

العوامل التي تؤثر في عملية تغيير المراجع الخارجي

دراسة تطبيقية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين في ليبيا

■ د. مصطفى ساسي فتوحة* ■ د. حسني رمضان أبو القاسم** ■ د. جميل محمد خلاط***

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى محاولة التعرف على العوامل التي تؤثر في عملية تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين. وكذلك معرفة درجة الاختلاف في التأثير بالنسبة للمدراء الماليين، والمراجعين الخارجيين وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً، إذ توصل البحث إلى النتائج التالية:

أ - يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي.

ب - يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة على المراجع الخارجي.

ت - وجود تأثير قوي للعوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .
ث - يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

ج - يوجد تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

ح - وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي.

* عضو هيئة تدريس - بكلية الاقتصاد - جامعة صبراتة

** عضو هيئة التدريس - بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس

*** عضو هيئة التدريس - كلية الاقتصاد - جامعة صبراتة

خ- يوجد تأثير قوي للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

ومن أهم التوصيات :

1 - يجب على الإدارة العليا في الشركات الابتعاد عن الميول الشخصية، ومعالجة المواقف بشكل علمي .

2 - يجب أن تكون الإدارة الجديدة للشركة امتدادا لإدارة الشركة القديمة .

3 - يجب على الإدارة العليا الجديدة في الشركة أن تسير حسب السياسات الموضوعية من قبل الإدارة القديمة في تعيين وطريقة عزل المراجع وحسب الطرق القانونية الموضوعية.

مقدمة :-

نشأت الحاجة للمراجعة الخارجية بهدف ضمان دقة وسلامة المعلومات المالية التي يبني عليها مستخدمو القوائم المالية قراراتهم، فعملية المراجعة تقوم على تجميع وتقييم أدلة الإثبات عن المعلومات القابلة للقياس الكمي بالوحدة الاقتصادية، والتقرير عن درجة التطابق بين تلك المعلومات والمبادئ المتعارف عليها من خلال شخص مؤهل ومستقل.

ولأن الغالبية العظمى من قراء القوائم المالية ليس لهم حق الاطلاع على دفاتر وسجلات المنشأة، لذا فهم يعتمدون بشكل كبير في التعرف على أحوالهم من خلال التقارير المالية والقوائم المنشورة والتي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي، عليه فإن التقارير تمثل مصدراً هاماً في تعظيم منفعة استخدام المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمستخدمون الآخرون للتقارير المالية في اتخاذ القرارات السليمة، مما يقضي ضرورة الاهتمام بموضوع اختيار مراجع الحسابات الذي سوف يكلف بعملية المراجعة، وقد أعطت أغلب التشريعات القانونية والمالية في دول العالم الجمعية العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع الخارجي، وتغييره وتحديد أتعابه .

طبيعة المشكلة :-

يعتبر تقرير المراجعة مرجعاً لفئات عديدة أهمها: (المستثمرين الملاك والدائنين والإدارة والحكومة والمتعاملين في سوق الأوراق المالية)، فالتقارير المالية المنشورة هي

المصدر الرئيسي للمعلومات بالنسبة لفئات متعددة، حيث يعتبر أداة اتصال وتوصيل للمعلومات فيما بين المراجع والأطراف المستفيدة من تقريره، كما يعد أساس مصداقية القوائم المالية وأساس الثقة التي يمكن أن تمتد إلى المجتمع ككل، ومع التسليم بأهمية قيام المراجع بتلك الواجبات إلا أن التعارض في المصالح بين كل من الإدارة والأطراف المستفيدة من المعلومات قد يمثل عامل ضغط حقيقي على المراجع، وأن الاستجابة لها يترتب عليها فقد استقلاله، وتظهر مشكلة الاستقلال بوضوح في الوقت الذي نعرف فيه أن الجمعية العمومية هي من تقوم باختيار المراجع وتحديد أتعابه .

فاستقلال المراجع الخارجي يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المحاسبة والمراجعة، فهو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها في استخدام المعلومات التي تشتمل عليها في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة .

لقد حظي موضوع تغيير المراجع الخارجي باهتمام كبير من الباحثين لما له من تأثير على عملية المراجعة من حيث الاستقلال والجودة .

إن تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة قد يكون اختياريا أو اجباريا، فالتغيير يكون اختياريا بناءً على رغبة المراجع الخارجي وقد يكون التغيير إجباريا يفرض على المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركة أو الجمعية العمومية للمساهمين حيث أن هذه الظاهرة قد تطال استقلالية المراجع الخارجي وذلك إلى عدم توازن في ميزان السلطة أو القوة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة ، فالمسؤولية ملقاة على عاتق المراجع الخارجي لانتساب إطلاقا مع السلطة الممنوحة له فمسؤوليته في حقيقة الأمر تفوق إلى حد بعيد سلطته ويكفي القول بأن سلطة تغيير المراجع الخارجي التي تملكها إدارة الشركة كفيلا بترجيح كفتها (العدوي 2014).

وحيث إن ليبيا تمر بمرحلة تطور اقتصادي من خلال اتساع دور القطاع الخاص ونمو سوق الأوراق المالية والتحول إلى اقتصاد السوق والخصخصة وزيادة عدد المتعاملين مع تقرير مراجع الحسابات، بهدف الحصول على معلومات كاملة وصادقة تساهم في اتخاذ قراراتهم، فقد قام الباحث بعملية استكشافية من خلال الاتصال بعدد كبير من مكاتب المراجعة وقد تبين أن الغالبية تم تغييرهم، الأمر الذي يستلزم إجراء دراسة تحليلية

لوقوف على العوامل التي من الممكن أن تساهم في تغيير مراجع الحسابات والتساؤل ان التي يمكن طرحهما هما :

- 1 - ما هي العوامل التي تؤثر في عملية تغيير مراجع الحسابات في ليبيا ؟
- 2 - هل هناك عوامل يتفق المراجعون والمدراء الماليون على أن لها ارتباطا بتغيير مراجع الحسابات في ليبيا ؟

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :-

1. محاولة التعرف على العوامل التي تؤثر في عملية تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين .
2. معرفة درجة الاختلاف في التأثير بالنسبة للمدراء الماليين، والمراجعين الخارجيين والعوامل الأكثر تأثيراً .

