

دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي بمدينة طرابلس

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعين المقيدة في سوق الأوراق المالية الليبي طرابلس

■ د. محمد الطاهر المحروق *

● تاريخ استلام البحث 2021/09/15 م ● تاريخ قبول البحث 2021/10/15 م

■ الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود للشركة محل المراجعة في الشركات المساهمة الليبية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المقيدون في سوق الأوراق المالية الليبي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتم تصميم استبيان وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على فئة مجتمع الدراسة وتم توزيع (25) استبانة على مجتمع المراجعين الخارجيين استرد منها (23) استبانة، وتم تحليل (22) استبانة أي ما نسبته (88 %) من إجمالي الاستبانات الموزعة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة من أهمها: عدم وجود قوانين ولوائح صادرة من الشركات أو الجهة التشريعية في ليبيا تحدد عدد سنوات تغيير المراجع القانوني الخارجي بالشركات. وهذا يعطينا مؤشراً على وجود ظاهره تغيير المراجعين بشكل ملحوظ في الشركات المدرجة في سوق الأوراق الليبي. وخلصت الدراسة إلى مجموعة توصيات من أهمها: مراعاة الشروط القانونية عند تغيير المراجع القانوني

الخارجي والالتزام بها، والعمل على عقد دورات تدريبية للإدارة العليا والمدراء الماليين للشركات المساهمة الليبية لتعريفهم بأهمية وطبيعة عمل المراجع الخارجي لإزالة أي أفكار ومعتقدات خاطئة عن وظيفة المراجعة وذلك ليتم التعاون فيما بين الإدارة والمراجع وبالتالي الحد من عملية تغيير المراجع الخارجي.

● الكلمات المفتاحية: تغيير المراجع القانوني الخارجي، الشركات المساهمة الليبية.

Abstract:

This study aimed to identify the reality of the factors of changing the external legal auditors belonging to the company under review in the Libyan joint stock companies, and to measure and analyze the relative importance of these factors from the point of view of the external auditors registered in the Libyan stock market.

Due to the nature of the study, a questionnaire was designed as a basis for the field study that was conducted on the study population. (25) questionnaires were distributed to a sample of external auditors, (23) of which were retrieved, and (22) questionnaires were analyzed, representing (88 %) of the total distributed questionnaires. The study reached several results, the most important of which are: the absence of laws and regulations issued by companies or the legislative authority in Libya that determine the number of years of changing the external legal references in companies.

This gives us an indication that there is a noticeable change in auditors in companies listed on the Libyan stock market. The study concluded with a set of recommendations, the most important of which are: observing the legal conditions when changing the external legal auditor and abide by them when changing them. And working on holding training courses for the senior management and financial managers of Libyan joint stock companies to inform them of the importance and nature of the work of the external auditor to remove any wrong ideas and beliefs about the audit function, in order to Cooperation between management and auditors, thus limiting the process of changing the external auditor.

Keywords: change of external legal references, Libyan joint stock companies.

■ المقدمة

يعتبر قرار دوران المراجع القانوني الخارجي من القرارات المهمة والتي له انعكاساته على استقلالية المراجع، حيث يعتبر استقلال المراجع هو حجر الأساس والعمود الفقري لمهنة المراجعة بل يعتبرها البعض قلب عملية المراجعة وأن مهنة المراجعة لا قيمة لها من دونها، وفي ظل عدم إفصاح منشآت الأعمال عن الأسباب الحقيقية التي تدفعها إلى دوران المراجعين.

عند قيام المراجع الخارجي بأداء مهمته الأساسية للمراجعة لدى الشركات المساهمة، قد يحدث تعارض مع الأطراف الأخرى بالشركة، مما قد يؤثر في رأي المراجع القانوني الخارجي، ويكون هذا التأثير عندما يقدم المراجع القانوني الخارجي بعض الاستشارات المالية خارج نطاق الخدمات المتفق عليها أو عندما يكون لديه مصلحة مادية (كأتعاب مثلاً)، أو بسبب العوامل الشخصية والسلوكية للمراجع الخارجي كعدم تخصص المراجع في مجال النشاط أو سلوك غير مهني لمراجع خارجي آخر يرغب في الحصول على منصب زميله بالطرق المخالفة لأداب وسلوك المهنة والمتمثلة في المضاربة بتخفيض قيمة أتعاب مراجعة الحسابات.

وقد تناولت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع عوامل تغيير المراجعين القانونيين تعود للشركة محل المراجعة في الشركات المساهمة الليبية. وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المقيدين في سوق الأوراق المالية الليبي.

■ الدراسات السابقة:

1 - دراسة (سالم، عبد الوهاب محمد، 2006) (العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة على مدينة بنغازي).

هدفت هذه الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة.

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

2 - دراسة (جربوع، يوسف محمود، 2008) مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين.

توضح الدراسة مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ثلاثة أجزاء اعتماداً على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة. ولقد بينت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي. وإن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، والذي تتطلب منه استخدام الاستجابات العقلية حيث إن فقد الشك المهني يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات وكذلك ضرورة إلزام مراجعي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المراجعين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى، وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

3 - دراسة (العدالي، وفاء محمد، 2014) تحليل العوامل المؤثرة في دوران المراجع الخارجي).

هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل أسس تغيير المراجع الخارجي من وجهتي نظر الشركات المساهمة والمراجعين الخارجيين المدرجين لدى سوق المال الليبي، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل للوقوف على أهم الانعكاسات المترتبة من تغيير المراجع الخارجي من وجهتي نظر الشركات المساهمة والمراجعين الخارجيين المدرجين في سوق المال الليبي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها وجود أثر للعوامل الخاصة بالشركات المساهمة ومكاتب المراجعة الخارجية في تغيير المراجع الخارجي، كما يوجد أثر ذو دلالة معنوية للانعكاسات المترتبة من تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة الخارجية المدرجة في سوق المال الليبي، وكما لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين وجهتي نظر إدارات الشركات المساهمة والمراجعين الخارجيين.

