

أ.د. مصطفى بكار محمود
أستاذ المحاسبة - كلية الاقتصاد
جامعة بنغازي
د. جمعة خليفة الحاسي
أستاذ المحاسبة المشارك - كلية الاقتصاد
جامعة بنغازي
أ. عبدالوهاب محمد سالم
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
فرع الكفرة

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

ملخص:

يهدف البحث إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي . استخدم الباحثون الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للجزء العملي للدراسة. استعرض الاستبيان (14) عاملا من العوامل التي يحتمل أن تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي ، مبوبة في ثلاثة محاور ، يرتبط الأول بالشركة ، بينما يرتبط المحور الثاني بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ، أما المحور الثالث والأخير فيرتبط بمكتب المراجعة .

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس معامل الاتساق الداخلي للمقياس على العينة ، كما تم استخدام الإحصاء الوصفي ، الإحصاء الاستنتاجي ، لتحليل البيانات واختبار الفرضيات ، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية . بينت نتائج البحث اتفاق كل من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي على تأثير عوامل جودة أعمال المراجعة ، شهرة 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.

مقدمة :

القسمان السادس والسابع لبيان مجتمع وعينة البحث وطريقة تجميع البيانات ، وعرض نتائج التحليلات الإحصائية على الترتيب ، يحتوي القسم الثامن والأخير على الخلاصة والتوصيات.

يتكون البحث من عشرة أقسام ، خصص القسم الأول للمقدمة ، يبين القسم الأول والثاني هدف البحث ومنهجيته على الترتيب . ويستعرض القسم الثالث أدبيات البحث يبين القسم الرابع والخامس الإطار النظري للبحث وفرضياته على الترتيب ، خصص

1- هدف البحث وأهميته :

زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بعملية اختيار المراجع الخارجي وتغييره (توماس وهنكي، 1989، ص. 49 ؛ بهائي، 1991، ص. 183 ؛ عبدالله، 2000، ص. 157 ؛ الدهراوي، 2002، ص. 240 ؛ ارنيوز ولوبك، 2002، ص. 20 ؛ الفضل، 2003، ص. 24 ؛ خشارمة، 2003، ص. 1 ؛ باسودان وآخرون، 2004، ص. 141)، والضغوط التي يحتمل أن يتعرض لها وتؤثر على حياده واستقلاله (Beattie et al., 2006 ; Grothe and Weirich, 2007). في الولايات المتحدة على سبيل المثال غيرت (1,322) شركة عامة مراجعها الخارجيين خلال عام (2006) وحدها، من بين هذه الشركات (66) شركة قامت بتغيير مراجعها الخارجيين مرتين على الأقل خلال نفس العام (Grothe and Weirich, 2007).

نظراً لأهمية موضوع تغيير المراجع الخارجي وآثاره السلبية على استقلال وحياد المراجع الخارجي، وندرة الأبحاث المتعلقة بذلك في البيئة الليبية، فإن هذا البحث يهدف إلى التعرف على :

• العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي ؛

• مدى الاختلاف والتوافق بين المراجعين الخارجيين، والشركات المساهمة الخاصة

في تصنيف أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

2. منهجية البحث :

زواج الباحثون بين كل من المنهج الاستنباطي (Deductive - Appro- ach) والمنهج الاستقرائي (Indeductive - Approach) لاختبار أدبيات البحث (Theory Testing Aproach) المتعلقة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في نطاق البيئة المحلية. يعرف هذا المنهج بالمنهج العلمي الحديث في مجال المحاسبة، ويعتمد على ثلاثة عناصر رئيسية (الاستنباط والاستقراء والتجريب)، وهو المنهج الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية منذ إنشائه عام (1973) وذلك من خلال اتباع الخطوات الآتية :

• مراجعة أدبيات البحث ؛ للتعرف على العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة ؛

• تكوين الإطار النظري للبحث (Theoretical Framework)، ويتطلب ذلك بطبيعة الحال تحديد المتغيرات المستقلة (Independent Variables) التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بصورة عامة كمتغير تابع (Variable Dependent) ؛

• دراسة الإطار النظري للبحث في ضوء متغيرات البيئة المحلية للشركات المساهمة الخاصة والمراجعين الخارجيين

في المكاتب الخاصة ، وتحديد المتغيرات المستقلة التي يحتمل أن تؤثر في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي ، وتحديد اتجاه العلاقة بين هذه المتغيرات (تحديد فرضيات البحث أو استنتاجاته النظرية).

• استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة من عينة محدودة من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي لاختبار الفرضيات وصياغة النتائج (الاستنتاجات العملية) ومن ثم تحقيق أهداف البحث ؛

• مقارنة الاستنتاجات العملية للبحث باستنتاجاته النظرية ، فإذا كانت الاستنتاجات العملية (النتائج) تؤيد الاستنتاجات النظرية (الفرضيات) فإن الباحثين يكونون قد أضافوا دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد حجة استنتاجهم النظرية ، وفي حالة الاختلاف فإنه يجب على الباحثين أن يبينوا الاختلاف من وجهة نظرهم.

3. مراجعة أدبيات البحث:

حظيت مشكلة تغيير المراجع الخارجي باهتمام الباحثين، المستثمرين، الدائنين، والمقرضين في العديد من الدول. أجريت العديد من الدراسات المرتبطة في غالبيتها بالواقع التطبيقي في الولايات المتحدة الأمريكية لمعرفة الأسباب التي تقف وراء تغيير المراجع الخارجي.

قاما (Burton and Roberts,1967) بأول دراسة تناولت البحث في أسباب تغيير المراجع الخارجي في الولايات المتحدة (جهاني، 2000، ص.86 ؛ الفضل ، 2003 ، ص. 28) . فحص الباحثان (83) حالة تغيير للمراجعين الخارجيين خلال الأعوام (1952-1965) في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك باستخدام استمارة استبيان لتحديد العوامل التي أدت فعلاً إلى التغيير. توصل الباحثان إلى أن العوامل الكامنة وراء التغيير تتمثل في :

- تغيير الإدارة ، وقد كان هذا العامل بمثابة السبب الأساسي في معظم حالات التغيير ؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مراجع جديد ؛
- كسب ثقة إدارة الشركات الممولة .

استطلع (Carpenter and Str-awser,1971) آراء (730) من المديرين الماليين في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية بين الأعوام (1963-1970) حول العوامل التي أدت إلى تغيير المراجعين الخارجيين . أظهرت نتائج الدراسة أن التغيير يرجع إلى العوامل التالية :

- عدم رضى إدارة الشركة عن جودة أداء المراجع وقدرته على توفير المعلومات السريعة والدقيقة عن المشكلات الإدارية ؛
- أتعاب عملية المراجعة ؛

- الرغبة في استخدام مكاتب مراجعة ذات سمعة وشهرة عالية ؛
- تغيير الإدارة ؛
- إصدار أوراق مالية جديدة .

بينت نتائج دراسة (Bedingfied and Loeb , 1974) التي فحصت (250) حالة تغيير خلال السنوات 1971-1973 في الولايات المتحدة الأمريكية أن :

- 46 % من حالات التغيير كانت بسبب تغيير أتعاب عملية المراجعة ؛
- 44 % ترجع إلى : الخلاف بين الإدارة والمراجع، و اندماج الشركات محل المراجعة .