أهمية البحث :

1. يعتبر هذا البحث استكمالاً للدراسات السابقة في مجال المراجعة، خاصة في معرفة أسباب تغيير مراجع الحسابات في البيئة الليبية .
2. يساهم البحث على مستوى الممارسات العملية في إرشاد المنظمات المهنية بليبيا بالعوامل التي لها تأثير في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .
3. يعتبر هذا البحث ذا أهمية، كونه يتم في الوقت الذي يزداد فيه الاهتمام في ليبيا بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .

فرضية البحث :

الفرضية الرئيسية : توجد عوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

تقسيمات البحث :

يهدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على تغيير مراجع الحسابات الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيمه إلى العناصر التالية :

- المقدمة - طبيعة المشكلة - هدف البحث - أهمية البحث - فرضية البحث - منهجية البحث .
- موقف المنظمات المهنية والتشريعية من عملية تغيير مراجع الحسابات الخارجي .
- الدراسات السابقة .
- الدراسة الميدانية .
- نتائج الدراسة والتوصيات .

موقف المنظمات المهنية والتشريعية من عملية تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

يقصد بتغيير المراجع الخارجي هو قيام الجمعية العمومية باتخاذ قرار ينهي العلاقة مع المراجع الحالي واختيار مراجع آخر للتعاقد معه بالرغم من قيام المراجع بواجباته المهنية على أكمل وجه، ومعنى ذلك أن عملية التغيير لا تتم باختيار المراجع وإنما تتم قهراً عنه في بعض الأحيان .

ولأهمية عملية تعيين المراجع الخارجي وتغييره فقد حاز هذا الموضوع اهتمام الكثير من المنظمات المهنية المحاسبية، ففي أمريكا ومن خلال لجنة الأخلاق المهنية التابعة للمعهد الأمريكي فقد أقرت اللجنة في نشرتها رقم 123⁽¹⁾ القاعدة التي تلزم جميع الشركات المسجلة لديها بأن يكون لها (لجنة مراجعة) تكون مشكلة من أعضاء بخلاف المديرين التنفيذيين، وهذه اللجنة تقوم بالمشاركة في الأمور التي تتعلق باختيار المراجع وتغييره.

أما في إنجلترا فقد منح القانون الصادر سنة 1985 حق التعيين والعزل (التغيير) للجمعية العامة للمساهمين، وأن للمراجع الخارجي أحقية حضور اجتماع الجمعية العامة، والاستماع لرأيه والحق في الاحتجاج كتابة وذلك إذا كانت عملية التغيير تمت بشكل تعسفي بالرغم من القيام بكامل مهمته المهنية، وفي مصر فقد نص قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981 بأن يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات تعينه الجمعية العمومية، وتقدر أتعابه، كذلك ليس من حق الجمعية تغيير مراجع الحسابات بناءً على اقتراح أحد أعضائها وأن للمراجع الحق في مناقشة الاقتراح والرد عليه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها .

وفي اليابان يكون اختيار المراجع الخارجي المستقل من خلال الجمعية العامة في اجتماعها وفقاً لرأي الأغلبية من المراجعين القانونيين، حيث يلزم القانون التجاري كل

الشركات المساهمة أن يكون لديها مراجعون قانونيون ليس من الضروري مؤهلون مهنياً وذلك في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين ويكون هؤلاء المراجعون أعضاء في تنظيم الشركة بالرغم من أنهم ليس من المطلوب أن يكونوا موظفين بالشركة أو مديرين لها أو لفروعها، ويتولون مراجعة الشركة جنباً إلى جنب المراجع المستقل .

ويبقى المراجع المستقل في مراجعة الشركة حتى اجتماع الجمعية العمومية في السنة الثانية، وإذا لم يبلغ بقرار العزل يبقى في منصبه إلى عام آخر، ويحق للمساهمين عزل المراجع الخارجي في اجتماعهم إذا ما وافق المراجعون القانونيون بالأغلبية، كذلك يمكن للمراجعين القانونيين عزل المراجع المستقل في حالات معينة بالموافقة الجماعية، وهذا يستلزم منهم شرح أسباب العزل للمساهمين في الاجتماع السنوي للعام التالي، وللمراجع المستقل (الخارجي) الحق في حضور الاجتماع والدفاع عن نفسه .

أما في فرنسا يتم تعيين المراجعين من قبل الجلسة العامة، وتكون مدة التعيين ست سنوات، وتتم المصادقة على تعيين المراجعين الذين يراجعون الشركات المسجلة في السوق المالي من قبل لجنة عمليات البورصة (COB)، في حين منح القانون الفرنسي طلب العزل لكل من مجلس الإدارة والمساهم والنيابة العمومية ولجنة السوق المالي إذا كانت الشركة ذات مساهمة عامة، وخول عملية العزل لرئيس المحكمة التجارية في دعوى العزل وأنه لا يمكن أن تتم عملية العزل إلا إذا ارتكب خطأ فادحاً أثناء ممارسته لمهامه .

أما في ليبيا وهي موضوع الدراسة، فإن تعيين وتغيير مراجع الحسابات هو حق من حقوق الجمعية العمومية للمنشأة، وفي تونس، مكن المشرع، الجلسة العامة للمساهمين من عزل مراقب الحسابات في أي وقت تشاء خلال السنة المالية في حالة ما إذا ارتكب خطأ فادحاً، كذلك الحق لبعض الجهات داخل الشركة أو خارجها إمكانية اللجوء للقضاء بطلب إعفائه من مهامه لسبب مشروع .

قد حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93 - 08 مؤرخ في 93/04/25) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني .

■ د.مصطفى ساسي فتوحة ■ د.حسني رمضان ابوالقاسم ■ د.جميل محمد خلاط

أما في السعودية وفقا للمادة (130) الفقرة رقم (2) من نظام الشركات السعودي، أنه يحق للجمعية العمومية العادية في أي وقت تغيير مراجع الحسابات مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو غير مقبول.
الدراسات السابقة :

لقد خضع موضوع تغيير المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة فيه للعديد من الدراسات، وقد كانت هذه الدراسات في الغالب تستطلع آراء الفئات التالية للمراجعين أنفسهم باعتبارهم من يقوم بإعداد القوائم المالية وكذلك المديرون الماليون . هذا وقد تعددت الدراسات بخصوص تغيير المراجع وقد كانت أول دراسة تناولت أسباب تغيير المراجع الخارجي .