4 - دراسة (محمود، عبدالله ممتاز، 2015) العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات

الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر إدارات الشركات من جهة والمراجعين من جهة أخرى، و تحليل الفروقات و الاختلافات في الآراء بينهما، حيث قسمت هذه العوامل إلى عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة الدولية و عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة و عوامل مرتبطة ببيئة المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تمثلت في ضرورة توفير الحماية القانونية للمراجع الخارجي حتى يحافظ على حياده واستقلاله، و إلزام جميع الشركات المساهمة في فلسطين بإنشاء لجان للمراجعة تضم أعضاء من خارج الشركة، و ضرورة الإفصاح عن الأسباب و العوامل التي أدت إلى تغيير المراجع الخارجي من خلال تعبئة نموذج نمطي يتم الإفصاح فيه عن أية خلافات مع المراجع القديم و تقديمه لهيئة مستقلة، والإعلان عنه في إحدى الصحف المحلية.

5 - دراسة (العديم، خالد بن راشد، 2017) أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية للمتطلبات النظامية والمهنية.

إن عزل أو تغيير المراجع الخارجي من قِبَل الإدارة هاجس يُورِّق المراجع، وقد تزداد حدة هذا الهاجس في ظل انخفاض أتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية، وقلة عدد عملاء المراجعة لبعض المكاتب، الأمر الذي قد يؤثر على استقلال المراجع الخارجي للشركات المساهمة، الجدير بالذكر أن وجود لجان المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة قد يوفر الحماية المنشودة للمراجع الخارجي من الإدارة التنفيذية للشركة المساهمة، كما أن فعالية وكفاءة الممارسة الحالية في أن المراجع الخارجي يتم تعيينه وتغييره من قِبَل الجمعية العامة للمساهمين مشروطة بعدم تدخل الإدارة التنفيذية وقد خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة تأسيس «مجلس الرقابة» بمشاركة وإشراف هيئة سوق المال والذي يجب أن يضم أعضاء مستقلين؛ وذلك بهدف مراقبة أداء المراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وكذلك عزلهم و استحداث آلية جديدة يتم بموجبها الإفصاح عند تغيير المراجع الخارجي، سواء أكان المراجع هو من ترك عمل المراجعة أم أن العميل قام بعزل مراجعه والتعاقد مع مراجع آخر، حيث إن هذه معلومة مهمة لقارئ القوائم المالية وكذلك العناية عند تشكيل لجان المراجعة بأن تتكون من أعضاء مستقلين عن الإدارة التنفيذية لمجلس الإدارة، وعلى قدر كبير من الكفاءة والارتقاء بصلاحيات لجنة المراجعة، وذلك بأن يكون تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وتغييره وعزله من مهام لجنة المراجعة، دون الحاجة لأخذ موافقة الجمعية العامة للمساهمين، لكن يمكنهم الاعتراض عليه مادام الاعتراض موضوعيًا.

6 - دراسة (احمد، نبيل ياسين و عبدالحليم ، أحمد حامد محمود، 2018) العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي، وانعكاس هذا التغيير على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التغيير

وذلك في بيئة الأعمال السعودية، وقد توصلت النتائج إلى أن عملية تغيير المراجع الخارجي ترتبط بعوامل عدة أهمها: عوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بالبيئة المهنية، وكذلك وجدت فروق معنوية بين آراء مجتمع الدراسة حول هذه العوامل. كما توجد فروق معنوية بين آراء مجتمع الدراسة حول إيجابيات وسلبيات التغيير، كما أن تغيير المراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية ومن التوصيات التي توصلت إليها، ضرورة قيام الجهات المهنية والتشريعية بوضع الآليات والضوابط للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بما يتفق مع البيئة السعودية وبما يضمن جودة التقارير المالية. ضرورة إلزام الشركات المسجلة بالإفصاح عن أسباب الخلاف بينها وبين المراجع الخارجي خلال (12) شهراً السابقة لتاريخ التغيير.

إن هذه الدراسة قد تختلف مع آراء الدراسات السابقة، وذلك أن الباحث لا يتفق مع من يؤيد الإلزام بتغيير المراجع الخارجي باعتبار أن طول فترة ارتباطه مع الشركة قد يترتب عليه فقد استقلاله وموضوعيته، فالباحث يؤيد فكرة إلزام كل شركة مساهمة بتغيير مراجعها الخارجي بعد مرور فترة ثلاث سنوات، بسبب ما يحققه ذلك من آثار إيجابية تجاه المنافسة في سوق المراجعة والتي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بشكل غير مقبول للحصول على مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وهو ما قد يعود بالسلب على جودة عملية المراجعة. فمطلب التغيير الإلزامي للمراجع يخفض من حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة ويبعدها عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأى سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير منطقية أو مقبولة وبالتالي تؤدي إلى انخفاض جودة أدائها.

■ مشكلة البحث:

إن زيادة الاهتمام بموضوع تغيير المراجع القانوني الخارجي وذلك من خلال معرفة أهم العوامل التي تؤثر في تغييره، تعود إلى إدارة الشركات المساهمة في تعيينه وتغييره مما يؤثر في استقلاله الذهني والمهني الذي ينعكس بدوره على مصداقية تقرير المراجع الخارجي،

«حيث يرى مجموعة من الباحثين ضرورة تغيير المراجع كل فترة محددة وبالتحديد بعد مضي فترة من التعاقد مع العميل تتراوح تلك الفترة من ثلاث سنوات إلى تسع سنوات في بيانات مختلفة، حيث إن التغيير من وجهة نظر مؤيدي ذلك المدخل سيزيد من استقلالية المراجع وجودة المراجعة، بينما يعارض البعض الآخر التغيير الإلزامي للمراجعين وذلك لما له من آثار سلبية حسب وجهة نظرهم متمثلة في ارتفاع تكلفة عملية المراجعة وزيادة خطر المراجعة تفوق منافع التغيير» (كساب، ياسر السيد: 2019) وفي هذا السياق يمكن تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي والتي نالت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة من جانب التنظيمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة، بهدف استعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الانتقادات الحادة التي تعرضت لها عقب انهيار الأزمات المالية المعاصرة. وذلك كوسيلة ممكنة لتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وزيادة موضوعيته ونزاهته. فعندما حدثت الأزمة المالية العالمية سنة 2008 طلب المنظمون والمساهمون إعادة النظر في قضية استقلال المراجع الخارجي من خلال مطالبة الشركات محل المراجعة بتغيير مكتب المراجعة بشكل دوري (منصور، أشرف محمد: 2017). وبالتالي فإن الدراسة تتمثل في معرفة أهم العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي:

