Comprehensive Journal of Science
Volume (10), Issue (39), (March, 2026)
ISSN: 3014-6266

مجلة العلوم الشاملة
المجلد (10) ملحق العدد 39 مارس 2026
ردمد: 3014-6266

دراسة عوامل تغيير المراجع القانوني الخارجي المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعين القانونيين المقيدين في سوق الأوراق المالية الليبي.

محمد الطاهر المحروق

الأكاديمية الليبية – فرع الجبل الغربي

Maguri75@gmail.com

A Study of the Factors Influencing External Auditors' Changes in the Audit Firm Environment from the External Auditor's Perspective: A Field Study of Audit Firms Listed on the Libyan Stock Exchange.

Mohamed Eltaher Elmahroug

Libyan Academy – Western Mountain Branch

تاريخ الاستلام: 2026/01/28 –تاريخ المراجعة:2026/02/27– تاريخ القبول: 2026/03/09– تاريخ للنشر 2026 /04/10

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. وتمثلت هذه العوامل في: المنافسة بين مكاتب المراجعة، أتعاب المراجعة، استقلالية المراجع، والإطار التنظيمي والرقابي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة من المراجعين الخارجيين. كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، تمثلت في المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ومعامل ارتباط بيرسون، وتحليل التباين الأحادي(ANOVA) ، إضافة إلى تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقات ارتباط موجبة ودالة إحصائياً بين جميع أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي. كما كشفت نتائج تحليل الانحدار عن وجود تأثير معنوي لهذه الأبعاد، حيث تبين أن استقلالية المراجع تمثل العامل الأكثر تأثيراً، تليها المنافسة بين مكاتب المراجعة، ثم أتعاب المراجعة، وأخيراً الإطار التنظيمي والرقابي، كما أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى المؤهل العلمي، في حين لم تظهر فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى سنوات الخبرة.وفي ضوء هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتنظيم المنافسة بين مكاتب المراجعة، وتطوير الإطار التنظيمي والرقابي، بما يسهم في تحسين جودة المراجعة واستقرار العلاقة المهنية.

الكلمات المفتاحية: تغيير المراجع الخارجي، بيئة مكاتب المراجعة، المراجع الخارجي، الشركات المساهمة.

Abstract

This study aims to examine the impact of factors related to the audit firms' environment on external auditor change in Libyan joint-stock companies from the perspective of external auditors. These factors include competition among audit firms, audit fees, auditor independence, and the regulatory and supervisory framework.

The study adopts a descriptive–analytical approach and uses a questionnaire as the primary tool for data collection from a sample of external auditors. A set of statistical techniques is employed, including descriptive statistics, Pearson correlation, one–way (ANOVA) and multiple linear regression analysis. The findings reveal significant positive relationships between all dimensions of the audit firms' environment and external auditor change. The regression results indicate that these factors have a statistically significant impact, with auditor independence being the most influential factor, followed by competition among audit firms, audit fees, and the regulatory framework.

The results also show significant differences attributed to educational qualification, while no significant differences are found with respect to years of experience. Based on these findings, the study recommends enhancing auditor independence, regulating competition among audit firms, and strengthening the regulatory framework to improve audit quality and ensure stability in auditor–client relationships.

Keywords; External Auditor Change, Audit Firm Environment, External Auditor, Joint-Stock Companies

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1.المقدمة

تشـــهد مهنة المراجعة الخارجية في الســـنوات الأخيرة تطورات متســـارعة نتيجة التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، والتي اتسـمت بتزايد تعقيد العمليات المالية واتســاع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسـبية في اتخاذ القرارات الاقتصـــادية (النجار ،2022)، وقد أدى ذلك إلى تعزيز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي بوصـــفه آلية رقابية مســـتقلة تسهم في تعزيز مصداقية التقارير المالية وتقليل فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، حيث تُعد جودة المراجعة أحد الركائز الأساسية لتعزيز الشفافية في التقارير المالية(Francis, 2011) .

كما أنه أصـــبحت جودة المراجعة واســـتقلالية المراجع من القضـــايا الجوهرية التي تحظى باهتمام متزايد في الأدبيات المحاسبية، نظراً لتأثيرهما المباشـر على موثوقية التقارير المالية وثقة المستخدمين فيها (الدليمي،2022)، إلا أن تحقيق هذه الجودة لا يعتمد فقط على الخصـائص الفردية للمراجع، بل يتأثر بدرجة كبيرة ببيئة مكاتب المراجعة، بما تشـمل من عوامل مهنية واقتصـــادية وتنظيمية، مثل المنافســـة، وهيكل الأتعاب، ونظم الجودة، والإطار الرقابي (Salehi et al, 2022).

إن بين الظواهر التي تعكس طبيعة هذه البيئة المهنية، تبرز ظاهرة تغيير المراجع الخارجي، والتي تُعد مؤشـــراً مهماً على اســتقرار العلاقة المهنية بين المراجع والمنشــأة، كما تعكس في كثير من الأحيان مســتوى التوازن بين متطلبات الاســـتقلالية المهنية والضـــغوط الاقتصـــادية والتنظيمية (عبد الغني، 2023)، كما أن قرار تغيير المراجع يرتبط بعوامل متعددة، من بينها أتعاب المراجعة، ومستوى الاستقلالية، وجودة الأداء المهني(Almutairi et al, 2020) .

كما توضح الأدبيات أن بيئة مكاتب المراجعة تمثل إطاراً حاسماً في تفسير هذه الظاهرة، حيث تؤثر المنافسة بين المكاتب، وضـعف الإطار التنظيمي، ومسـتوى الرقابة المهنية، في اسـتقرار العلاقة بين المراجع والعميل. ففي البيئات التي تتســم بضــعف التنظيم المهني، تزداد احتمالات تغيير المراجع لأســباب غير مهنية، وهو ما قد ينعكس ســلباً على جودة التقارير المالية(AlQadasi et al., 2024) .

2. مشكلة الدراسة

تواجه بيئة مكاتب المراجعة في ليبيا تحديات مهنية وتنظيمية، من أبرزها شـدة المنافسـة بين المكاتب، وضـعف الإطار الرقابي، وتأثير أتعاب المراجعة على استقلالية المراجع، وتنعكس هذه العوامل بشكل مباشر على استقرار العلاقة المهنية بين المراجع الخارجي والشركة.

وتُعد ظاهرة تغيير المراجع القانوني الخارجي من أبرز المؤشـرات التي تعكس تأثير هذه البيئة، حيث لا يرتبط قرار التغيير فقط بعوامل مهنية، بل يتأثر أيضاً بظروف بيئة مكاتب المراجعة. وعلى الرغم من أهمية هذا الموضوع، إلا أن الدراسـات التي تناولت العلاقة بين بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع الخارجي في البيئة الليبية لا تزال محدودة، بناءً على ذلك، تسـعى هذه الدراسـة إلى تحليل العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة ودورها في التأثير على تغيير المراجع القانوني الخارجي، وذلك من خلال الإجابة عن السـؤال الرئيس التالي: **ما مدى تأثير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟**

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الأول: ما درجة تأثير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي؟

السؤال الثاني: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقدير هذه العوامل تعزى إلى المؤهل العلمي وسنوات الخبرة؟

3. اهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

أ. التعرف على درجة تأثير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية.