دراسة (Carpenter and strawser 1971)

قامت هذه الدراسة باستطلاع آراء المديرين الماليين في الشركات التي تغيرت لشركات مساهمة عامة في أمريكا وعن أسباب تغيير المراجعين وكانت نتيجة الدراسة : -
■ عدم رضی الإدارة عن المراجع من حيث الأداء، والقدرة على توفير المعلومات السريعة والدقيقة .
■ تغيير الإدارة .
■ الأتعاب .
■ رغبة الإدارة في التعامل مع مكاتب ذات سمعة وشهرة .
■ إصدار أوراق مالية جديدة .

دراسة (Beding fiel and loeb 1974)

استهدفت هذه الدراسة أسباب تغيير المراجع في (250) شركة أمريكية خلال الفترة من 1971 - 1973، ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة :
● أن 46 ٪ من حالات التغيير عدم الاتفاق حول الأتعاب .
● أن 10 ٪ من حالات التغيير الاختلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية .
● أما النسب الأخرى تتمثل في الخلاف بين الإدارة والمراجع.

دراسة (mc Connell 1984)

تناولت العلاقة بين تغيير المراجع والاختلاف حول الأمور الفنية في الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها من الفترة 1974 - 1978، وقد أظهرت النتائج أن 14 % من عينة الدراسة أن تغيير المراجع نتيجة عدم الاتفاق مع الإدارة في الأمور الفنية، وأنه ليس العامل الرئيسي في تغيير المراجع .

دراسة (Haskins and William 1990)

تقوم هذه الدراسة على أن هناك ثلاثة متغيرات يمكن أن تؤثر في عملية تغيير المراجعين والتي يمكن تقسيمها إلى الآتي :-

- متغيرات ذات أهمية كبيرة تؤدي إلى تغيير المراجعين وهي : التعثر المالي - حجم الشركة - أتعاب المراجعة - تخصص مكتب المراجعة في النشاط الذي تنتمي إليه الشركة .
- متغيرات ذات أهمية متوسطة تؤدي إلى تغيير المراجعين وهي جودة أعمال مكتب المراجعة - التغيير النسبي في هيكل الملكية .
- متغيرات ذات أهمية قليلة وتتمثل في تقرير المراجع وهي : شهرة مكتب المراجع - إصدار أسهم الاكتتاب العام لأول مرة .

دراسة أبو الحسن عام 1993

استهدفت مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية من خلال توزيع استمارة استبيان تتكون من (23) عاملا من المحتمل أن يكون لها تأثير على تغيير المراجع، وتوصلت الدراسة إلى تأثير المتغيرات التالية على عملية تغيير المراجعين :

- تخفيض الأتعاب نتيجة المنافسة .
- الخدمات الإضافية .
- تغيير الإدارة .
- تقرير المراجع .

■ د.مصطفى ساسي فتوحة ■ د.حسني رمضان ابوالقاسم ■ د.جميل محمد خلاط

- تخصص مكتب المراجعة في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة .
- الرغبة في استخدام مكتب مراجعة كبيرة بهدف كسب ثقة مُمَوِّلين جدد .

دراسة (Beattie and Fearnely 1995)

استهدفت العوامل الممكن أن تؤثر في تغيير المراجع على عينة من (210) شركات إنجليزية مقيدة بالبورصة وتبين أن العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع هي :

- شهرة المكتب .
- تغيير الإدارة .
- الأتعاب .
- عدم رضی الإدارة عن مستوى المراجعة .
- عدم حصول الشركة على خدمات كافية من مكتب المراجعة .

دراسة (Gregory and Collier 1996)

استهدفت العلاقة بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع على عينة تتكون من (399) شركة بريطانية، وقد بينت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع، وأن معدل انخفاض أتعاب المراجعة مرتبط بطبيعة تغيير المراجع، بمعنى إذا كان التغيير من المراجع فإن الأتعاب لا تتخفف، وإذا كان من طرف الشركة فالأتعاب تتخفف.

دراسة خشارمة والعمري عام 2000

استهدفت أسباب تغيير المراجع من وجهة نظر المراجعين الخارجيين على عينة تتكون من (155) مراجعاً في الأردن وكانت نتيجة الدراسة أن العوامل التالية لها تأثير في عملية تغيير المراجع :

- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح .
- شهرة مكتب المراجعة وحجمه وجودته .
- الوضع المالي للشركة .
- إصدار تقرير متحفظ .

- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية .

دراسة الفضل عام 2003

استهدفت (21) شركة في العراق تم فيها تغيير المراجع في الفترة ما بين 1995 - 2000، وكذلك (28) مراجعا تم تغييرهم عن نفس الفترة، وقد أظهرت نتائج الدراسة الإحساس لدى المراجعين بأن معظم حالات تغييرهم بسبب التزامهم بالقواعد والسلوك المهني للمراجعة، أما المديرون في الشركات قاموا بتقليل أهمية ذلك العامل .

دراسة قطب عام 2003

استهدفت العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمدراء الماليين للشركات بدولة قطر، وأظهرت نتائج الدراسة :

- أن هناك اتفاقا بين المراجعين والمديرين الماليين بالشركات حول مجموعة من العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع، وهي أن مكاتب المراجعة التي تقدم أعمالا وخدمات مميزة أقل احتمالا للتغيير وكذلك ذات الجودة العالية والشهرة، في حين عدم تقديم خدمات كافية تؤدي إلى تغييره .

- اختلاف وجهات نظر المراجعين والمديرين الماليين بشأن أربعة عوامل وافق عليها المراجعون وتم رفضها من قبل المديرين الماليين، وهي أن الإدارة الجديدة للشركة تسعى لتغيير المراجع لأسباب شخصية، وكذلك يتم تغيير المراجع بسبب الاختلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة وتخفيض الأتعاب، وأن تغيير المراجع يكون له تأثير سلبي على سمعة مكتب المراجعة .

دراسة حميد عبدالله على مسواك

لقد استهدفت هذه الدراسة التعرف على العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع في الشركات المساهمة اليمينية، وكذلك التعرف على الانعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المراجع، بالإضافة إلى قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل والانعكاسات وذلك من وجهة نظر إدارات الشركات من جهة والمراجعين من جهة أخرى .