السؤال الرئيسي: هل توجد عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين؟

■ أهداف البحث:

الهدف الرئيسي من هذه الورقة دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي

■ أهمية البحث:

تعتبر هذه الدراسة من إحدى الدراسات التي تقام في البيئة الليبية والتي تهتم بموضوع دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي، وقد تفتح المجال أمام دراسات أخرى لبحث إمكانية

النهوض بمستوى عال وتذليل الصعوبات التي تحول دون ذلك. حيث تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها سوف تستطلع آراء مراجعي الحسابات في ليبيا.

كما أنها تتيح للباحث فرصة الاطلاع والدراسة بعمق وتوسع في مجال المراجعة بصفة عامة ومجال العوامل المؤثرة في دوران المراجعين الخارجيين تعود للشركة محل المراجعة بصفة خاصة. وتعد هذه الدراسة من أهم الدراسات في مجال العوامل المؤثرة في دوران المراجع القانوني الخارجي تعود للشركة محل المراجعة في البيئة الليبية وبالتالي مساهمة في زيادة الكم المعرفي لهذا الموضوع.

■ حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي بمدينة طرابلس
الحدود الزمنية: فترة الدراسة 2021 م.

● الحدود المكانية: طرابلس

● الحدود البشرية: مكاتب المراجعين القانونيين الخارجيين المدرجين في سوق الأوراق المالية بمدينة طرابلس

■ الإطار النظري:

تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية، التي تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد. تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشئت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أنه يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها. كما أن مفهوم تغيير المراجع القانوني الخارجي ومزاياه وعيوبه، والعوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين تعود

للشركة محل المراجعة. في هذا الجزء تم التطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية وما هي العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين التي تعود للشركة محل المراجعة.

● أولاً - مفاهيم ومبادئ المراجعة

المراجعة كعلم تهدف إلى التحقق من إمكانية اعتماد أصحاب القرارات، أو عدم اعتمادهم على التقارير والقوائم المالية وما يؤيدها من سجلات، ومستندات خاصة بالمنظمة، وتعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرارات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة علمية موضوعية لغرض تأكيد درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم إحالة نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية والمستفيدة، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، بالإضافة إلى التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. إن تحقيق هذا الهدف لن يكون إلا من خلال إتباع منهجية مراجعة معينة والتقيد الصارم بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية والتي تشكل المرجعية النظرية لمزاولة هذه المهمة.

● ثانياً - تعريف المراجعة:

تعتبر المراجعة (الخارجية أو الداخلية) نظام اتصال مكمل لنظام المحاسبة فهي عمل انتقادي يهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية التي وصلت عن طريق قناة الاتصال الأساسية (النظام المحاسبي)، فالمخرجات الأساسية للمحاسبة هي المدخلات الأساسية للمراجعة (الجربوع، يوسف محمود: 2008، ص 23 - 25) ويعرف الباحث المراجعة الخارجية بأنها « مجموعة من المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن

بواسطة القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركة بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال الشركة .

● ثالثا - أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة، تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه عام تصنف المراجعة من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة ، إلى ما يلي:

أ - المراجعة الداخلية: يقوم بهذه المراجعة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للشركة، وذلك من أجل حماية أموال الشركة، ولتحقيق أهداف الإدارة لتحقيق أكثر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للشركة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية (المطارنة، غسان فلاح: 2008، ص68) .

ومن المعروف أن وظيفة المراجعة الداخلية وظيفتها تتبع لمجلس الإدارة وليس لإدارة الشركة وذلك لضمان استقلاليتها في أدائها لوظيفتها الرئيسية وهي حماية أصول الشركة.

ب - المراجعة الخارجية: غرضها الرئيسي إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة، ويقوم بها مراجع حيادي مستقل عن إدارة الشركة، ولهذا يطلق عليه أحيانا بالمراجع المحايد أو الخارجي.

● رابعا - خدمات المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية، التي تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد والمراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشئت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ إنه يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

تقسم الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية إلى خدمات تتعلق بإبداء الرأي وخدمات بخلاف خدمات إبداء الرأي (سرايا، محمد السيد: 2005، ص20 - 22).

أ - خدمات إبداء الرأي:

خلال الفترات الأولى لتطور المراجعة كانت مهنة المراجعة الخارجية تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة إدارة الشركة، وذلك بهدف اكتشاف الأخطاء والغش في الدفاتر، كما أنه لم يكن هناك قوانين تطلب إبداء الرأي في القوائم المالية، ومع كبر حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة وتطور الحياة الاقتصادية، بدأت خدمات المراجعة الخارجية تتطور، وإزاء هذا التطور بدأت المراجعة الخارجية هي الأخرى تتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية، وبوجه عام تنقسم خدمات إبداء الرأي إلى الخدمات التالية:

● خدمات التصديق على القوائم المالية:

● خدمات الفحص:

● خدمات الفحص التحليلي:

● خدمات إبداء الرأي الأخرى:

ب - خدمات بخلاف خدمات إبداء الرأي:

مع تطور الاقتصاد المحلي والعالمي في العقود الأخيرة، وتوسع ثقافة عولة الأسواق وانتشار الشركات المتعددة الجنسية، وبالتالي خلق حالات جديدة من خلال اندماج واستحواذ واتحاد الشركات والقطاعات على غير من الشركات والقطاعات وتداولات الأسهم والسندات انعكس ذلك على مهنة المحاسبة للتطور وتواكب هذا التطور الحديث بخلق أساليب وسياسات محاسبية تعالج هذه الحالات وبالتالي انعكس ذلك على مهنة المراجعة الخارجية لتوسع من خدماتها لتشمل نواح جديدة منها المتعلقة بالقانون ومنها

