أحمد سعيد . مدى ملائمة النظام الضريبي للاقتصاد الليبي ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح ، 1 - 3 / 5 / 2001 ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2003 ف .
- 43- شعبان، عبد المجيد الطيب، معايير المراجعة الدولية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية بالجمهورية العظمى، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية ، 1999 ف.

- 44- الصخره ، منصور محمد ، " الإحصاء البارامترى واللابارامترى في بحوث العلوم الإنسانية والاجتماعية " ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، السنة السادسة العدد السادس ، 2000ف
- 45- الصحن ، عبد الفتاح وكمال خليفة ابوزيد. المراجعة علماً وعملاً ، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، 1991 ف.
- 46- 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.
- 47- الطيب ، محمد وحسين الدريتي وشبل بدران وحسن البيلاوي وكمال نجيب مناهج البحث في العلوم التربوية والنفسية الإسكندرية : دار المعرفة الجامعية 2005ف.
- 48- عبد الله ، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، ط الأولى الأردن، دار وائل للنشر ، 2000ف.
- 49- عبيدات، محمد ومحمد أبو نصار وعقيلة مبيضين ، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات ، الأردن، دار وائل للنشر، 1999ف.
- 50- علي، عيد الزهتاب نصر، خدمات مراقبة الحسابات، لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل انممارسة العملية في ضوء معايير ائمراجعة المصرية والدولية الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2001ف.
- 51- العماري . مصباح سالم ، علاقة ائرضا الوظيفي بالعاوند ئلوظيفة ومستقبلها المهني وظروفها المادية ، دراسة تطبيقية على شركة راس لانوف لتصنيع النفط والغاز ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، أكاديمية الدراسات العليا 2004ف.
- 52- عمر، معن خليل، مناهج البحث في علم الاجتماع ، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع ، 1997ف.

- 53- عنان ، محمود عبد الفتاح ومصطفى حسين ياهي ، قراءات في البحث العلمي القاهرة ، الدار العالمية للنشر والتوزيع ، 2005ف.
- 54- عوض الله ، عناد عبد المنعم ، تحليل انعكاسات الآراء المقيدة على احتمالات استبدال مراجعي الحسابات ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، جامعة القاهرة 1999ف.
- 55- 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 .
- 56- غرايبة، فوزي ونعيم دهمش ربحي الحسن و خالد أمين عبد الله وهاني أبو جبارد ، أساليب البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، ط الثالثة ، الأردن دار وائل للنشر ، 2002ف.
- 57- الغرياني، فتحي عبد السلام ، استقلالية المراجع الخارجي و أثرها على مصداقية القوائم المالية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس ، أكاديمية الدراسات العليا ، 1999ف
- 58- غريب، أحمد 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.
- 59- الفارسي، عيسى حسد ، " الخصخصة والتنمية الاقتصادية في ليبيا : الصعوبات والآثار الاقتصادية المتوقعة" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الرابع عشر، العدد الأول ، يونيو 2003ف.
- 60- الفضل مؤيد علي، " 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.
- 61- الفيومي، محمد وعوض لبيب ، أصول المراجعة ، الإسكندرية، بدون ناشر 1999ف.