ب. تحليل دور بيئة مكاتب المراجعة في تفسـير ظاهرة تغيير المراجع القانوني الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

ت. التعرف على الفروق الجوهرية في آراء المراجعين حول هذه العوامل وفقاً لمتغيراتهم الديموغرافية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

4. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسـة أهميتها من تناولها للعلاقة بين بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي، وهي من الموضوعات المرتبطة مباشرة بجودة المراجعة واستقلالية المراجع. كذلك تتمثل الأهمية العلمية في إسهامها في توضيح دور العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة في تفسـير ظاهرة تغيير المراجع الخارجي، بما يدعم الأدبيات المحاسـبية، خاصـة في البيئة الليبية التي تعاني من محدودية الدراسـات في هذا المجال. أما من الناحية التطبيقية فإن النتائج المتوقعة سـتشـكل رافداً معلوماتياً هاماً لمتخذي القرار في سـوق الأوراق المالية الليبي ونقابة المحاسـبين والمراجعين، عبر تسـليط الضوء على التحديات الواقعية التي تواجه المكاتب المقيدة—مثل ضـغوط الأتعاب وضـعف الأطر الرقابية—مما يسـهم في تطوير التشريعات المنظمة للمهنة، وتحسين جودة بيئة العمل داخل المكاتب، وهو ما ينعكس في نهاية المطاف على تعزيز استقلالية المراجع الخارجي ورفع كفاءة التقارير المالية الصادرة عنه.

5. فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضـية الرئيسـية: توجد علاقة ذات دلالة إحصـائية بين العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

الفرضيات الفرعية.

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة (المنافسة بين المكاتب، أتعاب المراجعة، استقلالية المراجع، الإطار التنظيمي والرقابي) ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

الفرضـــية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصـــائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي.

الفرضـــية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصـــائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى سنوات الخبرة.

6.الدراسات السابقة

دراسـة (2019) .Salehi et al :هدفت الدراسـة إلى تحليل تأثير أتعاب المراجعة، واسـتقلالية المراجع، والمنافسـة بين مكاتب المراجعة على قرار تغيير المراجع الخارجي، حيث اعتمدت على المنهج الكمي باسـتخدام اسـتبيان وتحليل الانحدار المتعدد. وأظهرت النتائج أن الأتعاب والضـــغوط الإدارية والمنافســـة تؤثر بشـــكل معنوي في قرار التغيير، في حين تُعد استقلالية المراجع العامل الأكثر تأثيراً في استقرار أو إنهاء العلاقة المهنية.

دراسة مسعود ومامش (2020): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، مع التركيز على العلاقة بين هذا التغيير وتكلفة عملية المراجعة وأتعابها، وذلك من خلال دراســـة ميدانية على البنوك العاملة في اليمن. واعتمدت الدراسـة على المنهج الوصـفي التحليلي باسـتخدام الاسـتبيان كأداة رئيسـية لجمع البيانات من العاملين في البنوك، وأظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصـائية بين التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتحسـن جودة المراجعة من وجهة نظر أفراد العينة، مما يشير إلى أهمية هذا الإجراء في تعزيز كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

دراســة باعطوه والشــهري (2021): هدفت إلى تحليل العوامل المؤثرة في قرار الشـركات بتغيير مكاتب المراجعة الداخلية المسندة لمكاتب خارجية، مع التركيز على دور لجنة المراجعة. اعتمدت على بيانات (572) شركة مدرجة في سوق مسقط خلال الفترة (2005–2019) باســتخدام الانحدار اللوجســتي. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين اســتقلالية لجنة المراجعة واحتمالية التغيير، وعلاقة ســلبية مع حجم اللجنة وعدد اجتماعاتها. كما تبين أن الخبرة المالية لأعضـــاء اللجنة تعزز قرار التغيير، خاصة نحو مكاتب أكبر، مما يؤكد دور الحوكمة في تحسين جودة المراجعة.

دراســـة المحروق (2021): هدفت إلى التعرف على العوامل المرتبطة بالشـــركة المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات الليبية. استخدمت المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبيان وُزع على (25) مفردة، وتم تحليل (22) استبانة. أظهرت النتائج غياب تشـريعات تنظم مدة بقاء المراجع، مما يسـهم في انتشـار ظاهرة التغيير. وأوصـت بضـرورة الالتزام بالضوابط القانونية عند تغيير المراجع الخارجي.

دراسـة (2023)Habib& Bhuiyan: هدفت إلى تحليل دور فعالية لجان المراجعة في الحد من تغيير المراجع الخارجي ضمن إطار الحوكمة المؤسسية. اعتمدت على بيانات شركات مدرجة باستخدام نماذج الانحدار اللوجستي. أظهرت النتائج أن اســتقلالية وخبرة لجان المراجعة تقلل من احتمالية تغيير المراجع، حيث تعزز هذه اللجان اســتقلالية المراجع وتحد من الضغوط الإدارية، مما يساهم في استقرار العلاقة المهنية.

دراســـة الملهوف (2024): هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية من خلال آراء المراجعين ومديري الشـركات. تم اعتماد (12) عاملاً موزعة على ثلاثة محاور: عوامل خاصـة بالشـركات، وعوامل مرتبطة بالمكاتب، وعوامل مهنية. أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لجميع العوامل، دون وجود فروق بين آراء المراجعين والمديرين، مما يعكس اتفاقاً حول محددات التغيير.

دراسة الحويج والشلباق (2025): هدفت الدراسة إلى قياس تأثير العوامل المرتبطة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تفضيلات العملاء عند اختيار هذه المكاتب من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية، حيث تم تحليل بيانات عينة مكونة من (100) مفردة باستخدام برنامج SPSS.وأظهرت النتائج أن جودة خدمات المراجعة، وسمعة المكتب، والرسوم المهنية، والعلاقات السابقة مع العملاء، والالتزام بالمواعيد، تمثل أبرز العوامل المؤثرة وبدرجة عالية في تفضيلات العملاء. كما أوصت الدراسة بضرورة دعم الأطر التنظيمية وتعزيز الدور المهني لمكاتب المراجعة بما يرفع من مستوى الثقة والتنافسية في البيئة الليبية.

دراسة القوج وبابكر (2025): هدفت الدراسة إلى تحليل أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السودان، مع التركيز على ثلاثة أبعاد رئيسية تتمثل في القدرة على اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، والالتزام بالمعايير المهنية الدولية، وكفاءة التنفيذ الميداني. واعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (142) مشاركًا من مختلف المستويات الوظيفية في (12) مكتب مراجعة، بنسبة استجابة بلغت (32.2%). وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري للمراجع وتحسن جودة المراجعة بمختلف أبعادها. كما أوصت الدراسة بضرورة تعزيز سياسات التغيير الدوري، وتطوير البرامج التدريبية للمراجعين، وتحديث المعرفة المهنية بما يواكب التطورات في مهنة المراجعة.

دراسة أحمد والتير (2025): هدفت الدراسة إلى تحليل أثر خصائص مكاتب المراجعة الخارجية على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في مدينة مصراته، وشملت خصائص المكاتب كلًّا من حجم المكتب، والتخصص القطاعي، وتقديم الخدمات الاستشارية، وسمعة المكتب، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة مكونة من (91) مفردة، وأظهرت النتائج وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لبعض خصائص مكاتب المراجعة، خاصة التخصص القطاعي والخدمات الاستشارية وسمعة المكتب، على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، في حين لم يكن لحجم المكتب تأثير معنوي.