متعلق بالتأكيد والتصديق، ومنها ما هو متعلق بمسك والقيام بهذه الأعمال المحاسبية، حيث أصبحت الخدمات الخارجية بخلاف خدمات إبداء الرأي أكثر طلباً لتعددتها وتنوعها وكذلك لما تحققه من إيرادات لمكتب المراجعة الخارجي، ومن هذه الخدمات:

● خدمات المحاسبة وإمسك الدفاتر:

● الخدمات الضريبية:

● الخدمات الاستشارية والإدارية:

● خامسا - تغيير المراجع القانوني الخارجي:

مع وجود الاهتمام المهني والأكاديمي المتزايد على حد سواء، واتفقوا على أهمية أثر تغيير المراجع القانوني الخارجي في أطراف المراجعة الخارجية، إلا إنهم لم يحاولوا وضع تعريف محدد وواضح له، حيث تعددت وجهات نظر تلك الأطراف حول مفهوم تغيير المراجع القانوني الخارجي بحيث ينظر كل طرف إليه بمفهومه الخاص، وقد يكون من المفيد في هذه المرحلة استقرار ما توصلت إليه المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بشأن تحديد مفهوم تغيير المراجع القانوني ومنها:

عرفته الهيئة التنظيمية للأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) بأنه عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة الخارجية والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة الخارجية“

Daugherty. Brian and Dickens. Denise and Higgs. Julia. Audit Partner Rotation.(2010).

وعرفه (Peatty. R . & Guganesan. S:1996 . PP 40 - 41) هو عبارة عن بقائه لمدة قصوى مراجعاً خارجياً لحسابات شركة ما، وبعدها تلتزم الشركة بتغييره كل فترة زمنية معينة).

كما عرفته رشا الفقي بأنه "أن تتخذ الجمعية العمومية للشركة قراراً بإنهاء العلاقة مع المراجع القانوني الخارجي، وقد يرجع هذا التغيير إلى أسباب تتعلق بالشركة محل المراجعة، أو بناء على رغبة المراجع القانوني الخارجي نفسه" (الفقي، رشا علي: 2004، ص4). وكما عرفه أحمد السباعي قطب «هو ظاهرة مهنية تعكس بعض جوانب التفاعل في العلاقة بين المراجع القانوني الخارجي والعميل، ترجع أسبابها إلى خصائص متعلقة بالعميل، وخصائص متعلقة بالمراجعين الخارجيين، وبيئة عملية المراجعة» (قطب، أحمد السباعي: 2005، ص22)، وأن اتخاذ قرار بتغيير المراجع القانوني الخارجي ما هو في الحقيقة إلا قراران متداخلان ومتلازمان وهما: القرار الأول: قرار تغيير المراجع القانوني الخارجي الحالي، والقرار الثاني: قرار اختيار المراجع القانوني الجديد.

هناك مزايا عدة يتمتع بها تغيير المراجع القانوني الخارجي نورد منها ما يلي:

أ - إن عمل المراجع القانوني الخارجي سيكون أكثر موضوعية واستقلالية مما سيؤدي إلى زيادة مصداقية تقرير المراجع القانوني الخارجي.

ب - سيخلق بيئة منافسة للمراجعة الخارجية ويقلل من الأتعاب.

ج - توفير رؤية جديدة للمراجع الخارجي وبالتالي اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات في النظام المحاسبي القائم لم يستطع المراجع القانوني الخارجي السابق اكتشافها.

د - إن المنافسة التي تحدث للحصول على المراجعين الخارجيين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر سيشجع على المحافظة على الالتزام بالمعايير المهنية.

ه - إشراك عدد أكبر من مكاتب المراجعة الخارجية: التغيير المنتظم للمراجع الخارجي يكفل إشراك مجموعة واسعة من المراجعين الخارجيين، وتتيح هذه الفرصة للمنظمة الانتفاع من خبرات مختلفة من المراجعين الخارجيين.

و - زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية: في رأي بعض دعاة تغيير المراجع القانوني

الخارجي إن نظرة جديدة على العميل قد تؤدي إلى طرائق مبتكرة للمراجعة الخارجية ولتحسين كفاءة المراجعة الخارجية. كما أن المراجع القانوني الخارجي الذي يعين حديثاً قد يرفض اعتراضات أو مجالات مخاطر قد لا يرفضها المراجع القانوني الخارجي الذي عمل طويلاً نتيجة العادة التي درج عليها أو لم يبلغ عنها نتيجة عزوفه عن تغيير آراء أبدت من قبل.

ومن أهم عيوب تغيير المراجع القانوني الخارجي ما يلي، (العدائي، وفاء محمد: 2014، ص 24):

- 1 - العلاقة الجيدة بين المراجع القانوني الخارجي والعميل ستنتهي قبل أوانها.
- 2 - احتمال أن تنخفض جودة أداء عملية المراجعة الخارجية.
- 3 - تغيير المراجع القانوني الخارجي بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة الخارجية ولن يكون هناك فوائد كافية لتبرير هذه التكاليف.
- 4 - التأخير في إعداد تقارير المراجع القانوني الخارجي.
- 5 - الوقت المستغرق في الحصول على مراجع خارجي جديد.
- 6 - احتمال حصول فشل في المراجعة الخارجية نتيجة الخطأ العشوائي.
- 7 - تحمل الشركة محل المراجعة تكاليف تسوية مستحقات المراجع القانوني الخارجي الحالي.

إن تغيير المراجع القانوني الخارجي ينطوي على تكاليف كبيرة، سواء للعميل أو للمراجع الخارجي.

فعملية طرح العطاءات والاختيار تفرض مجموعة من التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً. وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين في عملية مساعدة المراجع القانوني الخارجي الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة، وهو قدر كبير وقد يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى، وينتظر من المراجع القانوني الخارجي نفسه تكريس موارد مماثلة.