كما بينت دراسة (Deangelo , 1981) التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية بأنه كلما زاد حجم الشركة الخاضعة للمراجعة فإنه غالباً يتم التحول من مكاتب مراجعة من غير الثمانية الكبار إلى أحد مكاتب الثمانية الكبار ، وذلك سعياً وراء شهرة وسمعة المكتب ، حيث أن هذه المكاتب تراجع حوالي (81 %) من مجموع الشركات المسجلة في هيئة الأوراق المالية والبورصة (باسودان وآخرين 2004 ، ص. 142) .

أظهرت نتائج دراسة أخرى (Fried and Schiff, 1981) أجريت على (48) شركة من الشركات الأمريكية ، أظهرت أن هناك عدد كبير من تلك الشركات قامت بتغيير مراجعيها

لأسباب متباينة كان من أهمها :

- تغيير إدارة الشركة ؛
- تخفيض أتعاب المراجع ؛
- زيادة متطلبات الإفصاح من قبل لجنة سوق الأوراق المالية ؛
- التعثر المالي للشركة ؛
- زيادة تحفظات مكاتب المراجعة وتطبيق المعايير المحاسبية كرد فعل للقضايا القانونية المتزايدة ضدهم .

وفي دراسة أخرى قام بها الباحثان (Schwartz and Menon , 1985) لاختبار الفرضية القائلة أن الشركات المتعثرة مالياً تلجأ إلى تغيير مراجعيها الخارجيين ، اعتمدت الدراسة على فحص عينة مكونة من (132) شركة متعثرة مالياً منها (35) شركة قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين، بالإضافة إلى (132) شركة غير متعثرة مالياً ، منها (13) شركة قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين خلال الفترة من (1974 إلى 1982 ف) في الولايات المتحدة الأمريكية . أظهرت نتائج الدراسة ميل الشركات المتعثرة مالياً إلى تغيير مراجعيها الخارجيين مقارنة بالشركات غير المتعثرة مالياً ، كما بينت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة بين تغيير المراجعين الخارجيين من ناحية وإصدار تقارير متحفظة أو تغيير الإدارة من ناحية أخرى .

كما بينت نتائج دراسة (Cra- swell , 1988) التي أجريت على عينة مؤلفة من (15%) من الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين بين عامي (1950 - 1979 ف) في أستراليا ، أن

الكامنة وراء ذلك التغيير هو أن التحول للتعامل مع مكتب مراجعة معروف سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأسهم الجديدة للشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة ، وذلك نتيجة لثقة الممولين الجدد بمكاتب المراجعة الجديدة والمعروفة ، مما يؤدي إلى زيادة الإقبال على شراء أسهم تلك الشركات في أول إصدار لها وبسعر مرتفع نسبياً .

كما بينت دراسة (Roberts et al., 1990) التي أجريت على (271) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن تغيير المراجع الخارجي قد يرجع للعوامل التالية :

- أتعاب عملية المراجعة ؛
- 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) رتبنت نتائج الدراسة المتغيرات المستقلة المؤدية إلى تغيير المراجع على النحو الآتي :

أولاً- متغيرات كبيرة الأهمية :

- التعثر المالي⁽²⁾ للشركة ؛
- حجم الشركة ؛
- أتعاب عملية المراجعة ؛
- تخصص مكتب المراجعة في النشاط الذي تنتمي إليه الشركة.

مديري هذه الشركات يميلون إلى تغيير المراجع الخارجي الذي يصدر تقريراً متحفظاً بمراجع جديد يصدر تقريراً نظيفاً.

وقد حصرت نتائج دراسة (Wil- Iiams, 1988) العوامل التي تقف وراء تغيير المراجع الخارجي في واحد أو أكثر من العوامل الآتية :

- 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 ؛
- جودة أعمال مكتب المراجعة، حيث أنه من البديهي القول بأن الإدارة تعمل على تغيير المراجع الخارجي منخفض الجودة بآخر مرتفع الجودة ؛
- سمعة الشركة ، حيث أن مجلس الإدارة قد يعمل على البحث على مراجع جديد يحل محل المراجع القديم ، عندما يشعر مجلس الإدارة بتعرض الشركة لانخفاض في سمعتها سواء من خلال قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير متحفظ أو تعرض الشركة لمخالفة قانونية نظراً لقيامها بعمل غير قانوني أو مخالفة للقوانين مثل الغش والتلاعب⁽¹⁾ في المعلومات التي توفرها القوائم المالية .

وفي عام 1989 اهتم الباحث Beatty بدراسة دوافع الإدارة في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة نحو تغيير المراجع الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية . أجريت الدراسة على (2215) مراجعاً خارجياً. أظهرت نتائج الدراسة أن أهم الدوافع

ثانياً - متغيرات متوسطة الأهمية :

وشملت العوامل الفنية الآتي :

- جودة أعمال مكتب المراجعة ؛
- التغير النسبي في الملكية للعميل .
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية ؛
- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة ؛
- إصدار المراجع لتقرير متحفظ .

ثالثاً - متغيرات عديمة الأهمية :

وفي دراسة (Beattie and Fer-nley, 1995) التي أجريت على عينة مكونة من (210) شركة بريطانية قامت بتغيير مراجعيها ، بينت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع الخارجي يرجع لعامل أو أكثر من العوامل الآتية :

- شهرة مكتب المراجعة ؛
- تقرير المراجع ؛
- إصدار الأسهم للاكتتاب العام أول مرة .
- وفي دراسة (أبو الحسن، 1993 : نقلاً عن جهمني ، 2000 ، ص 94) 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 . وقد شملت العوامل غير الفنية ما يلي :
- مستوى أتعاب عملية المراجعة ؛
- شهرة مكتب المراجعة ؛
- تغيير الإدارة ؛
- عدم تقديم خدمات كافية من قبل مكتب المراجعة ؛
- عدم رضا الإدارة عن مستوى ونوعية المراجعة .

درس (السيد ، 1996) ظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات والمراجعين في الواقع المصري . أجريت الدراسة على عينة مكونة من (45) شركة مساهمة و(33) مراجعاً خارجياً، بينت نتائج الدراسة :

- 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 ؛

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

وقد شمل البحث العوامل الآتية (نقلاً عن: خشارمة 2003 ، ص. 4) :

أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة :

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

ثانياً - عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة :

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

ثالثاً- عوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني :

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

وقد بينت نتائج الدراسة :

- 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 ؛

• 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 ؛

• 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 .

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)،

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 ؛

• 66 % من عينة المراجعين الخارجيين قامت باتخاذ موقف محايد تجاه قبول أو رفض قيام الشركات التي تقوم بتغيير المراجعين الخارجيين بآخرين، نتيجة لحصولها على تقارير متحفظة ورغبتها في الحصول على تقارير نظيفة .

بحث (طلبة ، 1999) العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة في سلطنة عمان. بينت نتائج البحث أن هذه العوامل شملت (نقلاً عن: خشارمة ، 2003، ص. 5) :

- شهرة المراجع ؛
- تخصص المراجع في نشاط الشركة ؛
- الأتعاب والاستجابة لاحتياجات العميل ؛
- حاجة الإدارة إلى خدمات إضافية متميزة .