- أ - عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة وتمثل في:

تغيير الإدارة العليا ورغبة الإدارة الجديدة في قطع الصلة بين المراجع والإدارة القديمة، سياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين، نمو حجم الشركة محل المراجعة، حاجة الشركة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد، حاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة الممولين الجدد، التعتير المالي للشركة محل المراجعة وحاجة الإدارة للتعاقد مع مراجع آخر يمثل لرغباته، اندماج الشركات محل المراجعة، وأخيراً عدم وجود لجان مراجعة.

ب - عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة وتتمثل في:

إصدار المراجع تقريراً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي، الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، تشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية، الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة، والخلاف حول الدخل الخاضع للضريبة.

ج - عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة وتتمثل في:

أعباء عملية المراجعة، تخصص المراجع في صناعة معينة، مستوى جودة عملية المراجعة، حجم مكتب المراجعة، الخدمات الإضافية الأخرى، شهرة مكتب المراجعة، العلاقات الشخصية بين المراجع والشركة، مستوى تأهيل وخبرة أعضاء فريق المراجعة، تغيير أعضاء فريق المراجعة بصورة مستمرة، موعد تقديم تقرير المراجعة.

د - عوامل مرتبطة بتطور بيئة مهنة المراجعة تتمثل في:

شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، الانضمام إلى اتفاقية التجارة العالمية (GATT) والتي تسمح لمكاتب المراجعة الدولية بالدخول إلى السوق المحلية. والنتيجة التي توصلت إليها الدراسة - وذلك بتأثر تغيير المراجع بعدد من العوامل المذكورة أعلاه وحسب أهميتها التي توصلت إليها الدراسة.

الدراسة الميدانية .

المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية: -

حيث تم تقسيم منهجية الدراسة إلى مايلي:

اولاً- فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة في الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية : توجد عوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .ولاختبار هذه

الفرضية يتم أولاً اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد عوامل مرتبطة بتغيير إدارة الشركة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي

الفرضية الفرعية الثانية: توجد عوامل مرتبطة بتغيير الشركة الجديدة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد عوامل أخرى خاصة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية الرابعة: توجد عوامل مرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية تؤثر

في تغيير المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية الخامسة: توجد عوامل مرتبطة بألعاب المراجعة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية السادسة: توجد عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية السابعة: توجد عوامل مرتبطة بتغيير المراجع بالشركة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية الثامنة: توجد عوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد

السلوك المهني تؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

الفرضية الفرعية التاسعة: توجد عوامل مرتبطة بأداء مكتب المراجعة تؤثر في تغيير

المراجع الخارجي.

ثانياً: - بيئة ومجتمع الدراسة :-

1 - بيئة الدراسة: تتمثل بيئة الدراسة في مكاتب المراجعة الخاصة والشركات .

2 - مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات.

3. لم يتم تحديد عينة بشكل حسابي بل تم اختيارها بشكل عشوائي وذلك لصعوبة

تحديد العدد المتعلق بمجتمع الدراسة .

ثالثاً: أداة جمع البيانات

اعتمد البحث على استمارة الاستبيان للحصول على البيانات التي تساعدهم على اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث قاموا بتصميم استمارة استبيان. وللتحقق من صدق استمارة الاستبيان تم استخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين (Construct Validity)، حيث تم عرض استمارة الاستبيان في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة، وطلبوا منهم المساهمة في الحكم على مدى مناسبة الفقرات لموضوعها، وتقدير مدى مناسبة فقرات المقياس للبنود التي يشتمل عليها هذا المقياس وقد تم إدخال بعض التعديلات على بنود استمارة الاستبيان بناءً على ملاحظاتهم واقتراحاتهم، وبعد الانتهاء من التحكيم أصبحت استمارة الاستبيان تضم عشر مجموعات رئيسية من الأسئلة وهي كالآتي :-

المجموعة الأولى: وتشمل (5) أسئلة شخصية وهي الوظيفة الحالية، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات العملية في مجال المحاسبة والمراجعة وطريقة تعيين المراجع .

المجموعة الثانية: وتشمل (3) عبارات حول العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة .
المجموعة الثالثة: وتشمل (4) عبارات حول العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة .
المجموعة الرابعة: وتشمل (7) عبارات حول عوامل أخرى خاصة .
المجموعة الخامسة: وتشمل (5) عبارات حول العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية .

المجموعة السادسة: وتشمل (4) عبارات حول العوامل المرتبطة بألعاب المراجعة .
المجموعة السابعة: وتشمل (7) عبارات حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة .
المجموعة الثامنة: وتشمل (9) عبارات حول العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة .
المجموعة التاسعة: وتشمل (6) عبارات حول العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني .

المجموعة العاشرة: وتشمل (4) عبارات حول العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة .

وبعد عملية التحكيم قام الباحث بتوزيع عدد (150) استمارة استبيان، وبعد فترة تم الحصول على عدد (100) استمارة استبيان من الاستمارات الموزعة، والجدول رقم (1) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها .

جدول رقم (1) الاستمارات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المتحصل عليها	الفاقد	نسبة الفاقد %
150	100	50	67

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ أن نسبة الفاقد 67 % تقريباً من جميع استمارات الاستبيان الموزعة

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز إجابات مفردات عينة الدراسة حيث تم ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي كما في الجدول رقم (2) .

جدول رقم(2) ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	غير مؤثر	ضعيف التأثير	متوسط التأثير	مؤثر	قوي التأثير
الرمز	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن متوسط هذه الدرجات (3) . فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة يزيد معنويًا عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة . أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة يقل معنويًا عن (3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة لا يختلف معنويًا عن (3)، فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تختلف معنويًا عن (3) أم لا . وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات كما يلي :-

المعلومات العامة

1 - توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الجدول رقم (3) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية .

جدول رقم (3) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة %	العدد	الوظيفة
18.0	18	مدير مكتب
40.0	40	محاسب أول
15.0	15	محاسب تحت التمرين
9.0	9	رئيس مجلس الإدارة
11.0	11	مدير عام الشركة
7.0	7	وظيفة أخرى
100.0	100	المجموع

من خلال الجدول رقم (3) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن وظيفتهم الحالية محاسب أول ويمثل نسبة 40 % من جميع مفردات عينة الدراسة ثم يليه ممن وظيفتهم الحالية مدير مكتب ويمثل نسبة 18 % من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن وظيفتهم الحالية محاسب تحت التمرين ويمثل نسبة 15 % من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن وظيفتهم الحالية مدير عام ويمثل نسبة 11 % من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن وظيفتهم الحالية رئيس مجلس الإدارة ويمثل نسبة 9 % من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن وظيفتهم الحالية وظيفة أخرى ويمثل نسبة 7 % من جميع مفردات عينة الدراسة.

2 - توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (4) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .

جدول (4) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
61.0	61	بكالوريوس أو ما يعادلها
32.0	32	ماجستير
7.0	7	دكتوراه
100.0	100	المجموع

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلهم العلمي بكالوريوس أو ما يعادلها ويمثل نسبة 61 % من جميع مفردات عينة الدراسة تم يليه ممن مؤهلهم العلمي ماجستير ويمثل نسبة 32 % من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن مؤهلهم العلمي دكتوراه ويمثل نسبة 7 % من جميع مفردات عينة الدراسة .

3 - توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
48.0	48	أقل من ست سنوات
36.0	36	من 6 إلى 10 سنوات
16.0	16	أكثر من 10 سنوات
100.0	100	المجموع

■ د.مصطفى ساسي فتوحة ■ د.حسني رمضان ابوالقاسم ■ د.جميل محمد خلاط

من خلال الجدول رقم (5) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة من عدد سنوات خبرتهم أقل من ست سنوات يمثل نسبة 48 % من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن عدد سنوات خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات ويمثل نسبة 36 % من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن سنوات خبرتهم أكثر من 10 سنوات ويمثل نسبة 16 % من جميع مفردات عينة الدراسة .

4 - توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد الدورات العملية في مجال المحاسبة والمراجعة

الجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد الدورات العملية في مجال المحاسبة .

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد الدورات العملية

في مجال المحاسبة والمراجعة

النسبة %	العدد	عدد الدورات العملية في مجال المحاسبة
39.0	39	أقل من ثلاث دورات
12.0	12	من 3 إلى 6 دورات
3.0	3	أكثر من 6 دورات
46.0	46	لا شيء
100.0	100	المجموع

من خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن لم يتحصلوا على أي دورة عملية في مجال المحاسبة ويمثل نسبة 46 % من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن تحصلوا على أقل من ثلاث دورات عملية في مجال المحاسبة ويمثل نسبة 39 % من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن تحصلوا على أكثر من ثلاث

دورات عملية في مجال المحاسبة ويمثل نسبة 15 % من جميع مفردات عينة الدراسة ونظراً لكون النسبة الأكبر من العاملين لم يشاركوا في أي دورة عملية عليه يجب التأكيد على إشراكهم في دورات تدريبية .

5 - توزيع مفردات عينة الدراسة حسب طريقة تعيين المراجع الخارجي

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب طريقة تعيين المراجع الخارجي .

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات عينة الدراسة حسب طريقة

تعيين المراجع الخارجي

طريقة تعيين المراجع	العدد	النسبة %
عن طريق الجمعية العمومية	13	44.8
عن طريق مجلس ادارة الشركة	16	55.2
المجموع	29	100.0

من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن أجابوا على أن طريقة تعيين المراجع الخارجي هي عن طريق مجلس إدارة الشركة يمثل نسبة 55.2 % من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن أجابوا على أن طريقة تعيين المراجع الخارجي هي عن طريق الجمعية العمومية ويمثل نسبة 44.8 % من جميع مفردات عينة الدراسة .

وهذا مخالف لجميع القوانين والأعراف في مهنة المحاسبة والمراجعة .

رابعاً : - اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

1 - العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المترتبة بتغيير إدارة الشركة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (8) .

الجدول رقم (8) نتائج اختبار ولوكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل

المرتبة بتغيير إدارة الشركة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	رغبة الإدارة الجديدة للشركة في إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة	2.56	1.104	-3.651	.000
2	رغبة الإدارة الجديدة في مراجع آخر لأسباب شخصية	3.25	1.114	-2.408	.016
3	رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالشركة	3.61	1.014	-4.976	.000

من خلال الجدول رقم (8) نلاحظ ما يلي :

أ - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعوامل التالية :-

1. رغبة الإدارة الجديدة في مراجع آخر لأسباب شخصية .

2. رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالشركة وهذا يدل على ارتفاع درجات

التأثير لهذه العوامل.

ب - الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسط إجابات

مفردات عينة الدراسة يقل عن المتوسط المفترض (3) للعامل التالي :-

1. رغبة الإدارة الجديدة للشركة إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة وهذا يدل

على انخفاض درجة تأثير هذا العامل .

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة التي

تؤثر في تغيير المراجع الخارجي، تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة

على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت

النتائج كما في الجدول رقم (9) .

الجدول رقم (9) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المرتبطة بتغيير إدارة

الشركة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	3.1400	71567.	1.956	0.053

من خلال الجدول رقم (9) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 1.966 بدلالة معنوية محسوبة 0.053، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا يشير إلى وجود تدن في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي، حيث هناك تأثير قوي للعوامل التالية :-

1. رغبة الإدارة الجديدة في مراجع آخر لأسباب شخصية .
2. رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالشركة .

وهناك تأثير متوسط للعامل التالي:

1. رغبة الإدارة الجديدة للشركة في إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة .
- 2 - العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (10) .

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن :

- أ - الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يزيد عن المتوسط المفترض (3) للعامل التالي :-

■ د.مصطفى ساسي فتوحة ■ د.حسني رمضان ابوالقاسم ■ د.جميل محمد خلاط

1. تعثر الوضع المالي للشركة وهذا يدل على ارتفاع درجة تأثير هذا العامل .
- ب - الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعوامل التالية :-
1. إصدار الشركة أسهم لأول مرة لغرض التمويل .
2. زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة .
- وهذا يدل على أن درجات تأثير هذه العوامل متوسطة .
- ت - الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يقل عن المتوسط المفترض (3) للعامل التالي :-
1. الاندماج في شركات أخرى يؤدي، إلى رغبة الملاك في تغيير المراجع، وهذا يدل على انخفاض درجة تأثير هذا العامل
- يبين الجدول رقم (10) نتائج اختبار ولوكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	إصدار الشركة أسهم لأول مرة لغرض التمويل	3.04	1.171	-0.052	.959
2	زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة	3.08	1.079	-0.317	.751
3	الاندماج في شركات أخرى يؤدي إلى رغبة الملاك في تغيير المراجع	2.81	1.277	-1.984	.047
4	تعثر الوضع المالي للشركة	3.46	1.077	-3.772	.000

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة التي تؤثر على المراجع الخارجي ،

تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول

رقم (11) .