1 - زيادة مخاطر فشل المراجعة: هناك دلائل على أن القسم الأكبر من حالات فشل المراجعة يحدث أثناء السنتين الأولى والثانية من تولي مهمة أية مراجعة، ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالعميل وضمأن أن يكون أسلوب المراجعة الخارجية فعالاً بصورة كاملة، وعلى الأخص في المنظمات الكبيرة والمعقدة.

العزوف عن الاستثمار: قد يكون المراجع القانوني الخارجي عازفاً عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على الشركات المساهمة وأنشطتها عندما تكون صلاحيات المراجع القانوني الخارجي قصيرة جداً، وقد يفقد الاهتمام بالعميل مع اقتراب موعد التغيير.

2 - رد الفعل من قبل السوق قد يكون سالباً إذا تم التحول إلى مكتب مراجعة خارجي أقل سمعة ويكون طردياً بالعكس.

3 - إن هذا غير مألوف بالنسبة إلى المهنة وبخاصة أن المهنة تنادي باستمرارية المراجع القانوني الخارجي من سنة إلى أخرى، وأن أية مخاطر لفقدان استقلالية المراجع القانوني الخارجي يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي تنشأ بين المراجع القانوني الخارجي والعميل بسبب استمرارية المراجع القانوني الخارجي وكذلك بالقياس إلى النصائح التي سيحصل عليها العميل من المراجع القانوني الخارجي.

6 - عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة

إن تغيير المراجع القانوني الخارجي في الشركات المساهمة قد يكون إجبارياً، فالتغيير يكون اختيارياً بناء على رغبة المراجع القانوني الخارجي وقد يكون التغيير إجبارياً يفرض على المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركة أو الجمعية العمومية للمساهمين. ويرى الكثيرون أن الظواهر التي نالت من استقلال المراجع القانوني الخارجي في الآونة الأخيرة

بالولايات المتحدة الأمريكية ترجع إلى عدم توازن في ميزان السلطة أو القوى بين المراجع القانوني الخارجي وإدارة الشركة فالمسؤولية الملقاة على عاتق المراجع القانوني الخارجي لا تتناسب إطلاقاً مع السلطة الممنوحة له، (قطب، أحمد السباعي: مرجع سبق ذكره، ص18)، فالمسؤولية في حقيقة الأمر تفوق إلى حد بعيد سلطته، ويكفي القول بأن سلطة تغيير المراجع القانوني الخارجي التي تملكها إدارة كفيلاً بترجيح كفتها.

وأهم عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة وهي، (الجعافرة، محمد مفلح محمد: 2008، ص ص 31 - 32):

- 1 - حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة المساهمة.
- 2 - نمو حجم الشركة المساهمة.
- 3 - الاندماج بين الشركات المساهمة.
- 4 - رغبة الشركة المساهمة في الحصول على تمويل جديد.
- 5 - مخالفة الشركة المساهمة للوائح والقوانين المعمول بها في الشركات المساهمة.
- 6 - التغيير الإجباري للمراجع الخارجي نتيجة طول الفترة الزمنية.
- 7 - الرغبة إلى تحول مراجع خارجي معين.

الجانب العملي:

يتناول الجانب العملي وصفاً لمنهج الدراسة ومفردات مجتمعا وعينتها، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها وصدقها وثباتها، والتوزيع الطبيعي لمجتمع الدراسة

■ منهجية الدراسة

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع ويهتم بوصفها

وصفاً دقيقاً ويعبر عنها بشكل كمي وكيفي، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والمقارنة والتفسير أملاً في التوصل إلى استنتاجات وتعميمات ذات معنى، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين لجمع البيانات:

● أولاً: البيانات الثانوية.

تم جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال ما ورد من مراجع وكتب وأبحاث ذات صلة، بالإضافة إلى الدوريات والمنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة أو أي مراجع يرى الباحث أنها تساهم في الدراسة بشكل علمي.

● ثانياً: البيانات الأولية.

معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة وذلك بجمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسة للدراسة والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، حيث وزعت على عينة الدراسة العشوائية على مكاتب المراجعة المدرجة في سوق الأوراق الليبي بمدينة طرابلس .

■ مجتمع الدراسة

نظراً لأن الدراسة محددة بالمراجعين القانونيين الخارجيين المقيدين في سوق الأوراق المالية بمدينة طرابلس خلال فترة الدراسة من 2020 - 2021. فإن الدراسة تعتمد طريقة المسح الشامل على اختيار جميع أفراد المجتمع وبما أن المجتمع هو عبارة عن المراجعين القانونيين الخارجيين بمدينة طرابلس فقد تم استخدام المسح الشامل لفئة المراجعين القانونيين الخارجيين،

وبناء على ذلك تم توزيع عدد (25) استبياناً. والجدول رقم (1) يوضح صحائف الاستبيان الموزعة والمستردة. وقد استغرق توزيع هذا الاستبيان شهراً، تمكن الباحث من استرجاع (23) استبياناً، و وجد منها (1) استبيان غير صالح للتحليل وبذلك يكون العدد (22) استبياناً

مكتمل البيانات وصالحا للتحليل، حيث بلغت نسبة الاسترجاع (88 %) وهي نسبة جيدة.

جدول (1): صحائف الاستبيان الموزعة والمستردة

الاستمارات الصالحة من الموزعة		الاستمارات غير الصالحة	الاستمارات المستردة	الاستمارات الموزعة	مجتمع الدراسة
النسبة	العدد				
88 %	22	1	23	25	المراجعين القانونيين الخارجيين بمدينة طرابلس

3 - أداة جمع البيانات:

تمثلت أداة جمع بيانات الدراسة في استمارة الاستبيان، تم تصميم استمارة خاصة من النوع المقفل كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة تتكون من الآتي:

● القسم الأول: معلومات شخصية:

تم وضع هذا الجزء لمعرفة المؤهل العلمي وسنوات الخبرة، وذلك لمعرفة مدى صلاحية وقوة البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستبيان.