درس (جهماني ، 2000) عينة مكونة من (50) مراجعاً خارجياً و(100) شركة مدرجة في بورصة عمان للتعرف على الأسباب المؤدية إلى تغيير مراجعي الحسابات. بينت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع الخارجي في الأردن يرجع إلى عوامل غير فنية وعوامل فنية. تتكون العوامل غير الفنية من :

• إن العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، لا تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر إدارات الشركات ؛

• 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) 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 :

• 62% من عينة مجتمع الشركات يرون أن إصدار المراجع لتقرير متحفظ لا يؤثر في تغييره ؛

• 77 % من عينة مجتمع المراجعين الخارجيين يرون أن إصدار المراجع لتقرير متحفظ يؤثر في تغييره ؛

• 65 % من عينة الشركات أشارت إلى حصول الشركات التي قامت بتغيير مراجعها الخارجي الذي أصدر تقريراً متحفظاً ، على تقرير نظيف من قبل

كما بينت نتائج التحليلات الإحصائية :

- 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 مُدرا الشركات وفي دراسة أخرى (خشارمة والعمرى ، 2001) بعنوان (تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات) ، للتعرف على آراء المجبيين حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، أجريت على (155) مراجعاً خارجياً في الأردن، بينت نتائج الدراسة :

أولاً - أن هناك عوامل مرتبطة بالشركة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي (مرتبة حسب أهميتها) :

- تغيير إدارة الشركة ؛
- حجم الشركة ؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية ؛
- التعثر المالي للشركة .

ثانياً - إن هناك عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي (مرتبة حسب أهميتها) :

- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ؛
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي ؛

- تغيير الإدارة ؛

- عدم التزام الشركة بدفع الأتعاب ؛

- تخفيض أتعاب عملية المراجعة من قبل الشركة ؛

- الانتقال إلى مكتب أكثر تخصصاً في المجال الذي تعمل به الشركة ؛

- المنافسة السعرية بين مكاتب المراجعة ؛

- شهرة وجوده أداء مكتب المراجعة ؛

- حجم مكتب المراجعة ؛

- إصدار أسهم جديدة (توسع الشركة) ،

- تعثر الشركات مالياً ، ورغبة الشركة في إخفاء المعلومات السلبية وعدم تجاوب المراجع معها ،

- استخدام مكتب مراجعة معروف لزيادة سعر أسهم الشركة .

بينت نتائج الدراسة أن العوامل غير الفنية أقوى بكثير من العوامل الفنية في تغيير المراجع الخارجي، وأن هذه العوامل تتكون من :

- عدم تطبيق الشركة لمبادئ المحاسبة الدولية ؛

- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح؛

- الخلاف حول آلية وإجراءات عملية المراجعة ؛

- نوعية التقارير المصدرة (التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي) .

نظر الشركات والمراجعين الخارجيين. أجريت الدراسة على عينة مكونة من (21) شركة حدثت فيها عملية تغيير المراجع الخارجي خلال الفترة من (1995- 2000)، وكذلك على (28) مراجعاً جرت عليهم عملية التغيير خلال نفس الفترة . رتبنت نتائج الدراسة العوامل التي تقف وراء تغيير المراجع الخارجي حسب أهميتها على النحو التالي:

أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة :

- تغيير الإدارة ؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة ؛
- التعثر المالي للشركة ؛
- حجم الشركة ؛
- ربحية الشركة .

ثانياً- عوامل مرتبطة بمعايير وقواعد السلوك المهني :

- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة ؛
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي ؛
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ؛
- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .

• الخلاف حول طريقة احتساب أتعاب المراجعة .

ثالثاً – إن هناك عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي (مرتبة حسب أهميتها) :

- تمييز أعمال مكتب المراجعة وخدماته ؛
- جودة أعمال مكتب المراجعة ؛
- حجم مكتب المراجعة ؛
- 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 :

- العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ؛
- العوامل المرتبطة بالشركة ؛
- العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة .

بينت دراسة (الراشد، 2001) ، التي أجريت على (32) مكتب مراجعة بدولة الكويت ، 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 .

درس (الفضل ، 2003) العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق دراسة مقارنة من جهات

ثالثاً- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة :

- جودة أعمال المراجعة ؛
- حجم مكتب المراجعة ؛
- شهرة مكتب المراجعة ؛
- الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين .

كما بينت الدراسة النتائج التالية :

- اتفاق نتائجها مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي ؛
- وجود اختلاف واضح في أثر العوامل بين وجهة نظر المديرين، والمراجعين الخارجيين .

قام (خشارمة ، 2003) بدراسة العوامل المؤثرة في اختيار مراجعي الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية . أجريت الدراسة على (360) مراجعاً خارجياً و(192) شركة مساهمة في الأردن . استخدم الباحث الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات . بينت نتائج الدراسة أن :

أولاً- العوامل المؤثرة في اختيار المراجع من وجهة نظر المراجعين تتمثل في :

- مستوى أتعاب المراجع ؛
- دور مجلس الإدارة في اختيار المراجع ذي القدرة على كسب ثقة مجلس الإدارة ؛
- خبرة المراجع وخبرته في مجال الضرائب وتصميم الأنظمة وغيرها .

ثانياً - العوامل المؤثرة في اختيار المراجع من وجهة نظر الشركات :

- قدرة المراجع على كسب ثقة مجلس الإدارة ؛
- خبرة المراجع في مجالات الأنظمة والتشريعات الضريبية ؛
- تخصص المراجع في نشاط الشركة ؛
- تقديم خدمات متميزة في نفس المجال .

ثالثاً - اتفاق كل من المراجعين والشركات على أن مجلس الإدارة يعد بمثابة أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي .

درس (باسودان وآخرين، 2004) العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية . أجريت الدراسة على عينة مكونة من (61) لجنة مراجعة و(52) مراجعاً ، وتم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وقسمت العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى عوامل فنية وعوامل غير فنية . بينت نتائج الدراسة أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي على النحو التالي :

أولاً- عوامل فنية :

- شهرة مكتب المراجعة ؛
- جودة أعمال مكتب المراجعة ؛
- تخصص المراجع في نشاط الشركة .

ثانيا- عوامل غير فنية :

- أتعاب المراجعة ؛
- عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته ؛
- عدم مساعدة المراجع للشركة في الخدمات الزكوية والضريبية .

ثالثا – عوامل أخرى :

- وجود التحفظات في تقرير المراجع، أو الامتناع عن إبداء الرأي ؛
- عدم تقديم المراجع للخدمات الاستشارية؛
- تغيير أعضاء لجان المراجعة .

أما في البيئة الليبية فقد أجريت دراسة (بن غربية وآخرون ، 1987) بعنوان (معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في ليبيا) على (38) مراجعاً خارجياً و (15) عضو هيئة تدريس و (24) فئة أخرى . بينت النتائج أن هناك قصوراً كبيراً باللوائح والتشريعات الليبية فيما يتعلق بنظم المهنة والقواعد التي 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 ، وأن من العوامل التي تؤثر على الاستقلالية هي تعيين المراجع الخارجي وتغييره عن طريق الجهة التي يقوم بمراجعتها .

وفي دراسة قام بها (موسى ، 1992) بعنوان (استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة) أجريت على (75)

مراجعاً خارجياً و (40) مستخدماً للتقارير المالية ، بينت النتائج أن عملية تعيين وتغيير المراجع للمنشآت المملوكة للمجتمع تتم بناء على اقتراح جهاز المراجعة المالية (الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية سابقاً) دون أخذ رأي المراجع في الشركة ودون أخذ رأي الجمعية العمومية للشركة في ذلك ، أما في المنشآت الأخرى فإن إدارة الشركة لها رأي في عملية تعيين وتغيير المراجع .