يتضح من الدراسات السابقة اهتمامها بتحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من زوايا متعددة، حيث ركزت بعض الدراسات على العوامل المهنية والحوكمية مثل استقلالية المراجع ولجان المراجعة، وأكدت دورها في الحد من التغيير، بينما تناولت دراسات أخرى أثر التغيير الدوري على جودة المراجعة وأثبتت وجود علاقة إيجابية بينهما. كما أبرزت بعض الدراسات أهمية العوامل الاقتصادية والتنافسية مثل الأتعاب وسمعة المكتب في التأثير على قرارات التغيير، في حين أكدت الدراسات الليبية خصوصية البيئة المحلية من حيث ضعف الأطر التنظيمية وانتشار الظاهرة. وبوجه عام، اتفقت معظم الدراسات على أن قرار تغيير المراجع الخارجي هو نتيجة تفاعل عدة عوامل مترابطة. ومع ذلك، يلاحظ وجود فجوة بحثية تتمثل في محدودية الدراسات التي تناولت العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة بشكل متكامل وربطها مباشرة بقرار التغيير، خاصة في البيئة الليبية، وهو ما تسعى هذه الدراسة إلى معالجته.

الفصل الثاني الجانب النظري

المبحث الأول: ماهية تغيير المراجع القانوني

1. مفهوم تغيير المراجع الخارجي

يعتبر تغيير المراجع القانوني الخارجي من الظواهر التي حظيت باهتمام متزايد في الأدبيات المحاسبية، لما لها من ارتباط مباشر بجودة المراجعة واستقلالية المراجع. ويُقصد به إنهاء العلاقة التعاقدية بين المنشأة ومراجعها الخارجي، واستبداله بمراجع آخر، سواء تم ذلك بشكل اختياري من قبل إدارة المنشأة أو نتيجة لمتطلبات تنظيمية (عبد الله، 2015).

ولا يُنظر إلى هذا التغيير على أنه مجرد إجراء إداري، بل يعكس طبيعة العلاقة المهنية بين المراجع والمنشأة، ومدى التوافق بينهما فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية ومستوى الالتزام بالمعايير المهنية. أن قرار تغيير المراجع يتأثر بعدة عوامل

اقتصادية وتنظيمية ومهنية، ولا يحدث بصورة عشوائية (Habib & Bhuiyan, 2023) كما يُستخدم تغيير المراجع في كثير من الدراسات كمؤشر غير مباشر على جودة المراجعة، حيث قد يدل على وجود ضغوط تمارسها الإدارة، أو عدم رضاها عن مواقف المراجع المهنية، أو سعيها للحصول على خدمات أقل تكلفة (المحروق، 2018).

2. أنواع تغيير المراجع الخارجي

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من تغيير المراجع الخارجي:

- **التغيير الإلزامي:** يحدث نتيجة لوجود قوانين وتشريعات تلزم المنشآت بتغيير المراجع بعد فترة زمنية محددة، وذلك بهدف الحد من العلاقات طويلة الأجل بين المراجع والعميل، والتي قد تؤثر على استقلاليته. ويُعد هذا النوع من التغيير أحد الآليات التي تستخدمها الجهات التنظيمية لتعزيز جودة المراجعة (السبيعي، 2023).
- **التغيير الاختباري:** يتم هذا النوع من التغيير بناءً على قرار إدارة الشركة، وغالباً ما يكون نتيجة لعوامل متعددة، مثل الخلافات المهنية، أو الرغبة في تخفيض أتعاب المراجعة، أو البحث عن جودة أعلى في خدمات المراجعة، ويُعد هذا النوع الأكثر شيوعاً في البيئات التي لا تفرض قيوداً تنظيمية صارمة (العتيبي، 2022).

3. دوافع تغيير المراجع الخارجي: تتعدد دوافع تغيير المراجع الخارجي، ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

أ. **الدوافع المرتبطة بالمخاطر المهنية والقانونية:** تعتبر الرغبة في تجنب المخاطر من أقوى الدوافع التي تجعل المراجع يتخذ قراراً بالانسحاب أو التغيير. ويشير (Francis, 2011)إلى أن المراجعين يميلون لتغيير علاقتهم بالعملاء الذين يظهرون مستويات عالية من المخاطر المالية أو الإدارية التي تفوق قدرة "نظام الرقابة على الجودة" داخل المكتب.

ب. **الدوافع المرتبطة بالنزاعات والتباعد المهني:** تنشأ هذه الدوافع نتيجة غياب التوافق بين المراجع وإدارة المنشأة حول المعالجات المحاسبية أو مستوى الإفصاح. ويرى **(Beattie & Fearnley, 2018)** أن "خلافات الرأي المهني (Opinion Shopping) "تدفع الشركات أحياناً لتغيير المراجع بحثاً عن مكتب آخر أكثر مرونة، إلا أن المراجعين في المكاتب الرصينة قد يبادرون بالتغيير والانسحاب إذا شعروا بتهديد لاستقلاليتهم.

ت. **الدوافع الاقتصادية والتشغيلية:** ترتبط هذه الدوافع بالجدوى المالية والاستراتيجية للمهمة داخل مكتب المراجعة. ويشير (Al-Thuneibat et al., 2011) إلى أن "دوافع التكلفة" تلعب دوراً حاسماً؛ فإذا زادت تكلفة تنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير الدولية عن الأتعاب المتفق عليها، يصبح التغيير خياراً اقتصادياً للمكتب.

ث. **الدوافع المرتبطة ببيئة المراجعة:** مثل شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وضعف الرقابة المهنية، وغياب التنظيم الفعال للسوق، وهي عوامل ترتبط مباشرة ببيئة المراجعة وتؤثر في استقرار العلاقة المهنية (المحروق، 2018).

4. آثار تغيير المراجع الخارجي: يترتب على تغيير المراجع الخارجي مجموعة من الآثار، من أبرزها:

- فقدان المعرفة التراكمية لدى المراجع السابق.
- ارتفاع تكاليف المراجعة نتيجة إعادة الفحص.
- انخفاض جودة المراجعة في الفترة الأولى.
- التأثير على ثقة مستخدمي القوائم المالية؛

أن تغيير المراجع قد يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية على المدى القصير، خاصة في حال عدم وجود مبررات مهنية واضحة (Almutairi et al., 2020).

المبحث الثاني: بيئة مكاتب المراجعة

1. مفهوم بيئة مكاتبة المراجعة

تشـــير بيئة مكاتب المراجعة إلى مجموعة الظروف المهنية والتنظيمية والاقتصـــادية التي تؤثر في أداء المراجعين وســـلوكهم، وتشـــمل هذه البيئة عناصـــر متعددة مثل درجة المنافســـة بين المكاتب، وهيكل الأتعاب، ونظم إدارة الجودة، ومستوى الالتزام بالمعايير المهنية، وقوة الرقابة التنظيمية (حسين، 2021).

وتُعد هذه البيئة الإطار الذي تتحدد من خلاله طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل، حيث تؤثر في مستوى الاستقلالية المهنية، وفي جودة الأداء، وفي استقرار العلاقة التعاقدية بين الطرفين.

2. خصائص بيئة مكاتب المراجعة

تتسم بيئة مكاتب المراجعة بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من البيئات المهنية، ومن أبرزها:

أ. **المنافسة بين مكاتب المراجعة:** تعتبر المنافسة أحد أبرز أبعاد بيئة مكاتب المراجعة، حيث تسعى المكاتب إلى تعزيز حصتها السوقية من خلال جذب العملاء والحفاظ عليهم. وتأخذ هذه المنافسة أشكالاً متعددة، منها المنافسة على أساس السعر، أو جودة الخدمة، أو السمعة المهنية.

إلا أن المنافسة في سوق المراجعة قد تتجاوز في بعض الحالات حدودها المهنية، خاصة عندما تعتمد على تخفيض الأتعاب بشكل مبالغ فيه أو تقديم تنازلات تؤثر على جودة العمل المهني. وتشير الدراسات إلى أن المنافسة غير المنظمة قد تؤدي إلى إضعاف استقلالية المراجع، وزيادة احتمالات تغيير المراجع الخارجي، نتيجة سعي المنشآت للحصول على خدمات أقل تكلفة أو أكثر توافقاً مع مصالحها (السبيعي، 2023).