● القسم الثاني: عوامل تغيير المراجع القانوني الخارجي

تقييم عوامل تغيير المراجع القانونيين الخارجيين تعود للشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي.

ويجب المستجوبون عن فقرات الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الرتب، يرتب كالآتي: خمس نقاط للإجابة (مؤثر بشدة)، وأربع نقاط للإجابة (مؤثر)، وثلاث نقاط للإجابة (مؤثر إلى حد ما)، وإعطاء نقطتين للإجابة (غير مؤثر)، ونقطة واحدة للإجابة (غير مؤثر إطلاقاً). والجدول رقم (2) يوضح اتجاهات المقياس لمحاو الاستبيان.

جدول (2): اتجاهات مقياس ليكرت الخماسي حسب المتوسط المرجح

المتغيرات	المتوسط المرجح	مستوى التطبيق
1	من 1 إلى 1.79	غير مؤثر إطلاقاً
2	من 1.80 إلى 2.59	غير مؤثر
3	من 2.60 إلى 3.39	مؤثر إلى حد ما
4	من 3.40 إلى 4.19	مؤثر
5	من 4.20 إلى 5	مؤثر بشدة

4 - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1 - معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان.
- 2 - مقياس الإحصاء الوصفي المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لوصف إجابات المستجوبين على عوامل الدراسة ومتغيراتها.
- 3 - اختباراً لعينة واحدة لقياس الدلالة الإحصائية للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتغيرات الدراسة، وتم اعتماد مستوى المعنوية 5% أي بدرجة ثقة 95% لاعتماد نتائج الدراسة.

5 - الصدق والثبات لصحيفة الاستبيان:

قبل إجراء التحليل واختيار الفرضيات تم التأكد من موثوقية الاستبيان المستخدم، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة صدق وثبات الاستبيان، ولقياس الصدق والثبات تم اختيار عينة أولية استطلاعية من (10) أفراد (من المرجعين الخارجيين). وهناك نوعان

من الثبات يستخدمان لقياس ثبات الاستبيان هما: صدق أداة الدراسة (الاستبيان) وثبات أداة الدراسة (الاستبيان):

● صدق أداة الدراسة (الاستبيان):

صدق أداة الدراسة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، حيث تم التحقق من صدق أداة الدراسة بثلاث طرق هي:

أ - صدق المحكمين (الصدق الظاهري).

يستخدم أسلوب صدق المحكمين بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبيان وملاءمته لأغراض الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والمختصين بالموضوع قيد الدراسة، ويطلب منهم إبداء الرأي فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل فقرة من فقرات الاستبيان ومدى ملاءمتها لقياس ما وضعت لقياسه، ووصف الموضوع الذي أعدت من أجل الدراسة فيه. تم اتباع هذا الأسلوب وعرض الباحث الاستبيان على عدد من المحكمين المتخصصين في موضوع الدراسة، حيث قدم السادة المحكمون العديد من التعديلات على أداة الدراسة، واستجاب الباحث لهذه التعديلات، وقام بإعادة صياغة الاستبيان على ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمون، وخروج الاستبيان في صورتها النهائية.

ب - صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها (10)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية محور التابع له، والنتائج موضحة من خلال الجدول (3) التالي.

جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان وبين الدرجة الكلية للمحور التابع له

المحور الأول		
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.734	A1
0.000	0.855	A2
0.000	0.894	A3
0.000	0.844	A4
0.000	0.748	A5
0.000	0.821	A6
0.000	0.870	A7
0.000	0.794	A8
0.000	0.878	A9
0.000	0.905	A10
0.000	0.882	A11
0.000	0.860	A12
0.000	0.823	A13

تبين من النتائج الموضحة في جدول أعلاه أن الفقرات تتمتع بمعاملات ارتباط قوية تراوحت بين (0.734 – 0.905) وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على أن فقرات محاور الاستبيان تتمتع بمعامل صدق عالٍ.

● ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

يقصد بثبات الاستبيان أن تعطي هذا الاستبيان النتيجة نفسها لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان

يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تأثرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة مرات عدة خلال فترات زمنية معينة، وبعد تطبيق الاستبيان على عينة استطلاعية حجمها (10) أفراد، تم حساب الثبات للاستبيان بطريقتين:

1 - طريقة ألفا كرونباخ:

بعد تطبيق الاستبيان تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث وجد أن قيمة ألفا كرونباخ الاستبيان (0.744)، وهذا دليل كافٍ على أن الاستبيان يتمتع بمعامل ثبات مرتفع، حيث تتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 1)، وكلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات عالٍ، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، والنتائج موضحة في جدول (4).

جدول (4): الثبات بالاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة

ت	الوصف	العينة	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ المراجع
1	تقييم العوامل المؤثرة لتغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة	10	13	0.744

2 - الثبات بطريقة التجزئة النصفية :

بعد تطبيق الاستبيان تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزئين وهما الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية، ثم تم احتساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية.

وبعد ذلك تم حساب معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الارتباط سبيرمان براون} = ((1+R)/2R)$$

حيث R معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية، والنتائج موضحة بالجدول (5).

جدول (5) معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية للاستبانة

معامل الارتباط	معامل ارتباط سبيرمان براون	الاستبانة الكلية
0.777	0.874	

تبين من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط سبيرمان براون يساوي (0.874) وهي قيمة مرتفعة ودالة إحصائياً، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع.

● التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف سمرنوف):

تم استخدام اختبار كولجروف سمرنوف ($K - S$) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه وهو اختبار ضروري. من خلال الجدول (6) يتضح أن مستوى الدلالة لكل بند أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. وبذلك يمكن استخدام طرق الإحصاء الوصفي والتحليلي في تحليل بيانات الاستبيان.