أما دراسة (شريعة ، 1994) بعنوان (مسؤولية 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) بعنوان (تقييم تقرير المراجع الخارجي في ليبيا) أجريت 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

4. الإطار النظري البحث :

يعرف هذا الجزء المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة من وجهة نظر الباحثين ، كما يبين المتغيرات المستقلة التي تؤثر في مشكلة البحث (كمتغير تابع) .

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 والجرف بمدينة بنغازي خلال عام 2005 .

بينت مراجعة أدبيات البحث أن أهم العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي (المتغيرات المستقلة) يمكن أن تصنف إلي ثلاث مجموعات رئيسة على النحو الآتي :

أولاً- عوامل مرتبطة بالشركة
(Carpenter and Strawser,1971; Bedingfied and Loeb (1974; Deangelo, 1981; Haskins and Williams , 1990) (السيد ، 1996؛ خشارمة والعمرى ، 2001؛ الفضل ، 2003؛ باسودان وآخرين ، 2004؛ محمود و الدرياق ، 2005) :

- تغيير إدارة الشركة ؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة ؛

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) التي أجريت على عينة مكونة من (120) مراجعاً خارجياً بينت نتائج الدراسة :

- 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 ؛

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

وفي دراسة أخرى قام بها (محمود والدرياق ، 2005) بعنوان (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة) ، أجريت الدراسة على (35) مراجعاً خارجياً و (35) شركة مساهمة خاصة في مدينة بنغازي ، بينت نتائج الدراسة أن أكثر من (40 %) من المشاركين في الدراسة يرون بأن الإدارة هي التي تقوم بتعيين وتغيير المراجع الخارجي في ليبيا .

- ازدياد متطلبات الإفصاح من قبل لجنة سوق الأوراق المالية .

ثالثاً - عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة

(Strawser,1971; Deangelo,1981; Carpenter (and Williams, 1988; Beatty,1989; Beattie and Fern-ley,1995)؛ (أبو الحسن 1993 ؛ السيد 1996 ؛ جهماني 2000 ؛ خسارة والعمرى ، 2001 ؛ الفضل ، 2003 ؛ باسودان وآخرون 2004) :

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

5. فرضيات البحث :

بدراسة الإطار النظري للبحث في ضوء خصائص البيئة المحلية ، فقد تمت صياغة الفرضية الرئيسة 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) .

- التعتثر المالي للشركة ؛
- حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها ؛
- ربحية الشركة ؛
- إصدار أوراق مالية جديدة ؛
- تغيير أعضاء لجان المراجعة ؛
- عدم تطبيق الشركة لمبادئ المحاسبة الدولية ؛
- تخفيض أتعاب عملية المراجعة من قبل الشركة ؛
- اندماج الشركات محل المراجعة ؛
- 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; Greg-ory and Collier , 1996) أبو الحسن ، 1993 ؛ علقم والرجبي 1997 ؛ جهماني 2000 ؛ الفضل 2003 باسودان وآخرون، 2004) :

- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة ؛
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي ؛
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ، إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ؛

ولاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة فقد تمت صياغة مجموعة من الفرضيات الفرعية، تعتمد على عدة عوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة ، الخاصة بمدينة بنغازي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة وذلك على النحو الآتي :

أولاً- فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بالشركة :

- إن تغيير إدارة الشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن حجم الشركة ممثلاً بمجموع أصولها ، يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

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

- إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛

- إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي؛
- إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

ثالثاً – فرضيات فرعية للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :

- إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي ؛
- إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

6. مجتمع وعينة البحث :

1.6 مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين الخارجيين المشتغلين لحسابهم الخاص بمدينة بنغازي ، والبالغ عددهم (46) مراجعاً خارجياً⁽³⁾ .

الشركات المساهمة الخاصة العاملة بمدينة بنغازي خلال عام 2005 والبالغ عددها (135) شركة⁽⁴⁾ (انظر جدول رقم 1) .

2.6 عينة البحث:

وعدد سنوات الخبرة ، بينما خصص الجزء الثاني لتجميع البيانات المطلوبة لاختبار الفرضيات الخاصة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع البحث العلمي دون الإشارة بأي حال من الخارجي في الشركات المساهمة الخاصة العاملة بمدينة بنغازي.

اقتصرت البحث على عينة⁽⁵⁾ عشوائية بسيطة⁽⁶⁾ مكونة من (60)⁽⁷⁾ مفردة ، مقسمة بالتساوي على فئات مجتمع البحث، ويمثل هذا العدد حوالي (65 %) من المراجعين الخارجيين، وحوالي (22 %) من الشركات المساهمة الخاصة (انظر جدول رقم 1) .

جدول رقم (1) حجم مجتمع وعينة الدراسة

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

3.6 أداة جمع البيانات :

تم توزيع استمارات الاستبيان وتجميعها بواسطة الباحث الثالث الذي شرح للمشاركين أهداف البحث عند توزيع الاستبيانات ، وأكد لهم أن البيانات ستستخدم لأغراض الأحوال إلى المشاركين . بلغ عدد الاستمارات المجمعة (24) استمارة من المراجعين الخارجيين (أو بنسبة 80%) و(26) استمارة من الشركات المساهمة الخاصة (أو بنسبة 87%) (انظر جدول رقم 2) .

تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة. وصمم الاستبيان بعد الإطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة. جميع الأسئلة كانت مغلقة ، عدا السؤال الأخير، وقد روعيت القواعد العامة في صياغتها ، وصممت بحيث تتناسب الأسئلة الموضوعية مع مقياس ليكرت الخماسي، وقد صنفتم درجة الموافقة بالنسبة للعوامل المختلفة من أوافق بشدة (خمس درجات) إلى لا أوافق بشدة (درجة واحدة) . قسم الاستبيان إلى جزأين ، خصص الجزء الأول للمعلومات الديموغرافية للمشاركين في البحث من حيث المؤهل

جدول رقم (2) استثمارات الاستبيان المرسل والمستلمة

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

7. تحليل النتائج :

وقد أظهرت المعادلة درجة ثبات تتمتع بدلالات ثبات واتساق مقبولة لأغراض البحث العلمي بلغت (77 % Alpha) .

1.7 اختبار ألفا كرونباخ

Alpha Cronbach

كما تم حساب صدق القياس⁽⁹⁾ باستخدام طريقة الصدق الذاتي، حيث بلغ معامل الصدق (87 %) وهو مؤشر جيد لصدق المقياس المستخدم في البحث ، والذي تم الحصول عليه باستخدام المعادلة التالية :

$$v = \sqrt{s}$$

حيث أن :

V = درجة الصدق .

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 . (الركن ، 2005 ، ص 4 ، صيام ، 2002 ، ص 225) .

تم تطبيق معامل الثبات⁽⁸⁾ لقياس معامل الاتساق الداخلي للمقياس على العينة ، عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (AlphaCronbach) التالية :

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

حيث أن :

α = معامل الثبات (ألفا) .

1 = مقدار ثابت .

N = عدد البنود .

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

∂t^2 = تباين المقياس ككل .

2.7 الإحصاء الوصفي :**1.2.7 تحليل الجزء الأول من الاستبيان (معلومات عامة عن المشاركين) :**

فيما يتعلق بخصائص عينة البحث (الوظيفة ، التأهيل الأكاديمي ، الخبرة العملية) يبين جدول رقم (3) 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 .