الجدول رقم (11) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة التي تؤثر على المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة	3.0975	0.79128	1.232	0.221

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 1.232 بدلالة معنوية محسوبة 0.222، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، فهذا يشير إلى وجود تدن في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة على المراجع الخارجي حيث إن هناك تأثيراً قوياً للعامل التالي :-

1. تعثر الوضع المالي للشركة .

وهناك تأثير متوسط للعوامل التالية :-

1. إصدار الشركة أسهم لأول مرة لغرض التمويل .

2. زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة .

وهناك تأثير ضعيف للعامل التالي :-

1. الاندماج في شركات أخرى يؤدي إلى رغبة الملاك في تغيير المراجع .

3 - العوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل الأخرى خاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12) .

الجدول رقم (12) نتائج اختبار ولوكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على عامل

من العوامل الأخرى خاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	رغبة الشركة في مراجع متخصص .	3.63	1.060	-4.897	000.
2	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .	3.15	1.038	-1.312	189.
3	الحصول على خدمات إضافية .	2.97	1.226	-. 627	531.
4	ضعف الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .	3.00	1.110	-. 344	731.
5	قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع بالشركات .	3.44	1.048	-3.551	000.
6	ضعف الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .	3.39	1.154	-2.865	004.
7	كبر حجم مديونية الشركة .	3.48	1.283	-3.415	001.

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن :-

أ - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات

مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعوامل التالية :-

1. رغبة الشركة في مراجع متخصص .
2. قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع في الشركات .

3. ضعف الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .

4. كبر حجم مديونية الشركة .

وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل

ب - الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعوامل التالية : -

1. الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .

2. الحصول على خدمات إضافية .

3. ضعف الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة

وهذا يدل على أن درجات تأثير هذه العوامل متوسطة ولكنها غير معنوية

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة المتعلقة بالعوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي، تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (13) .

الجدول رقم (13) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع

العوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي	3.2943	0.58667	5.016	0.000

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 5.016 بدلالة معنوية محسوبة 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.294، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، فهذا يشير إلى وجود تأثير قوياً للعوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي، حيث إن هناك تأثيراً قوياً للعوامل التالية: -

1. رغبة الشركة في مراجع متخصص .
 2. قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع في الشركات .
 3. ضعف الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .
 4. كبر حجم مديونية الشركة .
- وهناك تأثير متوسط للعوامل التالية :-
1. الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .
 2. الحصول على خدمات إضافية .
 3. ضعف الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .
- 4- العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (14) .

الجدول رقم (14) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	الخلافا بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .	3.48	969.	- 4.419	0.000
2	إصدار المراجع تقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي .	3.87	1,041	- 6.255	0.000
3	الخلافا حول نطاق وإجراءات المراجعة .	3.41	954.	- 3.850	0.000
4	الخلافا حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة .	3.64	1,194	- 4.404	0.000
5	الخلافا حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية .	3.37	1,089	- 3.065	0.002

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) لجميع العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي. ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (15).

الجدول رقم (15) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع

العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي	3.5540	0.75791	7.310	0.0000

من خلال الجدول رقم (15) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 7.310 بدلالة معنوية محسوبة 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يشير إلى وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

5 - العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (16).

الجدول رقم (16) نتائج اختبار ولوكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	الخلافا حول طرق حساب الأتعاب .	3.80	1.082	- 5.654	000.
2	الخلافا حول طرق دفع الأتعاب .	3.29	977.	- 2.675	007.
3	تغيير أتعاب المراجع .	3.01	1.193	- .215	830.
4	تخفيض أتعاب المراجع .	3.64	1.115	- 4.842	000.

من خلال الجدول رقم (16) نلاحظ أن :

ت - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعوامل التالية :-

1- الخلافا حول طرق حساب الأتعاب .

2- الخلافا حول طرق دفع الأتعاب .

3- تخفيض أتعاب المراجع .

وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل على تغيير المراجع الداخلي .

ث - الدلالة المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعامل التالي :-

1. تغيير أتعاب المراجع .

وهذا يدل على أن درجة تأثير هذا العامل متوسطة .

ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على

جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (17)

الجدول رقم (17) يبين نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على

جميع العوامل المرتبطة بألعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المرتبطة بألعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي	3.4350	0.71741	6.064	0.000

من خلال الجدول رقم (17) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 6.064 بدلالة معنوية محسوبة 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.435 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بألعاب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بحيث يكون هناك تأثير قوي للعوامل التالية :

- 1 - الخلاف حول طرق حساب الأتعاب .
 - 2 - الخلاف حول طرق دفع الأتعاب .
 - 3 - تخفيض أتعاب المراجع .
- وهناك تأثير متوسط للعامل التالي :-
- 1 . تغيير أتعاب المراجع .

6 - العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في

تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (18) .

الجدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	تأخر موعد تقديم تقرير المراجعة .	3.86	817.	- 7.044	000.
2	ضعف مستوى تأهيل وخبرة أعضاء فريق المراجعة .	3.91	712.	- 7.684	000.
3	عدم تمتع مكتب المراجعة بالسمعة والشهرة الحسنة .	3.82	757.	- 7.174	000.
4	صغر مكتب المراجعة أمام الشركة تحت المراجعة .	3.52	882.	- 4.944	000.
5	ضعف جودة أداء مكتب المراجعة .	3.70	1.010	- 5.592	000.
6	عدم تقديم مكتب المراجعة أعمال وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى .	3.64	1.168	- 4.556	000.
7	تقديم مكتب المراجعة معلومات وهمية عن الوضع المالي للشركة .	4.00	995.	- 6.791	000.

من خلال الجدول رقم (18) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض

(3) لجميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي، وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل في تغيير المراجع الخارجي .
ولاختبار الفرضية الفرعية السادسة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية، باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (19) .