ب. **أتعاب المراجعة:** تمثل أتعاب المراجعة البعد الاقتصـــادي الأبرز في بيئة المراجعة، حيث تعكس القيمة المالية للخدمات المهنية المقدمة. ومن الناحية النظرية، يُفترض أن تتحدد هذه الأتعاب بناءً على حجم العمل وتعقيده، إلا أن الواقع العملي يشير إلى تأثرها بعوامل السوق، وخاصة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

وقد يؤدي انخفاض الأتعاب إلى زيادة الضغوط على المراجع الخارجي، مما قد يؤثر على جودة أدائه واستقلاليته، خاصـــة في حال اعتماد المكتب بشـــكل كبير على عميل معين. كما قد يدفع ذلك بعض المنشـــآت إلى تغيير المراجع الخارجي بحثاً عن خدمات أقل تكلفة، وهو ما يعكس العلاقة بين الأتعاب وســـلوك كل من المراجع والمنشـــأة (عبدالغني، 2023).

ت. **اســـتقلالية المراجع الخارجي:** تُعد اســـتقلالية المراجع الخارجي من أهم الركائز التي تقوم عليها مهنة المراجعة، حيث تمثل الضمان الأساسي لموضوعية الحكم المهني. وتشير الاستقلالية إلى قدرة المراجع على أداء عمله دون التأثر بأي ضـغوط أو مصـالح شـخصـية، إلا أن هذه الاسـتقلالية تتعرض لعدة تهديدات، من أبرزها الضـغوط الإدارية، والعلاقات طويلة الأجل مع العملاء، والاعتماد الاقتصـادي على الأتعاب. حيث أن ضـعف اسـتقلالية المراجع يؤدي إلى زيادة احتمالات تغيير المراجع الخارجي، خاصة في حال رفضه الاستجابة لضغوط الإدارة

ث. **الإطار التنظيمي والرقابي لمهنة المراجعة**

يمثل الإطار التنظيمي والرقابي أحد الركائز الأسـاسـية التي تضـبط بيئة مكاتب المراجعة، حيث يشـمل القوانين والتشريعات، والمعايير المهنية، وآليات الرقابة والتفتيش.

وفي البيئات التي تتمتع بإطار تنظيمي قوي، تزداد درجة الالتزام بالمعايير المهنية، وتقل فرص حدوث ممارسـات غير مهنية. في المقابل، فإن ضـعف التنظيم يؤدي إلى انتشـار المنافسـة غير العادلة، والتأثير على اسـتقلالية المراجع، وزيادة حالات تغيير المراجع الخارجي لأسباب غير مهنية (عبد الله، 2015).

المبحث الثالث: عوامل تغيير المراجع القانوني الخارجي المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة

تتبلور عوامل تغيير المراجع القانوني الخارجي المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة في منظومة متداخلة الأبعاد تتجاوز المفاهيم الإجرائية البسيطة لتصبح انعكاساً لمدى مواءمة "البيئة المجهرية" للمكتب مع تطلعات الأطراف ذات المصلحة في سوق الأوراق المالية الليبي، حيث تبرز **المحددات التنظيمية والسياسات الداخلية** كعامل حاسم في استقرار العلاقة المهنية؛ إذ إن جودة أنظمة الرقابة على الأداء ومدى توفر بنية تحتية معرفية تدعم اتخاذ القرارات المعقدة تشكل صمام أمان يمنع الانزلاق نحو التغيير الاضطراري، وهو ما أصله **(Francis, 2011)**من خلال تأكيده على أن "ثقافة المكتب" هي المحدد الجوهري لجودة المخرج النهائي، وفي السياق الليبي يضيف **الشريف وآخرون(2019)**أن عجز العديد من المكاتب عن إعادة هيكلة بيئتها الداخلية لتتوافق مع المعايير الدولية (IFRS) خلق حالة من عدم الاستقرار المهني أدت إلى زيادة معدلات تدوير المراجعين، ويتوازى ذلك مع **المحددات الاقتصادية وهيكل التكاليف** التي تفرضها بيئة المنافسة الشرسة، حيث يؤدي قبول أتعاب متدنية (Lowballing) إلى استنزاف الموارد البشرية والتقنية للمكتب، مما يخلق بيئة عمل "عالية الضغط" تدفع المراجع—وفقاً لتحليل —**(Beattie & Fearnley, 2018)**للبحث عن مبررات لإنهاء التعاقد بمجرد ارتفاع سقف المخاطر المهنية، وهو واقع ملموس في ليبيا أثبته **عزوز، (2021)**كأحد أقوى دوافع التغيير الناتج عن عدم تكافؤ الجهد مع العائد المادي، كما يبرز **البعد التقني والتحول الرقمي** كمتغير استراتيجي؛ إذ إن الفجوة المعلوماتية بين المكاتب التقليدية والشركات المقيدة التي تستخدم أنظمة ERPمتطورة تفرض تحدياً فنياً يجعل من الاستمرار في المهمة مخاطرة غير محسوبة، وهو ما يفسره **الخلايلة (2020)**، بكون التغيير هنا وسيلة لرفع كفاءة عملية المراجعة من خلال اللجوء لمكاتب تمتلك أدوات مراجعة آلية (CAATs) تضمن دقة الإفصاح، وتكتمل هذه المنظومة بـ **عوامل المخاطر الرقابية والمسؤولية القانونية** الجسيمة تجاه هيئة سوق المال، حيث تملي ثقافة "التحوط المهني" داخل المكتب ضرورة التخلي عن العملاء الذين تتسم بيئاتهم الرقابية بالضعف، وذلك لحماية "السمعة المهنية" للمكتب من أي انهيارات محتملة قد تؤدي لمساءلة قانونية أو شطب من سجلات القيد.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

1. **منهج الدراسة:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره من أكثر المناهج ملاءمة لدراسة الظواهر المهنية والسلوكية، حيث يتيح هذا المنهج تحليل واقع الظاهرة محل البحث من خلال رصد خصائصها، وتفسير العلاقات القائمة بين متغيراتها، وصولاً إلى استخلاص نتائج علمية تدعم تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها.

ولتحقيق ذلك، تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للبيانات:

أولًا: المصادر الثانوية: تمثلت في مراجعة الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة، والتي شملت الكتب العلمية، والمقالات المنشورة في المجلات المحكمة، والدراسات السابقة، إضافة إلى الرسائل الجامعية والمصادر الإلكترونية العربية والأجنبية، وذلك بهدف بناء الأساس النظري للدراسة وتحديد المفاهيم الرئيسة المرتبطة بها.

ثانيًا: المصادر الأولية: تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية التي استهدفت المراجعين القانونيين الخارجيين المقيدين في سوق الأوراق المالية الليبي، حيث تم استخدام استبانة أُعدت خصيصاً لهذا الغرض، بما يتلاءم مع طبيعة متغيرات الدراسة وأهدافها.

وقد حرص الباحث على متابعة عملية جمع البيانات بشكل مباشر، مع تقديم التوضيحات اللازمة للمبحوثين عند الحاجة، لضمان وضوح بنود الاستبانة، وتحقيق درجة عالية من الدقة والموثوقية في الإجابات.

2. مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين القانونيين الخارجيين المقيدين في سوق الأوراق المالية الليبي، باعتبارهم الفئة الأكثر ارتباطاً بموضوع الدراسة، والأقدر على تقييم العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة وتأثيرها على تغيير المراجع القانوني الخارجي.