• إن (20 أو 83 %) من المشاركين مراجعون خارجيون حاصلون 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) ، إن (15 أو 57.77 %) من المشاركين إداريون حاصلون 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 (3) خصائص عينة الدراسة

الوظيفة			
المراجعون		الشركات	
البيان	العدد	%	العدد
%			
مراجع خارجي	24	100	-
مدير عام	-	-	10
رئيس الحسابات	-	-	8
مراجع داخلي	-	-	5
أخرى	-	-	3
الإجمالي	24	100	26

تابع جدول رقم (3) خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي				
البيان	المراجعون		الشركات	
	العدد	%	العدد	%
دكتوراه	-	-	-	-
ماجستير	3	13	-	-
بكالوريوس	20	83	15	57.77
أخرى	1	.04	11	42.23
-	-	-	-	-
الإجمالي	24	100	26	100

تابع جدول رقم (3) خصائص عينة الدراسة

سنوات الخبرة				
البيان	المراجعون		الشركات	
	العدد	%	العدد	%
أقل من 5 سنوات	2	.08	3	11.54
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	33	8	30.77
من 10 إلى أقل من 15	4	17	7	26.92
أكثر من 15 سنة	10	42	8	30.77
-	-	-	-	-
الإجمالي	24	100	26	100

تم ترتيب العوامل في الاستبيان ترتيباً عشوائياً ، حسب المجموعات بغرض عدم الإيحاء بأهميتها ، ولغرض التحليل الإحصائي رتبنا العوامل تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي في جميع جداول التحليلات الإحصائية. المتوسط الحسابي الذي يقل عن (3.0) وفقاً لمقياس ليكرت المستخدم يعني عدم الموافقة ، والذي يزيد عن (3.0) يعني الموافقة ، والذي يساوي (3.0) يعني محايد .

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

يحتوي هذا الجزء على (14) سؤالاً تمت 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 .

معياري (1.0632)، مما يعني إبداء المشاركين رأيا حياديا حيال تأثير أو عدم تأثير هذا العامل في تغيير المراجع الخارجي ؛

• 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 (1.2394)، (1.0495) على الترتيب ، مما يعني عدم موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي.

من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، يبين الجدول رقم (4) 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 يتراوح بين (1.1293) ، للعامل الأول ، (1.0624) للعامل العاشر 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

جدول رقم (4) 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 أتعاب عملية المراجعة	24	3.6250	1.1726
3	الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي	24	3.5833	0.9286
4	شهرة 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	الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين	24	3.2917	0.9991
8	الخلاف حول تقدير 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 فإن الجدول رقم (5) يبين 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) وبانحراف معياري قدره (1.1774) ، (1.0023) على الترتيب، مما يعني موافقة المشاركين على تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي ؛

• يساوي (3.0) لكل من العامل العاشر (تغيير إدارة الشركة) والعامل الحادي

عشر (حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها) وبانحراف معياري (1.2961) ، (1.0632) على التوالي ، مما يعني حياد المشاركين حيال تأثير هذين العاملين في تغيير المراجع الخارجي ؛

• 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) وبانحراف معياري (1.4120) ، (1.1293) 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 الشركات المساهمة الخاصة

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

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 عشرة وعامل التعثر المالي للشركة في المرتبة الثالثة عشرة ، وعامل ربحية الشركة في المرتبة الرابعة عشرة؛

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

مما سبق يتضح أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين من المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة ، يفيد موافقتهم على تأثير غالبية العوامل في تغيير المراجع الخارجي .

بمقارنة إجابات كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة الواردة بالجدول (5,4) فإن جدول رقم (6) يبين :

• اتفاق المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة ، على أن عامل جودة مكتب المراجعة يأتي في المرتبة الأولى ، من حيث التأثير في تغيير

جدول رقم (6) ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين حسب المتوسط الحسابي

المراجعون الخارجيون		
ت	العوامل	المتوسط الحسابي
1	جودة أعمال المراجعة	3.6667
2	الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة	3.6250
3	الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي	3.5833
4	شهرة مكتب المراجعة	3.5417
5	الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة	3.4583
6	رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة	3.4167
7	الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين	3.2917
8	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة	3.2917
9	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	3.2500
10	تغيير إدارة الشركة	3.2083
11	حجم الشركة ممثل بمجموع أصولها	3
12	حجم مكتب المراجعة	2.9167
13	التعثر المالي للشركة	2.8333
14	ربحية الشركة	2.6667

تابع جدول رقم (6) ترتيب العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة حسب المتوسط الحسابي

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

3.7 الإحصاء الاستنتاجي :

المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ،
عند مستوى المعنوية (0.05)
(انظر الجدول التالي) .

قبل القيام باختبار الفرضيات قام الباحث بمعرفة مدى التوافق، والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين، والشركات المساهمة الخاصة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي . تبين نتائج اختبار (t-test) لعينتين مستقلتين (Samples Test Independent) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة المتعلقة بالعوامل

جدول رقم (7) اختبار (t - test) لعينتين مستقلتين Independent Samples Test

الرقم	العوامل	Sig	نتيجة الاختبار
1	تغيير إدارة الشركة	.301	لا توجد فروق معنوية
2	رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة	.760	لا توجد فروق معنوية
3	التعثر المالي للشركة	.388	لا توجد فروق معنوية
4	حجم الشركة ممثل بمجموع أصول	.143	لا توجد فروق معنوية
5	ربحية الشركة	.639	لا توجد فروق معنوية
6	الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة	.890	لا توجد فروق معنوية
7	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح	.083	لا توجد فروق معنوية
8	الخلاف حول آتاعاب عملية المراجعة	.363	لا توجد فروق معنوية
9	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة	.082	لا توجد فروق معنوية
10	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن 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

4.7 اختبار الفرضيات :

لاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار (t-test)⁽¹¹⁾ 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 وآخرون ، 2005 ، ص251) :

تقوم فرضيات⁽¹⁰⁾ 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 .

ولقبول أو رفض فرضيات الدراسة
فقد تم إعادة صياغتها بشكل إحصائي
لتصبح على الكيفية الآتية:

$$H^{12}: \mu \leq 3.0$$

$$H^{13}: \mu > 3.0$$

1.4.7 اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين:

تشير نتائج التحليلات الإحصائية
الخاصة باختبار الفرضيات الفرعية
(من وجهة نظر المراجعين الخارجيين)
والواردة بجدول رقم (8) ملحق رقم (1)
إلى رفض الفرضيات البديلة الخاصة
بالعوامل التالية :

- تغيير إدارة الشركة ؛
- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات
إضافية من مكتب المراجعة ؛
- التعثر المالي للشركة ؛
- حجم الشركة ممثل بمجموع موجوداتها؛
- 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 يشير الجدول السابق أيضا إلى
قبول الفرضيات البديلة الخاصة بالعوامل
التالية :

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

حيث أن :

- t : إحصائي الاختبار المحسوب .
- $\bar{x}$: متوسط الإجابات الخاصة بعينة
الدراسة .
- μ : قيمة تم تحديدها مسبقا يراد
اختبارها .
- S : تباين العينة ، يستعان به بدل تباين
المجتمع .
- n : عدد مفردات العينة .