- 62- القاضي ، حسين وحسين حدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية واندونية، الأردن. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 1999ف.
- 63- القانون التجاري الليبي، الصادر في 28 نوفمبر 1953، الجريدة الرسمية ، عدد خاص ، 1954ف.
- 64- قانون بإنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين الليبيين و القرارات المكملة له رقم(116) لسنة 1973 ف ، دار الطباعة الليبية .
- 65- قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425 ميلادية ولانحته التنفيذية . مطابع الثورة العربية طرابلس .
- 66- قانون رقم (13) لسنة 1371 و.ر بتقرير بعض الأحكام بشأن التفتيش الرقابة الشعبية والتطهير ، الجريدة الرسمية ، العدد 4 .
- 67- 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 .
- 68- القماطي ، سالم مفتاح ، إمكانية إنشاء سوق مائي في نيبيا دور المؤسسات و الأسواق المالية في إعادة هيكلة الاقتصاد الليبي ، بنغازي، منشورات مركز البحوث الإقتصادي، 1997ف .
- 69- كاجيجي ، خالد علي ويونس محمد احشاد ومصطفى محمد فوكله وأحمد علي الكاديكي ، مدى ملائمة إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المصارف التجارية الليبية لمواجهة غسل الأموال ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق اللجنة الشعبية العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية . طرابلس أكاديمية الدراسات العليا 2005ف .
- 70- الكلالده، ظاهر ومحفوظ جوده ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية ، الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع، 1999ف.
- 71- الكناشي، ممدوح عبد المنعم، الإحصاء الوصفي والاستدلالي في العلوم السلوكية ، والاجتماعية ، القاهرة ، دار النشر للجامعات ، 2002ف

- 72- الكيلاني، عبد الكريم الكيلاني ، " الربط بين المحاسبة واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلدان النامية " ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، 1990 ف.
- 73- محمد، الفيومي محمد ، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ، 1998 ف.
- 74- محمد، توفيق محمد . " العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر التراجمي والممارسة العمليّة " : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول يناير 1993 ف.
- 75- محمد، سمير كامل؛ أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 1999 ف.
- 76- محمود، مصطفى بكار ، الرقابة الداخلية وأقبعها ومجالات دعمها في ضوء ائمعايير الأمريكية ائمعنجة ومسنجات البيئة المحلية ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، اللجنة العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا ، 2005 ف.
- 77- محمود ، مصطفى بكار وأمين مرعي الدرياق ، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة ، دراسة ميدانية على مدينة بنغازي " ، تحت النشر بمجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة ، 2005 ف .
- 78- المغربي . محمد كامل ، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية ، الأردن ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2002 ف.
- 79- ملحم، سامي محمد ، مناهج البحث في التربية وعلم النفس ، ط الثانية الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2002 ف.

- 80- منسي ، محمود عبد الحلیم و سہیر کامل أحمد ، أسس البحث العلمي في المجالات النفسية والاجتماعية والتربوية ، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب 2002ف.
- 81- 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.
- 82- الساعي، مهيب و هبي عمرو، علم تدقيق الحسابات ، الأردن، دار المسيرة 1999ف.
- 83- موسى، علي محمد، استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، بنغازي ، جامعة قار يونس ، كلية الاقتصاد، 1992 ف.
- 84- ناجي، مسعود علي، تقييم تقرير المراجع الخارجي في ليبيا . رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، بنغازي ، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد، 1997 ف.
- 85- نور، أحمد ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1992 ف.
- 86- يماني، عبد الله قاسم ، " دراسة اختيارية 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.

ثانياً. المراجع الأجنبية :-

87- *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.*

- 88- Beatty R." Auditor Reputation & The Pricing Of initial Public Offerings" *The Accounting Review*, October, 1989.
- 89- Bedingsfield J & S Loeb," Auditor Changes –an Examination" *Journal Accountancy*, March, 1974.
- 90- Burton J.& W. Robert A study Of Auditor Changes, *The Journal Of Accountancy*, April, 1967.
- 91- Carpenter C. G. & R.H. Strawser "Displacement of Auditor When Clients Go public, *The Journal Of Accountancy*, June, 1971.
- 92- Craswell , A.T, "The Association Between Qualified Between Qualified Opinions & Auditor Switches, *Accounting & Business Research* , Winter, 1988.
- 93- De Angelo L.E "Auditor Size & Audit Quality" *Journal Of Accounting & Economics*, December, 1981.
- 94- Fried D. & A. Schiff " CPA Switches & Associated Market Reaction " *The Accounting Review*, April 1981.
- 95- 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.
- 96- Haskins M.& D.Williams A contingent Model Of Intra- Big Eight Auditor Changes Auditing :A, *Journal Of Practice & Theory*, Fall, 1990.