الجدول رقم (19) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع

العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي	3.7786	0.61265	12.708	0.000

من خلال الجدول رقم (19) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 12.708 بدلالة معنوية محسوبة 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.779، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى وجود تأثير قوي في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

7 - العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولوكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (20)

الجدول رقم (20) نتائج اختبار ولوكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	رغبة الجمعية العمومية في تغيير المراجع .	2.43	1.320	- 3.910	.000
2	رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية .	2.96	1.072	- .734	.463
3	رغبة الشركة في كسب ثقة المراجع .	2.87	1.203	- 1.520	.129
4	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة .	3.09	1.036	- .512	.609
5	وجود علاقة شخصية بين الإدارة والمراجع .	3.29	1.028	- 2.551	.011
6	التعثر في الوضع المالي للشركة .	3.27	827.	- 3.084	.002
7	اتساع حجم نشاط الشركة .	3.38	874.	- 3.878	.000
8	زيادة ربحية الشركة .	3.38	1.196	- 2.807	.005
9	تنوع الأنشطة في الشركة وتعقدتها .	3.63	1.169	- 4.523	.000

من خلال الجدول رقم (20) نلاحظ ما يلي :-

أ - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعوامل التالية :-

1. رغبة الجمعية العمومية في تغيير المراجع .
2. وجود علاقة شخصية بين الإدارة والمراجع .
3. التعثر في الوضع المالي للشركة .

4. اتساع حجم نشاط الشركة .

5. زيادة ربحية الشركة .

6. تنوع الأنشطة في الشركة وتعقدتها .

وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل .

ب - الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعوامل التالية : -

1. رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية .

2. رغبة الشركة في كسب ثقة المراجع .

3. رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة .

وهذا يدل على أن درجات تأثير هذه العوامل متوسطة

ولاختبار الفرضية الفرعية السابعة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، وكانت النتائج كما بالجدول رقم (21) .

الجدول رقم (21) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع

العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي	3.1444	0.57800	2.499	0.014

من خلال الجدول رقم (21) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 2.499 بدلالة معنوية محسوبة 0.014، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.144، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير

إلى وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

8 - العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (22)

الجدول رقم (22) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع .	3.77	839.	- 6.697	000.
2	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي .	3.54	758.	- 5.775	000.
3	الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية .	2.95	1.226	-.764	445.
4	إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .	3.52	948.	- 4.665	000.
5	الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .	3.84	1.061	- 5.891	000.
6	الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة .	3.74	1.021	- 5.632	000.

من خلال الجدول رقم (22) نلاحظ أن :-

ت - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومتوسطات إجابات

مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعبارات

1. الخلاف حول نطاق وإجراءات عمل المراجع .
 2. الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي .
 3. إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .
 4. الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .
 5. الخلاف حول أتعاب عملية المراجعة .
- وهذا يدل على ارتفاع درجات تأثير هذه العوامل .

ث - الدلالة المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعامل التالي :

1. الخلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية . وهذا يدل على أن درجة تأثير

هذا العامل متوسط

ولاختبار الفرضية الفرعية الثامنة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (23) .

الجدول رقم (23) يوضح نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على

جميع العبارات المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على

تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي	3.5600	0.61478	9.109	0.000

من خلال الجدول رقم (23) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (9.109) بدلالة معنوية محسوبة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.560)، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي.

9 - العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي

لاختبار معنوية درجة تأثير كل عامل من العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (24) .

الجدول رقم (24) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على

العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي .

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	جودة أعمال مكتب المراجعة .	3.51	1.059	- 4.268	000.
2	شهرة مكتب المراجعة .	3.47	1.159	- 3.792	000.
3	حجم مكتب المراجعة .	3.57	1.112	- 4.531	000.
4	الرغبة في التخصص في قطاع معين .	3.90	1.020	- 6.205	000.

من خلال الجدول رقم (24) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) لجميع العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي، وهذا يدل على ارتفاع درجات التأثير لهذه العبارات .

ولاختبار الفرضية الفرعية التاسعة المتعلقة بالعوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، وكانت النتائج كما بالجدول رقم (25) .

الجدول رقم (25) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع

العبارات المتعلقة بالعوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي.	3.6125	0.81446	7.520	0.000

من خلال الجدول رقم (25) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 7.50 بدلالة معنوية محسوبة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.613)، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

10 - اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية المتعلقة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العوامل المتعلقة بهذه الفرضية باستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (25) .

الجدول رقم (25) يوضح نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على

جميع العبارات المتعلقة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .	3.407	0.365	11.151	0.000

من خلال الجدول رقم (25) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (11.151) بدلالة معنوية محسوبة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، والمتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.407)، وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى وجود تأثير قوي للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وقد كانت مستويات التأثير مختلفة كما مبين في الآتي :-

1. يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي.
2. يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة على المراجع الخارجي .
3. يوجد تأثير قوي للعوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي .
4. يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .
5. يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بألعاب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي
6. يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.
7. يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

8. وجود تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي.

9. يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بأداء مكتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

النتائج والتوصيات

أولاً :- النتائج

أ - يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي. بحيث هناك تأثير قوي بسبب تأثير العوامل التالية :

1. رغبة الإدارة الجديدة في مراجع آخر لأسباب شخصية .
2. رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالشركة .

وهناك تأثير ضعيف لأنه أصغر من قيمة المتوسط للعامل التالي :

- 1 . رغبة الإدارة الجديدة للشركة في إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة .

ب - يوجد تدنٍ في مستوى تأثير العوامل المرتبطة بتغيير الشركة الجديدة على المراجع الخارجي حيث هناك تأثير قوي بسبب تأثير العامل التالي :

- 1 . تعثر الوضع المالي للشركة .

وهناك تأثير متوسط للعوامل التالية:

- 1 . إصدار الشركة أسهم لأول مرة لغرض التمويل .
- 2 . زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة .

وهناك تأثير ضعيف للعامل التالي :

- 1 . الاندماج في شركات أخرى يؤدي برغبة الملاك إلى تغيير المراجع

ت - وجود تأثير قوي للعوامل الأخرى الخاصة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي حيث إن هناك تأثيراً قوياً للعوامل التالية :-

- 1 . رغبة الشركة في مراجع متخصص .

2. قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع بالشركات .

3. ضعف الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .

4. كبر حجم مديونية الشركة .

وهناك تأثير متوسط للعوامل التالية : -

1. الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .

2. الحصول على خدمات إضافية .

3. ضعف الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .

ث - يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي .

ج - يوجد تأثير قوي للعوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي، حيث هناك تأثير قوي للعوامل التالية :

1. الخلاف حول طرق حساب الأتعاب ،

2. الخلاف حول طرق دفع الأتعاب ،

3. تخفيض أتعاب المراجع ،

وهناك تأثير متوسط للعامل التالي : -

1. تغيير أتعاب المراجع .

ث - يوجد تأثير قوي لجميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي .

ج - يوجد تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتغيير المراجع بالشركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

ح - وجود تأثير قوي للعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي.

خ- يوجد تأثير قوي للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

ثانياً : - التوصيات :-

1 - يجب على الإدارة العليا في الشركات الابتعاد على الميول الشخصية، ومعالجة المواقف بشكل علمي .

2 - يجب أن تكون الإدارة الجديدة للشركة امتداداً لإدارة الشركة القديمة .

3 - يجب على الإدارة العليا الجديدة في الشركة أن تسير حسب السياسات الموضوعية من قبل الإدارة القديمة في تعيين وطريقة عزل المراجع .

4 - يجب على الشركات عدم تحميل المراجع الخارجي أخطائها في اتخاذ القرارات، وخاصة في الأحوال المالية لكي يتم عزله .

5 - يجب أن تأخذ الشركات في اعتبارها تعيين مراجع متخصص في نفس مجال نشاطها .

6 - يجب أن لا يتم عزل المراجع الخارجي من عمله بسبب اتباعه للمبادئ والفروض المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وكذلك السياسات الموضوعية من قبل الشركة من خلال القرارات واللوائح المتبعة .

7 - يجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي في تحديد الأتعاب وطريقة دفعها وغيرها من الأمور الأخرى والمتعلقة باتعاب المراجعة .

8 - على مكتب المراجعة الخارجية أن تكون لديه المقدرة اللازمة من خلال توفير مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يزيد من أداء المكتب (مكتب المراجعة)، ويمنحه الشهرة والسمعة الحسنة مما يؤدي إلى تقديم تقارير المراجعة في الموعد المحدد لها .

9 - تطبيق كافة القوانين والتشريعات المتعلقة بتعيين المراجع الخارجي .

10 - على المراجع الخارجي أن يتمتع بالاستقلالية اللازمة لإنجاز المهام المناطة به على أكمل وجه، وإصداره تقرير وفق عملية المراجعة التي قام بها .

المراجع

المراجع العربية:

- 1 - أبوالحسن، علي أحمد (1993)، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني، دراسة ميدانية في المملكة السعودية، الإدارة العامة، يناير، 39 - 76 .
- 2 - العدلي، وفاء محمد كريم، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي (دراسة مقارنة بين وجهتي نظرالشركات المساهمة ومكاتب المراجعة الخارجية المدرجين في سوق المال الليبي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، 2014 .
- 3 - الفضل، مؤيد محمد علي (، 2003)، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق:دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين، المجلة العربية للمحاسبة، مايو، 23 - 52 .
- 4 - خشارمة، حسين علي والعمري، أحمد محمد، 2000، تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات : دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الأول للمحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك .
- 5 - قطب، أحمد سباعي (، 2003)، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر، دراسة تحليلية ميدانية، - مجلة الدراسات المالية، يوليو، 655 - 686
- 6 - حميد عبدالله على مسواك،(2008)، العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية، جامعة اسيوط كلية التجارة، رسالة غير منشورة.

المراجع الأجنبية: -

- 1 - Bedingfield, J. P. and loeb, S. E., (1974), Auditor Changes An Examination, Journal of Accountancy, March : 66 - 69 .
- 2 - Carpenter, C. G. and Strowser, R. H. (1971), Displacement of Auditors when Chents Go Public, Journalof Account, Journal of Accountancy, June; 55 - 58.
- 3 - Feamley, s, Brandt, R. and Beattie, V. (2002),Financial Regulation of Public limited companies in the UK: A Way forward post. Enron Journal of Financial Regulation and Comliance, Sep 10 (3) : 254 - 265 .
- 4 - Fried, D. and Schiff. A. (1981), CPA Switches and Associated Market. Reactions, The Accounting Review April: 326 - 341 .
- 5 - Gregory, A. and Collier, P., (1996), Audit Fees and Aduiter changes: An Investigation of the persistence of fee Reduction by Type of change, Journal of Business Finance and Accounting, January, 23 (1) : 13 - 38 .
- 6 - Haskins, M. and Williams, D., (1990), A. Contingent Model of Intrabrig Eight Auditor Change, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Fall: 10 (1) .
- 7 - McConnell, D., (1984), Auditor changes and Reported Disagreements, Auditing: A Journal of Practice & Theory, spring: 44 - 46 .

Factors affecting the process of

changing the External Auditor

An empiricel study from the viewpoint of financial managers
and external auditors in Libya

■ Dr. Mustafa Sassi Belgasem* ■ Dr. Husni Ramadhan Aboulqasim** ■ Dr. Jamil Mohamed Khlata***

Abstract: -

This research aims at identifying the factors affecting the process of changing the external auditor from the viewpoint of the financial managers and the external auditors. Also, the degree of difference in the effect of the financial managers and external auditors and determining the most influential factors. The research reached the following results:

- A) There is a low level of influence of the factors associated with changing the management of the company in changing the external auditor.
 - B) There is a low level of influence of the factors associated with the change of the new company to the external auditor.
- There is a strong influence on other special factors that affect the change of the external auditor.
- C) There is a strong impact on all factors related to accounting principles and policies affecting the change of the external auditor.
 - D) There is a strong impact on the factors associated with the change of references in the company affecting the change of external auditor.
 - E) strong influence of factors associated with the application of auditing standards and rules of professional conduct affecting change the external auditor.

- Faculty of Economics - Faculty member - University of Sabratha*

- Faculty of Economics - Faculty member - University of Sabratha**

- Faculty of Economics - Faculty member - University of Sabratha***