تم تطبيق الاختبار باستخدام برنامج
الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
لإظهار قيمة (t) المحسوبة عند
المتوسط المفترض لمجتمع الدراسة
(3.0) وفقاً لمقياس ليكرت المستخدم في
الاستبيان .
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 فرضيات الدراسة أنه :

- 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 .

- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة ؛
- الخلاف حول طرق العرض و الإفصاح المحاسبي ؛
- جودة أعمال المراجعة ؛
- حجم مكتب المراجعة ؛
- شهرة مكتب المراجعة ؛
- الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين .

وبصورة عامة فقد تم رفض تسع فرضيات و قبول خمس فرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، و رفض ثماني فرضيات و قبول ست فرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة ، يعني ذلك قبول الفرضية الرئيسية فيما يتعلق ببعض العوامل ورفضها فيما يتعلق ببعض الآخر، وذلك من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة العاملة في مدينة بنغازي .

مما سبق يتضح اختلاف نتائج التحليلات الإحصائية لهذا البحث عن نتائج الأبحاث المشابهة ، التي أجريت في دول أخرى تختلف عواملها البيئية بدرجات متباينة مع العوامل البيئية في ليبيا.

8. الخلاصة والتوصيات :

1.8 الخلاصة :

خلص البحث إلي :

- اتفاق كل من جهتي نظر المراجعين الخارجيين ، والشركات المساهمة الخاصة

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

2.4.7 اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة:

تشير نتائج التحليلات الإحصائية الخاصة باختبار الفرضيات الفرعية (من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة) والواردة بجدول رقم (9) ملحق رقم (2) إلى رفض الفرضيات البديلة للعوامل التالية:

- تغيير إدارة الشركة ؛
- التعتير المالي للشركة ؛
- حجم الشركة ممثل بمجموع موجوداتها؛
- ربحية الشركة ؛
- الخلاف حول نطاق و إجراءات عملية المراجعة ؛
- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ؛
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ؛

كما تشير نتائج التحليلات الإحصائية الواردة بالجدول السابق إلى قبول الفرضيات البديلة للعوامل التالية (من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة) :

2.8 التوصيات :

يوصي الباحثون بالآتي :

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

• تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، وذلك بالعمل على إصدار تشرات ومعايير للمراجعة ، حيث أن القانون رقم (116) لسنة 1973 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 تتولى عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي .

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 إحصائية بين متوسطي إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة ؛

• اختلاف نتائج هذا البحث 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 ، هي :

- الخلاف حول نطاق ، وإجراءات عملية المراجعة ؛
- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي ؛
- الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة ؛
- جودة أعمال المراجعة ؛
- شهرة مكتب المراجعة .

وستة عوامل من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة :

- 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 .

الهوامش:

10. الفرض هو تفسير مؤقت أو محتمل يوضح العوامل والأحداث أو الظروف التي يحاول الباحث أن يفهمها . (منسي و سهير ، 2002 ف (7) .

11. تم إجراء اختبار (t-test) لأن معظم الظواهر التربوية والنفسية والاجتماعية تأخذ الشكل الطبيعي القريب من الاعتدال وأن العبارات الاحتمالية الناتجة عن استخدام الاختبار حتى بدون إعطاء أى اعتبار للشروط ستكون غاية في الدقة . (الصخرة ، 2000 ف ، ص 277) .

12. HO تسمى الفرضية الصفرية وهى الفرضية التي تبني على أمل أن يتخذ قرار بعدم صحتها من خلال اختبارها (أبو صالح ، 2002 ف ، ص 253) . وأن هذه الفرضية تتنافى مع فرضية الدراسة .

13. H1 تسمى الفرضية البديلة والتي تبين أن هناك علاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة (الطيب ، 2005 ، ص 127) . وأن هذه الفرضية تتماشى مع فرضية الدراسة .

قائمة المراجع:

(1) المراجع العربية :

1. القماطي ، سالم مفتاح ، إمكانية إنشاء سوق مالي في ليبيا " دور المؤسسات والأسواق المالية في إعادة هيكلة الاقتصاد الليبي" ، بنغازي، منشورات مركز البحوث الاقتصادي 1997 ف .

2. القسانون التجاري الليبي، الصادر في 28 نوفمبر 1953، الجريدة الرسمية، عدد خاص 1954 ف.

3. القاضي ، حسين وحسين دحود ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 1999 ف.

4. الفيومي ، محمد وعوض لبيب ، أصول المراجعة ، الإسكندرية، بدون ناشر 1999 ف.

5. الفضل مؤيد على، " تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق، دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات

1. هي الخطوات المتعمدة التي يقوم بها أحد الأفراد أو الإدارة للتضليل بهدف إظهار أصول الشركة بطريقة صحيحة أو تشويه المركز المالي أو الحصول على مزايا أخرى (محمد ، 1998 ، ص. 252) .

2. 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) .

3. نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ، بنغازي ، 2005 ف.

4. غرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي ، 2005 ف.

5. هي ذلك الجزء من المجتمع التي يجري اختبارها وفق قواعد وطرق علمية بحيث تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً (المغربي ، 2002 ف ص 139).

6. تتصف العينة العشوائية البسيطة بأنها أية مجموعة مكونة من n من مفردات المجتمع لها فرصة متساوية في الاختيار عند سحب العينة (بانكروفت و اوسليمان ، 1998 ف ، ص 99) .

7. تم حساب حجم العينة إحصائياً فوجد أنها تساوي 41 مفردة عن طريق استخدام المعادلة التالية: (دلال وأخـــــــرين ، 2005 ، ص 211)

$$n = \frac{\rho(1-\rho)}{\frac{\rho(1-\rho)}{N} + \frac{\alpha^2}{Z^2}} \text{ أي أقل من حجم}$$

العينة المأخوذ. وكذلك توصل الباحث (Uma) Sekaran إلى أن حجم العينة الواقع بين (30 - 500) مفردة مناسب لمعظم الدراسات (الرفاعي 1998 ف ، ص 156) .

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

9. هو قدرة ذلك القياس على قياس ما وضع من أجله (الكاججي وآخرين ، 2005 ، ص 25).