جدول (6): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

ت	الوصف	العدد	مستوى الدلالة المعنوي المراجع
1	تقييم العوامل المؤثرة لتغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة	22	0.152

● سادسا - تحليل ومناقشة النتائج:

يتناول هذا الجزء تحليل وصفي لمجتمع الدراسة والمعالجات الإحصائية التي اعتمدت عليها الدراسة في تحليل الفرضيات، واختبار كل فرضية من الفرضيات من أجل التوصل إلى النتائج ومن ثم وضع التوصيات المناسبة لها.

● وصف البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة فئة المراجعين الخارجيين.

بعد القيام بالخطوات اللازمة لتجهيز البيانات المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان ، وتهيئتها لعملية التحليل الإحصائي، تم القيام بإجراء عرض لبيانات البحث الميداني وتحليل وصفي لها، باستخدام بعض مقاييس الإحصاء الوصفي، وذلك لبيان خصائص مفردات مجتمع البحث ووصف متغيراتها وذلك على النحو التالي:

● المستوى التعليمي.

جدول (7) توزيع مجتمع البحث حسب المؤهل العلمي لفئة المراجعين الخارجيين

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي	ت
73 %	16	بكالوريوس	1
23 %	5	ماجستير	2
5 %	1	دكتوراه	3
100 %	22		المجموع

بالنظر في الجدول (7)، يتضح أن عدد الذين لديهم بكالوريوس بلغ (16) فرداً بنسبة (73 %) في حين عدد الذين لديهم مؤهل ماجستير بلغ (5) أفراد بنسبة (23 %) بينما يوجد مؤهل واحد دكتوراه. حيث نلاحظ تنوع في المؤهلات العلمية بين مجتمع البحث. وأيضاً يمكن ملاحظة أن معظم أفراد مجتمع المراجعين الخارجيين هم من حملة شهادة البكالوريوس وهي الدرجة التي تضعها أغلب مكاتب المراجعة (كحد أدنى) عندما تحتاج إلى مراجعين جدد، وهو ما يتوافق مع شرط المؤهل العلمي المنصوص عليه في قانون ترخيص مكاتب المراجع، والذي مفاده أنه يجب أن يكون مقدم الطلب حاصلاً على الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) على الأقل.

● مدة سنوات الخبرة:

جدول (8) توزيع مجتمع البحث حسب سنوات الخبرة لفئة المراجعين الخارجيين

ت	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
1	أقل من 5 سنوات	1	5 %
2	من 5 إلى 10 سنوات	4	18 %
3	من 11 إلى 15 سنة	6	27 %
4	أكثر من 15 سنة	11	50 %
المجموع		22	100 %

بالنظر في الجدول (8) يتضح أن عدد الموظفين الذين خبراتهم الوظيفية أقل من 5 سنوات كان فرداً واحداً فقط بنسبة (5 %)، وكان عدد الموظفين الذين خبراتهم الوظيفية من 5 إلى 10 سنوات (4) أفراد بنسبة (18 %)، وبينما عدد الموظفين الذين خبراتهم الوظيفية من 11 إلى 15 سنة كان (6) أفراد بنسبة (27 %)، بينما عدد الموظفين الذين خبراتهم الوظيفية أكثر من 15 سنة كان (11) فرداً بنسبة (50 %)، حيث نلاحظ وجود سنوات خبرة متفاوتة بين أفراد مجتمع البحث. كما نلاحظ أن من تتجاوز خبرتهم (10) سنوات فبلغت نسبتهم (77 %) وهي النسبة الأعلى في سنوات الخبرة لأفراد الفئة في مجتمع الدراسة، وهذا يعزز من إمكانية الاعتماد على آراء وإجابات الفئة، كما يعطي لهذه الفئة القدرة على تحديد كافة الجوانب المرتبطة بتغيير المراجع القانوني الخارجي بحكم عدد سنوات الخبرة العالية والذين خاضوا من خلالها هذه التجربة لأكثر من مرة.

● هل لك عضوية في إحدى المنظمات المهنية؟

جدول (9) بيان عضوية فئة المراجعين الخارجيين بالمنظمات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	هل لك عضوية في إحدى المنظمات المهنية؟	ت
68 %	15	نعم	1
32 %	7	لا	2
100 %	22		المجموع

الجدول (9) يبين إجابة مفردات مجتمع الدراسة حول العبارة " هل لك عضوية في إحدى المنظمات المهنية؟" حيث يتضح أن أكثر من نصف مفردات مجتمع الدراسة لديهم عضوية في المنظمات المهنية وقد بلغ (15) فرداً بنسبة (68 %) من إجمالي مجتمع الدراسة البالغ (21) فرداً، وهذه العضوية هي:

- عضوية نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين عدد 15 فرداً
- عضوية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين عدد 6 أفراد
- عضوية الاتحاد العربي للمحاسبين القانونيين عدد 5 أفراد
- عضوية المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرداً واحداً
- عضوية مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز فرداً واحداً

بينما كانت نسبة (32 %) ما تمثل (7) أفراد من مجتمع الدراسة ليس لديهم عضوية في أي منظمة مهنية محلية أو دولية من إجمالي مجتمع الدراسة.

● تغيير المراجع القانوني الخارجي.

حيث نلاحظ بالجدول (10) أن أغلب مفردات مجتمع الدراسة أفادوا بأن « الجمعية

العمومية للشركة» هي الجهة المخولة بتغيير المراجع القانوني الخارجي وقد بلغ عددهم (18) فرداً وبنسبة (82 ٪)، وهي نسبة عالية في أن الجمعية العمومية للشركة لها دور فاعل وبارز في عملية تعيين وعزل المراجع القانوني الخارجي. في حين أفادت نسبة (18 ٪) بسيطة (4) أفراد من المجتمع بأن « مجلس إدارة الشركة» هي الجهة المخولة بتغيير المراجع القانوني الخارجي وهذا يعتبر مخالفاً لما هو عليه لأن مجلس الإدارة ليس هو السلطة العليا للشركة وبالتالي فإن هذه الفئة البسيطة ليس لها دراية كاملة عن الجهة الأساسية التي تقوم بتعيين وعزل المراجع الخارجي.