97- Roberts , Robin W. G. William Glezen & Thomas W Jones " Determinants Of Auditor Change In The Public Sector *Journal Of Accounting Research*, Spring,1990.

98- Schwartz Kenneth B & krishnagopal menon "Auditor Switches By Failing Firms" *The Accounting Review*, April 1985.

99- Williams , David. D. "The potential determinants Of Auditor Change" , *Journal Of Business Finance And Accounting* , Summer , 1988.

الملاحق

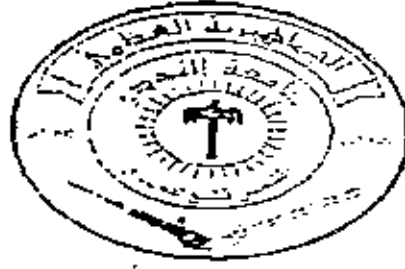
ملحق رقم (1)

استمارة الاستبيان المستخدمة في الدراسة

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 تحليلات نظرية واستنتاجات عملية دراسة تطبيقية على 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 سنُدلون بها ستعامل بسرية تامة ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وانه لا توجد إجابة صحيحة وأخرى خاطئة بل تعتمد الإجابة على آرائكم الشخصية .

نشكركم عنى 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 :-

() دكتوراة .

() 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:-

رقم	العوامل	درجة الموافقة				
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
		1	2	3	4	5
أولاً - عوامل مرتبطة بشركة						
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	الخلافاً حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة					
7	الخلافاً حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي					
8	الخلافاً حول آداب عملية المراجعة					
9	الخلافاً حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة					
10	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن أداء 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	.....				

ملحق رقم (2)
عينة الدراسة تشمل أسماء المراجعين الخارجيين التالية بمدينة بنغازي

- 1- علي يونس الغزال .
- 2- أسامة رمضان اصويديق .
- 3- بوبكر الفاخري .
- 4- جبريل البوري
- 5- رمضان اصويديق
- 6- ناصر الكيخيا
- 7- محمد ابراهيم عقيلة
- 8- علي جابر الفيتوري
- 9- عبد الرحمن جمعة الورفلي
- 10- أمين مرعي الدرباق
- 11- الصافي حدوث ابريك
- 12- فوزي المفتي
- 13- هنداوي سعد المنفي
- 14- سليمان مادي تريبل
- 15- خليفة بن علي
- 16- سالم محمد الزغيد
- 17- سالم علي الطلحي
- 18- طاهر عمر العبيدي
- 19- سعد ناجي زيد
- 20- صالح بن حميد
- 21- علي السنوسي المنصوري
- 22- السنوسي المنصوري
- 23- عقيلة المغربي
- 24- محمد منيسي
- 25- عمر الزواوي
- 26- علي عامر القذافي
- 27- عبد الحميد قرقوم
- 28- مكتب محمد بشير البرغثي
- 29- مكتب محمود محي الدين بادي
- 30- أمال مجيد ابراهيم

ملحق رقم (3)
عينة الدراسة تشمل أسماء الشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي

- 1- شركة وادي الرتم للمقاولات
- 2- شركة الجامعة، مقاولات
- 3- شركة المنارة، استشارات هندسية
- 4- شركة الرائدة، مناولة وتفرغ شحن السفن
- 5- شركة الطموح العربي، استيراد المواد الغذائية
- 6- شركة البوادر للاستثمارات
- 7- شركة التفاني للمقاولات
- 8- شركة الليزر للخدمات الطبية
- 9- الشركة الليبية لمشروعات الهندسية
- 10- ذات الصواري للخدمات النفطية المساهمة
- 11- الشركة الليبية للاستثمارات العقارية
- 12- شركة المحاور للمقاولات
- 13- شركة البيئة للمقاولات
- 14- شركة زلطن للخدمات النفطية
- 15- شركة الصقور لاستيراد الأدوية والمعدات الطبية
- 16- الشركة الهندسية للتنمية الصناعية
- 17- شركة الجسر الذهبي للمقاولات
- 18- شركة الامانة لاستيراد الاجهزة والمعدات الخاصة بالمعاقين
- 19- شركة بابل للاستشارات الفنية
- 20- شركة الهروج نقل وقود
- 21- شركة ربيانة تصنيع مواد البناء وأعمال المحاجر
- 22- شركة بنغازي لصناعة الاثاث
- 23- شركة الصهوة للمقاولات
- 24- شركة الامثل للمقاولات
- 25- شركة العمران الحديث للمقاولات
- 26- شركة عمارة المستقبل للمقاولات
- 27- شركة بركة للخدمات النفطية
- 28- شركة الإجماع الموحد للمقاولات
- 29- شركة الركن الهندسي للمقاولات
- 30- شركة الفاضل للمقاولات

ملحق رقم (4)
التحليلات الإحصائية المستخدمة

اختبار مدى التوافق والاختلاف بين العينتين

Independent Samples Test

95% Confidence Interval of the Difference		Std. Error Difference	Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t-test for Equality of Means		Levene's Test for Equality of Variances		
Upper	Lower					t	Sig.	F		
.88555	-.46888	.33582	.2083	.539	48	.619	.301	1.092	Equal variances assumed	V1
.88038	-.46371	.33413	.2083	.536	47.363	.624			Equal variances not assumed	
.19191	-1.05089	.30906	-.4295	.171	48	-1.390	.760	.094	Equal variances assumed	V2
.19243	-1.05141	.30924	-.4295	.171	47.559	-1.389			Equal variances not assumed	
.74330	-.76894	.37606	-.0128	.973	48	-.034	.368	.759	Equal variances assumed	V3
.73949	-.76513	.37415	-.0128	.973	47.908	-.034			Equal variances not assumed	
.68731	-.68731	.34184	.0000	1.000	48	.000	.143	2.214	Equal variances assumed	V4
.68156	-.68156	.33881	.0000	1.000	47.105	.000			Equal variances not assumed	
.63422	-.60858	.30906	.0128	.967	48	.041	.639	.222	Equal variances assumed	V5
.63237	-.60673	.30813	.0128	.967	47.997	.042			Equal variances not assumed	
.76458	-.38638	.28622	.1891	.512	48	.651	.890	.019	Equal variances assumed	V6
.76516	-.38695	.28643	.1891	.512	47.526	.660			Equal variances not assumed	
.67209	-.58235	.31195	.0449	.886	48	.144	.083	3.134	Equal variances	V7

.66558	-.57584	.30839	.0449	.885	46.102	.146			assumed	Equal variances not assumed
.52807	-.87422	.34872	-.1731	.622	48	-.496	.638	.224	Equal variances assumed	Equal variances assumed
.52618	-.87233	.34778	-.1731	.621	47.989	-.498			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
1.09785	-.38067	.36270	.3686	.315	48	1.016	.082	3.162	Equal variances assumed	Equal variances assumed
1.09155	-.35437	.35937	.3686	.310	46.998	1.026			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
.96488	-.48411	.36033	.2404	.508	48	.667	.363	.842	Equal variances assumed	Equal variances assumed
.96065	-.47988	.35819	.2404	.505	47.796	.671			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
.20841	-1.10585	.32683	-.4487	.176	48	-1.373	.636	.227	Equal variances assumed	Equal variances assumed
.20732	-1.10476	.32627	-.4487	.175	47.923	-1.375			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
.01738	-1.41482	.35616	-.6987	.056	48	-1.962	.126	2.431	Equal variances assumed	Equal variances assumed
.01246	-1.40969	.35363	-.6987	.054	47.579	-1.976			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
.59097	-.89225	.36884	-.1506	.685	48	-.408	.811	.058	Equal variances assumed	Equal variances assumed
.58866	-.88955	.36770	-.1506	.684	47.999	-.410			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed
-.13799	-1.20175	.26453	-.6699	.015	48	-2.532	.295	1.123	Equal variances assumed	Equal variances assumed
-.13436	-1.20538	.26601	-.6699	.015	45.834	-2.518			Equal variances not assumed	Equal variances not assumed