14. الصحن ، عبد الفتاح وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علمياً وعملاً ، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ، 1991 ف.
15. الشريف، أحمد سعيد ، مدى ملائمة النظام الضريبي للاقتصاد الليبي ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح ، 1- 3 / 2001/5 ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2003 ف .
16. الشريف، أحمد سعيد ، تقييم قانون ضريبة الدخل رقم 64 لسنة 1973 ف ندوة : النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح ، 1 - 3 / 2001/5 ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا ، 2003 ف .
17. الشريف ، أحمد سعيد ، " مداخل إستراتيجية لإنشاء وتطوير سوق المال في ليبيا" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثامن ، العددان الأول والثاني ، 1997 ف.
18. الشامي، مصطفى أحمد ، " دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي" ، مجلة العربية للعلوم الإدارية ، مجلد 9 ، عدد 1، يناير 2002 ف .
19. السيد ، هشام عبد الحي " الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير لمراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، العدد الأول، يناير 1996 ف.
20. الساعي، مهيب وهبي عمرو ، علم تدقيق الحسابات ، الأردن، دار المسيرة 1999 ف.
21. الزغبى ، محمد بلال وعباس الطلافة، النظام الإحصائي spss، فهم وتحليل البيانات الإحصائية ، الأردن ، دار وائل للنشر ، 2004 ف.
22. الرمحي، عبد الكريم علي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، ط الثانية ، الأردن ، حقوق الطبع والنشر للمؤلف 1987 ف.
23. الرك ، حامد مولود علي ، مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للنفط وشركات الإنتاج التابعة لها ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق ، اللجنة والمراجعين القانونيين " المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس، العدد الأول ، مايو 2003 ف.
6. الفارسي، عيسى حمد ، " الخصخصة والتنمية الاقتصادية في ليبيا : الصعوبات والآثار الاقتصادية المتوقعة" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الرابع عشر، العدد الأول ، يونيو 2003 ف.
7. الكلالده، ظاهر ومحفوظ جوده ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية ، الأردن دار زهران للنشر والتوزيع ، 1999 ف.
8. الكنانى، ممدوح عبد المنعم، الإحصاء الوصفى والاستدلالي في العلوم السلوكية والاجتماعية ، القاهرة ، دار النشر للجامعات ، 2002 ف .
9. الكيلاني، عبد الكريم الكيلاني ، " الربط بين المحاسبة واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلدان النامية" ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الثاني، العدد الأول، 1990 ف.
10. الغرياني، فتحي عبد السلام ، استقلالية المراجع الخارجي وأثرها على مصداقية القوائم المالية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا ، 1999 ف.
11. العمري ، مصباح سالم ، علاقة الرضا الوظيفي بالعائد للوظيفة ومستقبلها المهني وظروفها المادية ، دراسة تطبيقية على شركة راس لانوف لتصنيع النفط والغاز ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، أكاديمية الدراسات العليا 2004 ف.
12. الطيب ، محمد وحسين الدبرتي وشبل بدران وحسن البيلوي وكمال نجيب مناهج البحث في العلوم التربوية والنفسية الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية 2005 ف.
13. الصخرة ، منصور محمد ، " الإحصاء البارامترى واللابارامترى في بحوث العلوم الإنسانية والاجتماعية " ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، السنة السادسة العدد السادس ، 2000 ف.

العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 59 سبتمبر 1988 ف.

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

34. البدر، 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.

35. الباز، مصطفى على، " استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية "، دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول مايو 1999 ف.

36. أحمد أحمد و محمد عمر كساب و محمد رمضان صقر وصالح المرغني عويد ومنصور بالقاسم العلوي، القوانين واللوائح والقرارات ذات العلاقة بالوظيفة العامة والموظف، الجزء السابع، النقابة العامة للإداريين، 2000 ف.

37. أمباركة، سالم مفتاح العماري، فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا أسبابها والأسلوب المقترح لتضييقها رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة قارون، 2003 ف.

38. اشتوي، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، بيروت، دار النهضة العربية 1996 ف.

39. ارنيوز، الفين و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، السعودية، دار المريخ، 2002 ف.

40. أبو صالح، محمد صبحي، الموجز في الطرق الإحصائية، الأردن، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2002 ف.

41. أ موسكوف، ستيفن و مارك ج.سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - مفاهيم وتطبيقات - ترجمة كمال الدين سعيد، السعودية دار المريخ 2002 ف.

الشعبية العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا، 2005 ف.

24. الرفاعي، أحمد حسين، مناهج البحث العلمي تطبيقات إدارية واقتصادية الأردن، دار وائل للنشر، 1998 ف.

25. الرحيلي، عوض سلامة، " إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل "، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 1997 ف.

26. 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 2004 ف.

27. الراشد، وائل إبراهيم، " النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد 8، عدد 3، سبتمبر 2001 ف.

28. الدهراوي، كمال الدين، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، الإسكندرية دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002 ف.

29. الدرويش، بشير عاشور وسعاد مسعود اللافي، إمكانية إدراج اعتماد الإقرار الضريبي ضمن إطار خدمات المراجع الخارجي في ليبيا، ندوة النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح 1-3/5/2001 ف، طرابلس، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، 2003 ف.

30. الدروقي، على مسعود عمر، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا، 2004 ف.

31. الدراجي، عبد السلام، تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد، 1998 ف.

32. الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، " العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة

42. باسودان ، يوسف عبد الله وصادق حامد مصطفى و إحسان صالح المعتاز "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة ، المجلد 44 ، العدد 1، يناير 2004ف.
43. بانكرفت ، جوردن و اوسليفان جورج ، الرياضيات والإحصاء لدراسات المحاسبة والأعمال ترجمة جمال سامي مقدس ، القاهرة ، الدار الدولية للنشر 1998ف.
44. بدوي، محمد عباس، الأميرة إبراهيم عثمان ، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، الإسكندرية، منشأة المعارف ، 2000ف.
45. بن غربية، سالم محمد، "معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، خريف 1989ف.
46. بن غربية، سالم وعبد السلام على كبلان وأحمد فرج بالخير ، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية ، بنغازي، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية 1987 ف.
47. توماس، وليم وهنكي امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد، السعودية، دار المريخ ، 1989ف.
48. جهماني، عمر عيسى حسن، " الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان / سوق الأوراق المالية" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد السادس عشر ، ديسمبر 2000ف.
49. جوده ، محفوظ ، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية، الأردن دار زهران للنشر والتوزيع ، 2004ف.
50. خشارمة، حسين على 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، 2001ف.
51. خشارمة، حسين على، " العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 30 العدد 1، كانون الثاني ، 2003ف.
52. دلال ، القاضي وسهيله عبدالله ومحمد البياتي ، الإحصاء للإداريين والاقتصاديين ، الأردن ، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2005ف.
53. رشيد ، محمد حسين، الإحصاء في التربية ، الأردن، دار صفا للنشر والتوزيع 2002ف.
54. سالفاتور، دومنيك ، سلسلة ملخصات شوم ، نظريات ومسائل في الإحصاء والاقتصاد القياسي ، ترجمة سعدية حافظ منتصر، القاهرة، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، 1996ف.
55. شرڪس، محمد وجدي ، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية ، ط الأولى، الكويت ، دار ذات السلاسل ، 1978ف.
56. شريعة، بوبكر فرج ، مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا، رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، بنغازي، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد ، 1994 ف.
57. شعبان، عبد المجيد الطيب، معايير المراجعة الدولية بين النظرية والتطبيق دراسة تطبيقية بالجماهيرية العظمى، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية ، 1999ف.
58. 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.
59. عبد الله ، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، ط الأولى الأردن، دار وائل للنشر ، 2000ف.
60. عبيدات، محمد ومحمد أبو نصار وعقيلة مبيضين ، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات ، الأردن، دار وائل للنشر، 1999ف.