ونظراً لمحدودية حجم مجتمع الدراسة، تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع (25) استبانة على أفراد المجتمع، وتم استرجاع (23) استبانة، منها (22) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، بنسبة استجابة بلغت (88%)، وهي نسبة مقبولة لأغراض التحليل الإحصائي.

جدول (1): الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

مجتمع الدراسة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	الاستبانات غير الصالحة	الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
المراجعون القانونيون الخارجيون المقيدون في سوق الأوراق المالية الليبي	25	23	1	22	88%

يتضح من الجدول رقم (1) أن الباحث قام بتوزيع (25) استبانة على أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرجاع (23) استبانة، وبعد مراجعة الاستبانات المستردة تبين أن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل بلغ (22) استبانة، بنسبة استجابة قدرها (88%). وتُعد هذه النسبة مقبولة، خاصة في ظل محدودية مجتمع الدراسة واعتماد الباحث على أسلوب المسح الشامل، مما يعزز من ملاءمة البيانات المتحصل عليها لأغراض التحليل الإحصائي.

3. أداة الدراسة: تم الاعتماد على الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع البيانات الميدانية للدراسة، حيث تم إعدادها بما يتناسب مع طبيعة موضوع البحث وأهدافه، وبالاستناد إلى ما ورد في الأدبيات والدراسات السابقة المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

وقد صُممت الاستبانة لتغطي الأبعاد الرئيسة لمتغيرات الدراسة، والتي تعكس العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة، بما في ذلك مستوى المنافسة بين المكاتب، وأتعاب المراجعة، واستقلالية المراجع، والإطار التنظيمي والرقابي، وذلك بهدف قياس مدى تأثير هذه العوامل على قرار تغيير المراجع الخارجي.

ولغرض قياس استجابات أفراد العينة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم تحديد بدائل الإجابة بدرجات تتراوح بين (1) لا أوافق بشدة و(5) أوافق بشدة، بما يتيح تحويل آراء المبحوثين إلى بيانات رقمية قابلة للمعالجة والتحليل الإحصائي.

جدول (2) مقياس الدراسة المعتمد ليكرت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

التحليل الوصفي لمحاور الدراسة: لأغراض التفسير، يمكن اعتماد المعيار الآتي لمقياس ليكرت الخماسي:

- من 1.00 إلى 1.80 = غير موافق بشدة
- من 1.81 إلى 2.60 = موافق بشدة
- من 2.61 إلى 3.40 = موافق لحد ما
- من 3.41 إلى 4.20 = موافق

- من 4.21 إلى 5.00 = موافق بشدة

4. الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة

- تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، حيث تمثلت هذه الأساليب فيما يلي:
- **الأساليب الوصفية:** تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة، كما تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب فقرات الاستبيان وتحديد اتجاهات المبحوثين.
- **اختبار الثبات والصدق:** تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة، كما تم استخدام معامل ارتباط بيرسون للتحقق من صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي.
- **اختبار الفرضيات:** تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة، كما تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير أبعاد بيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي.
- **اختبار الفروق:** تم استخدام تحليل التباين الأحادي ((ANOVAلاختبار الفروق في استجابات أفراد العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية.

5. صدق وثبات أداة الدراسة

❖ **الصـــدق الظاهري:** تم التحقق من الصـــدق الظاهري لأداة الدراســـة من خلال عرضـــها على عدد من المحكّمين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك للتأكد من وضوح العبارات وملاءمتها لقياس متغيرات الدراسة.

❖ **صدق المقياس (الاتساق الداخلي).** صدق الاتساق الداخلي والمقصود به مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المتغير الذي تنتمي إليه الفقرة، فقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المتغير والدرجة الكلية للمتغير نفسه، والموضحة في الجداول التالية.

جدول رقم (3) صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد لمنافسة بين مكاتب بيئة المراجعة والدرجة الكلية لها.			معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد اتعاب المراجعة والدرجة الكلية لها			معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد استقلالية المراجع والدرجة الكلية لها			معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد الإطار التنظيمي والرقابي والدرجة الكلية لها		
ت		Sig.	ت		Sig.	ت		Sig.	ت		Sig.
1	.71**	.000	6	.68**	.000	11	.76**	.000	16	.69**	.000
2	.75**	.000	7	.72**	.000	12	.78**	.000	17	.72**	.000
3	.69**	.000	8	.70**	.000	13	.73**	.000	18	.74**	.000
4	.73**	.000	9	.66**	.000	14	.71**	.000	19	.70**	.000
5	.77**	.000	10	.74**	.000	15	.77**	.000	20	.73**	.000

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

يوضح الجدول رقم (3) أن جميع معاملات الارتباط بين فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها جاءت موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى (0.01)، حيث تراوحت القيم بين (0.66 – 0.78)، مما يدل على وجود درجة عالية

من الاتساق الداخلي بين الفقرات. كما تعكس هذه النتائج أن جميع الفقرات تقيس الأبعاد التي تنتمي إليها بشكل متجانس، وهو ما يؤكد تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الصدق وصلاحيتها للتحليل الإحصائي.

- **الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول اليها، وبين مدى ارتباط كل متغير من متغيرات الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان والمبينة بالجداول رقم (3) أي أن جميع معاملات الارتباط لجميع متغيرات الاستبيان دالة احصائية وبذلك يعتبر جميع المتغيرات صادقة لما وضعت لقياسه.
- **ثبات أداة القياس:** يشـير ثبات أداة القياس إلى مدى قدرتها على إعطاء نتائج متسـقة عند تطبيقها أكثر من مرة في ظل نفس الظروف، بما يعكس درجة استقرارها واعتماديتها في قياس متغيرات الدراسة.

وللتحقق من ثبات الاسـتبانة، تم اسـتخدام معامل الاتسـاق الداخلي(Cronbach's Alpha) ، حيث أظهرت النتائج أن قيمة معامل الثبات، كما هو موضح في الجدول رقم (4):

جدول رقم (4) نتائج اختبار الفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة

الرقم	البعد	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	**المنافسة بين مكاتب المراجعة**	5	0.82
2	**أتعاب المراجعة**	5	0.79
3	**استقلالية المراجع الخارجي**	5	0.84
4	**الإطار التنظيمي والرقابي**	5	0.81
الثبات الكلي للاستبيان		20	0.86

يتضـح من الجدول رقم (4) نتائج اختبار الثبات باسـتخدام معامل ألفا كرونباخ إلى أن قيم الثبات لجميع أبعاد الاسـتبيان جاءت مرتفعة، حيث تراوحت بين (0.79 – 0.84)، وهي قيم تقع ضـمن المسـتوى الجيد إلى الجيد جداً، مما يدل على تمتع الأداة بدرجة عالية من الاتسـاق الداخلي. كما بلغ معامل الثبات الكلي للاسـتبيان (0.86)، وهي قيمة مرتفعة تعكس موثوقية الأداة وصلاحيتها للاستخدام في التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة.

6. عرض نتائج اتفاق افراد العينة:

التحليل الوصفي لمتغير بيئة مكاتب المراجعة: بهدف التعرف على مستوى توافر العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة في المصارف محل الدراسة، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل استجابات أفراد العينة على عبارات هذا المتغير، وذلك لتحديد اتجاهات آرائهم ودرجة اتفاقهم. ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير بيئة مكاتب المراجعة.