الإحصاء الوصفي لعينة المراجعين

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.21685	1.06237	3.2083	24	V1
.22455	1.10007	3.4167	24	V2
.25300	1.23945	2.8333	24	V3
.21703	1.06322	3.0000	24	V4
.21423	1.04950	2.6667	24	V5
.20833	1.02062	3.4583	24	V6
.18955	.92861	3.5833	24	V7
.24265	1.18872	3.2500	24	V8
.22904	1.12208	3.2917	24	V9
.23936	1.17260	3.6250	24	V10
.23052	1.12932	3.6667	24	V11
.23248	1.13890	2.9167	24	V12
.25523	1.25036	3.5417	24	V13
.20394	.99909	3.2917	24	V14

One-Sample Test:

اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
.6569	-.2403	.2083	.347	23	.961	V1
.8812	-.0479	.4167	.076	23	1.856	V2
.3567	-.6900	-.1667	.517	23	-.659	V3
.4490	-.4490	.0000	1.000	23	.000	V4
.1098	-.7765	-.3333	.133	23	-1.556	V5
.8893	.0274	.4583	.038	23	2.200	V6
.9755	.1912	.5833	.005	23	3.077	V7
.7520	-.2520	.2500	.314	23	1.030	V8
.7655	-.1821	.2917	.216	23	1.273	V9
1.1201	.1299	.6250	.016	23	2.611	V10
1.1435	.1898	.6667	.008	23	2.892	V11
.3976	-.5643	-.0833	.723	23	-.358	V12
1.0696	.0137	.5417	.045	23	2.122	V13
.7135	-.1302	.2917	.166	23	1.430	V14

X

One-Sample Statistics

الإحصاء الوصفي لعينة الشركات المساهمة

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.25420	1.29615	3.0000	26	V1
.21262	1.08415	3.8462	26	V2
.27564	1.40548	2.8462	26	V3
.26018	1.32665	3.0000	26	V4
.22148	1.12933	2.6538	26	V5
.19657	1.00231	3.2692	26	V6
.24325	1.24035	3.5385	26	V7
.24914	1.27037	3.4231	26	V8
.27692	1.41204	2.9231	26	V9
.26647	1.35873	3.3846	26	V10
.23090	1.17735	4.1154	26	V11
.26647	1.35873	3.6154	26	V12
.26469	1.34964	3.6923	26	V13
.17080	.87090	3.9615	26	V14

One-Sample Test

اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
.5235	-.5235	.0000	1.000	25	.000	V1
1.2841	.4083	.8462	.001	25	3.980	V2
.4138	-.7215	-.1538	.582	25	-.558	V3
.5358	-.5358	.0000	1.000	25	.000	V4
.1100	-.8023	-.3462	.131	25	-1.563	V5
.6741	-.1356	.2692	.183	25	1.370	V6
1.0394	.0375	.5385	.036	25	2.214	V7
.9362	-.0900	.4231	.102	25	1.698	V8
.4934	-.6473	-.0769	.783	25	-.278	V9
.9334	-.1642	.3846	.161	25	1.443	V10
1.5909	.6398	1.1154	.000	25	4.831	V11
1.1642	.0666	.6154	.029	25	2.309	V12
1.2374	.1472	.6923	.015	25	2.616	V13
1.3133	.6098	.9615	.000	25	5.630	V14

Reliability

اختبار ألفا كرونباخ

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 50.0

N of Items = 14

Alpha = .77