61. على، عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001ف.
62. عمر، معن خليل، مناهج البحث في نعلم الاجتماع، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، 1997ف.
63. عنان، محمود عبد الفتاح ومصطفى حسين باهي، قراءات في البحث العلمي القاهرة، الدار العالمية للنشر والتوزيع، 2005ف.
64. عوض الله، عماد عبد المنعم، تحليل انعكاسات الآراء المقيدة على احتمالات استبدال مراجعي الحسابات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة القاهرة 1999ف.
65. 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.
66. غرابية، فوزي ونعيم دهمش ربحي الحسن و خالد أمين عبد الله وهاني أبو جباره، أساليب البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، ط الثالثة، الأردن دار وائل للنشر، 2002ف.
67. 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.
68. قانون بإنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين الليبيين و القرارات المكملة له رقم(116) لسنة 1973 ف، دار الطباعة الليبية.
69. قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425 ميلادية ولائحته التنفيذية، مطابع الثورة العربية طرابلس.
70. قانون رقم (13) لسنة 1371 و.ر بتقرير بعض الأحكام بشأن التفويض الرقابة الشعبية والتطهير، الجريدة الرسمية، العدد 4.
71. 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.
72. كاجي، خالد على ويونس محمد احشاد ومصطفى محمد فوكله وأحمد على الكاديكي، مدى ملائمة إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المصارف التجارية الليبية لمواجهة غسل الأموال، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق للجنة الشعبية العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس أكاديمية الدراسات العليا 2005ف.
73. محمد، الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 1998ف.
74. محمد، توفيق محمد، "العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول يناير 1993ف.
75. محمد، سمير كامل، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 1999ف.
76. محمود، مصطفى بكار، مهام الرقابة الداخلية في ضوء المعايير الأمريكية المستمدة ومستجدات البيئة المحلية: تحليلات نظرية واستنتاجات عملية - دراسة استكشافية على عينة محدودة من المراجعين الخارجيين وبعض عناصر الإدارة العليا العاملين بالشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي"، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، للجنة العامة لجهاز الرقابة المالية والفنية، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا 2005 ف.
77. محمود، مصطفى بكار، الدرباق، أمين؛ "العوامل المؤثرة في تحديد آتعاوب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة: دراسة ميدانية على مدينة بنغازي"، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني والعشرون والثالث والعشرون، 2003 - 2004.
78. المغربي، محمد كامل، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002ف.

79. ملحم، سامي محمد، **مناهج البحث في التربية وعلم النفس**، ط الثانية الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002ف.
80. منسي، محمود عبد الحليم و سهير كامل 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. موسى، على محمد، **استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، جامعة قار يونس، كلية الاقتصاد، 1992 ف.
83. ناجي، مسعود على، **تقييم تقرير المراجع الخارجي في ليبيا**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، بنغازي، جامعة قاريونس، كلية الاقتصاد، 1997 ف.
84. نور، أحمد، **مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1992 ف.
85. يماني، عبد الله قاسم، " دراسة اختباريه 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.
- (2) المراجع الأجنبية :**
- Beattie V And S Fearnley" **The Importantnce Of Audit Firm Characteristics And The Drivers Of Auditor Change In Uk Listed Companies " Accounting And Business Research** , Autumn,25(100), 1995.
- Beattie, V., Goodacre, A., and Hasocha; "Determinant of Auditor Changes in the Voluntary Sector"; **The**
- **Nationa Auditing Conference**, University of Manchester, March, 2007.
- Beatty R." **Auditor Repuattion & The Pricing Of initial Public Offerings**" **The Accounting Review**, October, 1989.
- Bedingsfield J. & S Loeb," **Auditor Changes –an Examination**" **Journal Accountancy**, March , 1974.
- Burton J.& W. Robert A **study Of Auditor Changes**, **The Journal Of Accountancy**, April ,1967 .
- Carpenter C. G . & R.H. Strawser "Displacement of Auditor When Clients Go public, **The Journal Of Accountancy**, June, 1971.
- Craswell, A.T, "The Association Between Qualified Opinions & Auditor Switches, **Accounting & Business Research** , Winter ,1988.
- De Angelo L.E "Auditor Size & Audit Quality" **Journal Of Accounting & Economics**, December ,1981.
- Fried D. & A. Schiff " CPA Switches & Associated Market Reaction " **The Accounting Review**, April 1981.
- 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.
- Grothe, G., and Weirich, R.; "Analysing Auditor Changes: Lack of Disclosure Hinders Accountability to Investors"; **The CPA Journal** (A Publication of the New York State Society of CPAs), December, 2007.

- Haskins M. & D. Williams *A contingent Model Of Intra- Big Eight Auditor Changes Auditing* **Journal Of Practice & Theory**, Fall, 1990.
- Roberts , Robin W, G. William Glezen & Thomas W Jones "Determinants Of Auditor Change In The Public Sector" **Journal Of Accounting Research**, Spring, 1990.
- Schwartz Kenneth B & krishnagopal menon "Auditor Switches By Failing Firms" **The Accounting Review**, April 1985.
- Williams. David. D. "The potential determinants Of Auditor Change", **Journal Of Business Finance And Accounting**, Summer, 1988.

الملحق رقم (1) جدول رقم (8) اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

One-Sample Test				Test Value = 3			
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	الفرضيات	ت
Upper	Lower						
.6569	-.2403	.2083	.347	23	.961	إن تغيير إدارة الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	1
.8812	-4.7850E-02	.4167	.076	23	1.856	إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	2
.3567	-.6900	-.1667	.517	23	-.659	إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	3
.4490	-.4490	.0000	1.000	23	.000	إن حجم الشركة ممثل بمجموع موجوداتها يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	4
.1098	-.7765	-.3333	.133	23	-1.556	إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	5
.8893	2.736E-02	.4583	.038	23	2.200	إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	6
.9755	.1912	.5833	.005	23	3.077	إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	7
.7520	-.2520	.2500	.314	23	1.030	إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	8
.7655	-.1821	.2917	.216	23	1.273	إن الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	9

تابع الملحق رقم (1) جدول رقم (8) اختبار الفرضيات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

One-Sample Test				Test Value = 3			
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	الفرضيات	ت
Upper	Lower						
1.1201	.1299	.6250	.016	23	2.611	إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	10
1.1435	.1898	.6667	.008	23	2.892	إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	11
.3976	-.5643	-8.3333E-02	.723	23	-.358	إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	12
1.0696	1.368E-02	.5417	.045	23	2.122	إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	13
.7135	-.1302	.2917	.166	23	1.430	إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	14

الملحق رقم (2) جدول رقم (9) اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

One-Sample Test							Test Value = 3
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	الفرضيات	ت
Upper	Lower						
.5235	-.5235	.0000	1.000	25	.000	إن تغيير إدارة الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	1
1.2841	.4083	.8462	.001	25	3.980	إن رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	2
.4138	-.7215	-.1538	.582	25	-.558	إن التعثر المالي للشركة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	3
.5358	-.5358	.0000	1.000	25	.000	إن حجم الشركة ممثل بمجموع موجوداتها يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	4
.1100	-.8023	-.3462	.131	25	-1.563	إن ربحية الشركة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	5
.6741	-.1356	.2692	.183	25	1.370	إن الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	6
1.0394	3.747E-02	.5385	.036	25	2.214	إن الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	7
.9362	-9.0038E-02	.4231	.102	25	1.698	إن إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	8
.4934	-.6473	-7.6923E-02	.783	25	-.278	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	9

تابع الملحق رقم (2) جدول رقم (9) اختبار الفرضيات من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

One-Sample Test							Test Value = 3
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	الفرضيات	ت
Upper	Lower						
.9334	-.1642	.3846	.161	25	1.443	إن الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	10
1.5909	.6398	1.1154	.000	25	4.831	إن جودة أعمال المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	11
1.1642	6.658E-02	.6154	.029	25	2.309	إن حجم مكتب المراجعة يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	12
1.2374	.1472	.6923	.015	25	2.616	إن شهرة مكتب المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	13
1.3133	.6098	.9615	.000	25	5.630	إن الرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين يؤثر في تغيير المراجع الخارجي	14