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير بيئة مكاتب المراجعة

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التقدير	ترتيب الأهمية
1	تؤدي شدة المنافسة إلى قبول أتعاب منخفضة	4.12	0.71	مرتفع	3
2	المنافسة تؤثر على استقلالية المراجع	4.18	0.68	مرتفع	1
3	المنافسة غير المنظمة تضعف جودة المراجعة	3.95	0.75	مرتفع	10
4	السعي لكسب العملاء يؤدي لممارسات غير مهنية	4.05	0.70	مرتفع	6
5	المنافسة تؤثر على استقرار العلاقة المهنية	3.88	0.77	مرتفع	12
6	انخفاض الأتعاب يزيد الضغوط المهنية	4.20	0.66	مرتفع	2
7	تخفيض تكلفة المراجعة يدفع لتغيير المراجع	4.10	0.72	مرتفع	4
8	عدم تناسب الأتعاب يؤثر على جودة الأداء	4.05	0.70	مرتفع	7
9	الخلاف حول الأتعاب ينهي العلاقة المهنية	3.90	0.78	مرتفع	11
10	الأتعاب تؤثر على جودة الخدمة	3.98	0.74	مرتفع	9
11	الاستقلالية قد تؤدي إلى خلافات مع الإدارة	4.02	0.73	مرتفع	8
12	رفض الضغوط يدفع المنشأة لتغيير المراجع	4.08	0.70	مرتفع	5
13	الاعتماد المالي يؤثر على الاستقلالية	4.00	0.76	مرتفع	13
14	الضغوط الإدارية تؤثر على قرارات المراجع	3.96	0.75	مرتفع	14
15	طول العلاقة يؤثر على استقلالية المراجع	3.92	0.78	مرتفع	15
16	ضعف القوانين يزيد المشكلات المهنية	3.85	0.80	مرتفع	18
17	ضعف الجهات المنظمة يقلل الحماية	3.88	0.79	مرتفع	16
18	غياب جهة للفصل في النزاعات يزيد الخلافات	3.90	0.77	مرتفع	17
19	ضعف الرقابة يؤدي لممارسات غير مهنية	3.86	0.81	مرتفع	19
20	غياب تنظيم المنافسة يؤثر على استقرار السوق	3.84	0.82	مرتفع	20
المتوسط والانحراف المعياري العام		**3.99**	**0.75**		

يتضح من **الجدول (5)** إن نتائج التحليل الوصفي إلى أن متغير بيئة مكاتب المراجعة جاء بمستوى مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.99) بانحراف معياري (0.75)، وهو ما يعكس درجة اتفاق عالية بين أفراد العينة حول أهمية العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وتأثيرها في الواقع المهني. وتدل هذه النتيجة على وجود إدراك واضح لدى المبحوثين بأن بيئة العمل المحيطة بالمراجع الخارجي تمثل عاملاً مؤثراً في سلوكه المهني وقراراته.

وعلى مستوى الأبعاد الفرعية، جاء **بعد المنافسة بين مكاتب المراجعة** في المرتبة الأولى بمتوسط عام بلغ (4.04)، مما يدل على أن المنافسة تُعد من أبرز العوامل المؤثرة في بيئة المراجعة. وقد سجلت الفقرة المتعلقة بتأثير المنافسة على استقلالية المراجع أعلى متوسط حسابي بلغ (4.18) وانحراف معياري (0.68)، مما يعكس إدراكاً عالياً لدى أفراد العينة بأن الضغوط التنافسية قد تؤثر بشكل مباشر على موضوعية المراجع الخارجي، في حين جاءت الفقرة المتعلقة بتأثير

المنافسة على استقرار العلاقة المهنية في المرتبة الأخيرة ضمن هذا البعد بمتوسط (3.88)، وهو ما يشير إلى وجود تباين نسبي في تقييم هذا الجانب مقارنة ببقية الفقرات.

أما **بعد أتعاب المراجعة**، فقد جاء في المرتبة الثانية بمتوسط عام بلغ (4.05)، مما يعكس أهمية البعد الاقتصادي في تحديد طبيعة العلاقة بين المراجع والمنشأة. وقد حققت الفقرة المتعلقة بتأثير انخفاض الأتعاب على الضغوط المهنية أعلى متوسط بلغ (4.20) وانحراف معياري (0.66)، مما يدل على اتفاق قوي بين أفراد العينة على أن انخفاض الأتعاب يؤدي إلى زيادة الضغوط المهنية على المراجع، بينما جاءت الفقرة المتعلقة بالخلاف حول الأتعاب في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.90)، مما يشير إلى أن هذا العامل، رغم أهميته، يُعد أقل تأثيراً مقارنة ببقية الفقرات ضمن هذا البعد.

وفيما يتعلق **ببعد استقلالية المراجع الخارجي**، فقد سجل متوسطاً عاماً بلغ (3.99)، وهو مستوى مرتفع يعكس إدراك المبحوثين لأهمية الاستقلالية في العمل المهني، وقد جاءت الفقرة المتعلقة برفض المراجع للضغوط الإدارية وتأثير ذلك على تغيير المراجع في المرتبة الأولى بمتوسط (4.08)، مما يشير إلى أن تمسك المراجع باستقلاليته قد يؤدي إلى نشوء خلافات مع الإدارة، في حين جاءت الفقرة المتعلقة بطول مدة العلاقة المهنية في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.92)، وهو ما يدل على أن هذا العامل يُنظر إليه على أنه أقل تأثيراً نسبياً مقارنة ببقية العوامل المرتبطة بالاستقلالية.

أما **بعد الإطار التنظيمي والرقابي**، فقد جاء في المرتبة الأخيرة بمتوسط عام بلغ (3.87)، رغم بقائه ضمن المستوى المرتفع، مما يعكس إدراكاً لأهمية التنظيم المهني، ولكن بدرجة أقل مقارنة ببقية الأبعاد. وقد سجلت الفقرة المتعلقة بغياب جهة مستقلة للفصل في النزاعات أعلى متوسط بلغ (3.90)، مما يدل على أهمية هذا العامل في تقليل الخلافات المهنية. في المقابل، جاءت الفقرة المتعلقة بغياب تنظيم المنافسة في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.84)، وهو ما يشير إلى وجود تباين في تقييم تأثير هذا العامل بين أفراد العينة.

وبشكل عام، تعكس هذه النتائج أن العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة، سواء كانت تنافسية أو اقتصادية أو مهنية أو تنظيمية، تمثل منظومة متكاملة تؤثر في سلوك المراجع الخارجي واستقرار العلاقة المهنية، حيث تتقارب المتوسطات بين الأبعاد المختلفة (3.87 – 4.05)، مما يدل على أن جميع الأبعاد تلعب دوراً مهماً، دون وجود تباين كبير بينها، وهو ما يعزز من أهمية تناول هذه العوامل بشكل شامل عند تفسير قرارات تغيير المراجع القانوني الخارجي.

7. اختبار الفرضيات

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** وقد تم إعادة صياغتها في صور احصائية بحيث تكون:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة (المنافسة بين المكاتب، أتعاب المراجعة، استقلالية المراجع، الإطار التنظيمي والرقابي) ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة (المنافسة بين المكاتب، أتعاب المراجعة، استقلالية المراجع، الإطار التنظيمي والرقابي) ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

بهدف التحقق من طبيعة العلاقة بين أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، نظراً لملاءمته لتحليل العلاقات بين المتغيرات الكمية. ويسهم هذا الاختبار في تحديد مدى ارتباط كل بعد من الأبعاد بالمتغير التابع بشكل مستقل، ويوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

جدول (6): نتائج معامل ارتباط بيرسون بين أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي

البعد	معامل الارتباط(r)	مستوى الدلالة(Sig.)
المنافسة بين مكاتب المراجعة	0.79**	0.000
أتعاب المراجعة	0.76**	0.000
استقلالية المراجع	0.81**	0.000
الإطار التنظيمي والرقابي	0.74**	0.000

تشـير نتائج تحليل معامل ارتباط بيرسـون إلى وجود علاقات ارتباط موجبة ودالة إحصـائياً بين جميع أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.74 – 0.81)، وجميعها عند مستوى دلالة(Sig = 0.000) ، مما يؤكد قوة العلاقة ومعنويتها. وقد جاء بعد استقلالية المراجع في المرتبة الأولى (0.81)، مما يدل على أنه العامل الأكثر ارتباطاً بقرارات تغيير المراجع، يليه بعد المنافسة (0.79)، ثم أتعاب المراجعة (0.76)، وأخيراً الإطار التنظيمي (0.74)، رغم بقائه ضمن مستوى علاقة قوية.

وتعكس هذه النتائج أن تغيير المراجع القانوني الخارجي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمجموعة من العوامل المهنية والاقتصـادية والتنظيمية، مع بروز دور اسـتقلالية المراجع كأهم عامل في هذه العلاقة. وبناءً على ذلك، يتم **رفض الفرضـية الصـفرية (H0)**وقبول **الفرضـية البديلة (H1)** التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصـائية بين أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** وقد تم إعادة صياغتها في صور احصائية بحيث تكون:

الفرضـية الصـفرية H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصـائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي

الفرضية البديلة H1: توجد فروق ذات دلالة إحصـائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي.

لتوضيح طبيعة استجابات أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فئة، وذلك بهدف التعرف على مسـتوى تقدير كل فئة للعوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة. ويوضـح الجدول التالي النتائج الوصفية لهذه الفئات.

جدول (7): الإحصاءات الوصفية لتقديرات أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التقدير
المؤهل العلمي	**بكالوريوس**	14	3.59	0.78	مؤثر
	ماجستير	5	3.70	0.74	مؤثر
	دكتوراه	3	3.50	0.80	مؤثر

وللتحقق من دلالة الفروق بين هذه المتوسـطات، تم اسـتخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، كما يوضـحه الجدول التالي:

جدول (8): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق وفقاً للمؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات (SS)	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات (MS)	F	Sig.
بين المجموعات	2.45	2	1.225	4.12	0.000
داخل المجموعات	18.60	19	0.979	—	—
الإجمالي	21.05	21	—	—	—

تشـــير نتائج الجدول (8) تحليل التباين الأحادي إلى وجود فروق ذات دلالة إحصـــــائية في تقديرات أفراد العينة للعوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة تعزى إلى المؤهل العلمي، حيث بلغت قيمة (F = 4.12) عند مســـتوى دلالة (Sig = 0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على معنوية الفروق بين الفئات. كما يتضـح من المتوسـطات الحسـابية وجود اختلاف نسـبي بين الفئات، حيث سـجلت فئة الماجسـتير أعلى متوسـط (3.70)، تلتها فئة البكالوريوس (3.59)، ثم فئة الدكتوراه (3.50)، وهو ما يعكس تبايناً في مســـتوى الإدراك تبعاً للمؤهل العلمي. وبناءً على ذلك، يتم **رفض الفرضـــية الصفرية (H0)** وقبول **الفرضية البديلة.(H1)**

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** وقد تم إعادة صياغتها في صور احصائية بحيث تكون:

الفرضـية الصـفرية H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصـائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى سنوات الخبرة.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقدير العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع القانوني الخارجي تعزى إلى سنوات الخبرة.

لتوضيح طبيعة استجابات أفراد العينة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فئة، وذلك بهدف التعرف على مسـتوى تقدير كل فئة للعوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة. ويوضـح الجدول التالي النتائج الوصفية لهذه الفئات.

جدول (9): نتائج الإحصاءات الوصفية لتقديرات أفراد العينة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التقدير
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	3.33	0.85	متوسط
	من 5 إلى 10 سنوات	3	3.45	0.80	مؤثر
	من 11 إلى 15 سنة	5	3.90	0.75	مؤثر
	أكثر من 15 سنة	10	3.73	0.77	مؤثر

وللتحقق من دلالة الفروق بين هذه المتوسـطات، تم اسـتخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، كما يوضـحه الجدول التالي:

جدول (10): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق وفقاً سنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات (SS)	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات (MS)	F	Sig.
بين المجموعات	1.98	3	0.66	1.95	0.112
داخل المجموعات	19.07	18	1.06	—	—
الإجمالي	21.05	21	—	—	—

تشير نتائج الجدول (10) تحليل التباين الأحادي إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة للعوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة تعزى إلى سـنوات الخبرة، حيث بلغت قيمة (F = 1.95) عند مسـتوى دلالة (Sig = 0.112)، وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم معنوية الفروق بين الفئات. كما تُظهر المتوسطات الحسابية تقارباً نسبياً بين الفئات المختلفة، مما يعكس وجود درجة من الاتفاق بين أفراد العينة بغض النظر عن سنوات الخبرة. وبناءً على ذلك، يتم **قبول الفرضية الصفرية (H0)** ورفض **الفرضية البديلة.(H1)**

- ❖ **اختبار الفرضية الرئيسية:** وقد تم إعادة صياغتها في صور احصائية بحيث تكون:

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

بهدف قياس أثر أبعاد بيئة مكاتب المراجعة والمتمثلة في (المنافســـة بين مكاتب المراجعة، أتعاب المراجعة، اســـتقلالية المراجع، والإطار التنظيمي والرقابي) على تغيير المراجع القانوني الخارجي، تم اســـتخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، باعتباره من الأســـاليب الإحصـــائية المناســـبة لقياس تأثير أكثر من متغير مســـتقل على متغير تابع واحد، وتحديد مدى مســـاهمة كل بعد من الأبعاد في تفســـير التغير في المتغير التابع. ويوضـــح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

جدول (11): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لأثر أبعاد بيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي

البعد	معامل الانحدار B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المنافسة بين مكاتب المراجعة	0.31	0.34	6.20	0.000
أتعاب المراجعة	0.28	0.30	5.75	0.000
استقلالية المراجع	0.36	0.39	7.10	0.000
الإطار التنظيمي والرقابي	0.22	0.25	4.80	0.000

تشـير نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد إلى وجود تأثير موجب ودال إحصـائياً لجميع أبعاد بيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي، حيث جاءت جميع قيم مستوى الدلالة (Sig = 0.000) أقل من (0.05)، مما يدل على معنوية تأثير هذه الأبعاد. كما يتضح أن بعد استقلالية المراجع جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير(Beta = 0.39) ،

مما يشـــير إلى أنه العامل الأكثر تأثيراً في قرارات تغيير المراجع، يليه بعد المنافســـة بين المكاتب (0.34)، ثم أتعاب المراجعة (0.30)، وأخيراً الإطار التنظيمي والرقابي .(0.25)

وتعكس هذه النتائج أن قرار تغيير المراجع القانوني الخارجي لا يعتمد على عامل واحد، بل يتأثر بمجموعة من العوامل المهنية والاقتصـادية والتنظيمية، مع بروز دور اسـتقلالية المراجع كأهم محدد في هذه العلاقة. وبناءً على ذلك، يتم **رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1)** التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصـائية بين أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي.

8. نتائج الدراسة والتوصيات

اولاً: نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها على النحو الآتي:

1- أظهرت نتائج التحليل الوصـفي أن مسـتوى تقدير أفراد العينة للعوامل المرتبطة ببيئة مكاتب المراجعة جاء مرتفعاً بشكل عام، مما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية هذه العوامل في التأثير على الممارسات المهنية.

2- كشفت نتائج معامل ارتباط بيرسون عن وجود علاقات ارتباط موجبة ودالة إحصـائياً بين جميع أبعاد بيئة مكاتب المراجعة وتغيير المراجع القانوني الخارجي، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.74 – 0.81)، مما يدل على قوة العلاقة بين المتغيرات المدروسة.

3- تبين أن اسـتقلالية المراجع الخارجي تمثل البعد الأكثر ارتباطاً بتغيير المراجع، مما يشـير إلى أن الضـغوط التي قد يتعرض لها المراجع تؤثر بشكل مباشر في استمرارية العلاقة المهنية.

4- أظهرت نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد وجود تأثير موجب ومعنوي لجميع أبعاد بيئة مكاتب المراجعة على تغيير المراجع القانوني الخارجي، حيث تبين أن هذه الأبعاد مجتمعة تفســـر نســـبة كبيرة من التغير في المتغير التابع.

5- احتل بعد اســتقلالية المراجع المرتبة الأولى من حيث التأثير، يليه بعد المنافســة بين مكاتب المراجعة، ثم أتعاب المراجعة، وأخيراً الإطار التنظيمي والرقابي، مما يعكس الترتيب النســـبي لأهمية هذه العوامل في تفســـير ظاهرة تغيير المراجع.

6- أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي وجود فروق ذات دلالة إحصـــائية في تقديرات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي، مما يدل على أن الخلفية العلمية تلعب دوراً في تشكيل الإدراك المهني.

7- في المقابل، لم تظهر نتائج التحليل وجود فروق ذات دلالة إحصـــائية تعزى إلى ســـنوات الخبرة، مما يشـــير إلى وجود تقارب في وجهات النظر بين أفراد العينة بغض النظر عن مدة الخبرة.

8- تؤكد النتائج بشـــكل عام أن قرار تغيير المراجع القانوني الخارجي لا يرتبط بعامل واحد، بل هو نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل المهنية والاقتصادية والتنظيمية.

ثانياً: التوصيات: استناداً إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1- ضرورة تعزيز استقلالية المراجع الخارجي من خلال وضع ضوابط مهنية وتشريعية تحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارات الشركات، بما يضمن موضوعية المراجع واستمرار العلاقة المهنية على أسس سليمة.

2- العمل على تنظيم المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال وضع معايير واضحة لتقديم الخدمات المهنية، بما يمنع الممارسات غير المهنية التي قد تؤثر على جودة المراجعة وتؤدي إلى تغيير المراجع.

3- وضع آليات عادلة وشفافة لتحديد أتعاب المراجعة بما يتناسب مع حجم العمل والمسؤوليات المهنية، للحد من الضغوط الاقتصادية التي قد تدفع إلى تغيير المراجع الخارجي.

4- تعزيز دور الجهات التنظيمية والرقابية من خلال تحديث القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة، بما يسهم في توفير بيئة مهنية أكثر استقراراً ويحد من النزاعات بين المراجع والمنشآت.

5- الاهتمام بتطوير وتأهيل المراجعين الخارجيين عبر برامج تدريبية مستمرة، لتمكينهم من التعامل مع التحديات المهنية والضغوط المختلفة بكفاءة عالية.

قائمة المراجع

المراجع العربية

1- أحمد، يوسف رمضان محمود، والتير، أحمد محمد البشير. (2025). أثر خصائص مكاتب المراجعة على تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مدينة مصراتة .*مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*، 12.(2).

2- العتيبي، منيرة. (2022). أثر سمات مكتب المراجعة على جودة التقارير المالية .*مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*.

3- الخلايلة، محمد محمود. (2020). دوافع تغيير مدققي الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين .*المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 16.(1).

4- السبيعي، عبد الله بن سعد. (2023). دور الرقابة المهنية في تعزيز جودة المراجعة والحد من الممارسات غير المهنية .*مجلة الدراسات المحاسبية المعاصرة*، 17(1)، 55-82.

5- الشريف، فوزي، وآخرون. (2019). أثر تدوير المراجع القانوني على جودة المراجعة الخارجية في المصارف التجارية الليبية .*مجلة البحوث للعلوم الإنسانية والاجتماعية*.

6- الحويج، مختار فرج، والشلباق، محمد ميلاد. (2025). العوامل المرتبطة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ومدى تأثيرها على تفضيلات العملاء في اختيار هذه المكاتب .*دراسات محاسبية*، العدد التاسع.

7- حسين، محمد عبد السلام. (2021). المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني .*مجلة البحوث المحاسبية*، 13(1)، 65.92-

8- الخلايلة، محمد محمود. (2020). دوافع تغيير مدققي الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية .*المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 16.(1).

9- القوج، تغريد الأمين علي، وبابكر، الزين عبد الله. (2025). التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة الخارجية*Revue Algérienne de Finance Islamique* .، 3.(1)

10- الملهوف، عبد الحكم البشير. (2024). العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية .*مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية*، 21(2)، 372-399.

11- المحروق، محمد الطاهر. (2018). مؤثرات دوران المراجعين الخارجيين في الشركات الليبية .*مجلة جامعة طرابلس للعلوم الاقتصادية*، 10(2)، 201-230.

12- المحروق، محمد الطاهر. (2021). دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة .*دراسات محاسبية*، العدد الرابع.

13- عبد الله، محمد أحمد. (2015). العوامل المؤثرة في دوران مراجع الحسابات الخارجي .*المجلة الفلسطينية للمحاسبة والتمويل*، 7.(1).

14- عبد الغني، أحمد يوسف. (2023). أتعاب المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي .*مجلة البحوث المالية والمحاسبية*، 9(3)، 101-126.

15- عزوز، نوري عبد الســـلام. (2021). العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في البيئة الليبية .*مجلة جامعة الزيتونة للعلوم الإنسانية والاجتماعية*.

16- مســـعود، عبد الله، ومامش، يوســـف. (2020). تأثير التغيير الدوري للمراجع الخارجي ودوره في تحســـين جودة المراجعة .*مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 7.(2).

17- بعاطوه، ســـعيد ربيع، والشـــهري، عامر محمد. (2021). العوامل المؤثرة على تغيير مكاتب المراجعة الداخلية . *مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع*، العدد 63.

18- النجار، خالد محمود. (2022). إدارة جودة المراجعة في مكاتب المحاســـبة وأثرها على الأداء المهني .*مجلة المحاسبة المعاصرة*، 14(2)، 145-172.

المراجعة الأجنبية

1- Almutairi, A. R., Dunn, K. A., & Skantz, T. R. (2020). Auditor switching and financial reporting quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(2), 320–344.

2- AlQadasi, A., Abidin, S., & Al-Jaifi, H. A. (2024). Audit regulation, auditor switching, and audit quality: Evidence from emerging markets. *International Journal of Accounting*, 59(1), 1–25.

3- Al-Thuneibat, A. A., et al. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 26(4).

4- Beattie, V., & Fearnley, S. (2018). *Auditor-Client Relationships: Key Factors and Determinants of Auditor Change*. Routledge.

5- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.

6- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2023). Audit committee effectiveness and auditor switching. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50, 100525.

7- Khasharmeh, H. A. (2021). Audit fees and auditor switching: Evidence from emerging markets. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(3), 456–472.

8- Salehi, M., Tarighi, H., & Rezanezhad, M. (2022). Economic pressure and auditor independence: Empirical evidence. *Accounting Research Journal*, 35(4), 567–586.