جدول (10) بيان فئة المراجعين الخارجيين حول من الذي يقوم بتغيير المراجع القانوني الخارجي؟

ت	من الذي يقوم بتغيير المراجع القانوني الخارجي؟	التكرار	النسبة المئوية
1	الجمعية العمومية للشركة	18	82 ٪
2	مجلس إدارة الشركة	4	18 ٪
3	مدير عام الشركة	0	0 ٪
4	المدير المالي	0	0 ٪
5	جهة أخرى	0	0 ٪
المجموع		22	100 ٪

● عدد السنوات التي يتم فيها تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين

بالنظر في الجدول (11) يتضح أن (6) أفراد ما نسبته (27 ٪) من المجتمع قد أفاد بأنه يتم تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين خلال فترة زمنية تتراوح من سنتين إلى 4 سنوات كحد أقصى. بينما أفاد (4) أفراد من المجتمع ما نسبته (18 ٪) بأنه يتم تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين خلال فترة زمنية تزيد عن 4 سنوات. وأخيراً أفاد معظمهم (12) فرداً من المجتمع ما نسبته (55 ٪) بأنه يتم تغيير المراجعين القانونيين

الخارجيين خلال فترة زمنية غير محددة. كما يعطينا مؤشراً واضحاً حول انتشار ظاهرة تغيير المراجعين بشكل ملموس في الشركات المدرجة في سوق الأوراق الليبية.

جدول (11) :توزيع مجتمع فئة المراجعين الخارجيين عدد السنوات التي يتم فيها تغيير المراجعين

ت	عدد السنوات التي يتم فيها تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين	التكرار	النسبة المئوية
1	من سنة فأقل	0	0 %
2	من 2 إلى 4 سنوات	6	27 %
3	أكثر من 4 سنوات	4	18 %
4	غير محددة	12	55 %
المجموع		22	100 %

جدول (12) تحليل العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي

ت	الفقرة	غير مؤثر إطلاقاً	غير مؤثر	مؤثر إلى حد ما	مؤثر بشدة	المؤثر الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	ترتيب
1	تغيير إدارة الشركة ورغبتها بقطع أي صلة بالإدارة القديمة تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي	5 %	0 %	14 %	32 %	4.23	1.00	85	5.77	0.00	2
2	حجم الشركة له دور أساسي في تغيير المراجع القانوني الخارجي	0 %	5 %	73 %	14 %	3.27	0.69	65	1.86	0.02	8
3	رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات إضافية أخرى عبر تغيير المراجع القانوني الخارجي	0 %	9 %	23 %	64 %	3.64	0.71	73	4.20	0.00	5

ت	الفقرة	غير مؤثر إطلافاً	غير مؤثر	مؤثر إلى حد ما	مؤثر بشدة	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	ترتيب
4	الشركة تعاني من التعثر المالي يؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي	0 %	3 %	13 %	4 %	3.23	0.79	65	1.34	0.09	9
5	تقوم إدارة الشركة بتغيير المراجع القانوني الخارجي بسبب وجود علاقات شخصية واجتماعية تربطها معه.	0 %	2 %	13 %	4 %	3.36	0.83	67	2.06	0.02	6
6	ترى الشركة بأن هناك قصور اوعدم بذل العناية المهنية بجودة الخدمة من قبل المراجع القانوني الخارجي، وعدم الرضا على خدماته فتقوم بتغييره.	0 %	1 %	1 %	8 %	4.41	0.78	88	8.49	0.00	1
7	اتباع إدارة الشركة سياسة التغيير المنظم للمراجع القانوني الخارجي فتقوم بتغيير المراجع	5 %	1 %	3 %	5 %	4.18	1.11	84	4.98	0.00	3
8	غياب أو ضعف دور لجان المراجعة الداخلية في الشركات يؤدي إلى ارتفاع حالات تغيير المراجع	4 %	13 %	1 %	2 %	2.32	1.14	46	2.80 -	0.00	12
9	تقوم الشركة بتغيير المراجع الخارجي للحصول على تسهيلات ائتمانية وكسب ثقة المستثمرين.	2 %	14 %	1 %	4 %	2.45	1.03	49	2.48 -	0.00	11

ت	الفقرة	غير مؤثر إطلافاً	غير مؤثر	مؤثر إلى حد ما	مؤثر بشدة	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	ترتيب
10	الاندماج بين الشركات المساهمة وظهر مشاكل محاسبية في تقييم الأصول يؤدي إلى قيام الشركة المالكة بالاستعانة بمراجع قانوني خارجي جديد	2	16	2	1	2.23	0.85	45	4.27 -	0.00	13
11	ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مقارنة بأتعاب المكاتب الأخرى ، رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات المراجعة بأقل تكلفه تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي	1	0	6	13	3.68	0.82	74	3.90	0.00	4
12	تغير ملكية الشركة يؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي	0	2	13	5	3.32	0.76	66	1.96	0.04	7
13	تغير نشاط الشركة يؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي	1	4	14	2	2.91	0.79	58	0.54 -	0.1	10
	تقييم للعوامل المؤثرة لتغيير المراجعين القانونيين الخارجيين تعود إلى الشركة محل المراجعة					3.33	0.71	67	2.3	0.03	

قيمة «t» الجدولية عند درجة حرية (95) وعند مستوى دلالة (0.05) = 1.717

وباستعراض إجابات مجتمع الدراسة حول هذا المحور ظهرت النتائج التالية:

● قيمة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال تراوحت بين (2.23 - 4.41)

بوزن نسبي تراوح بين (88 ٪ - 45 ٪) وفق مقياس التدرج الخماسي (ليكرت).

● قيمة اختبار «t» المحسوبة "إشارة موجبة" أكبر من قيمة اختبار «t» الجدولية للفقرات (1,2,3,5,6,7,11)، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار «t» المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) عند مستوى الثقة (95 ٪)، وهذا يعني أنها دالة في هذه الفقرات وأنها فقرات إيجابية .

● قيمة اختبار «t» المحسوبة "إشارة سالبة" أكبر من قيمة اختبار «t» الجدولية للفقرات (8,9,10,12)، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار «t» المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) عند مستوى الثقة (95 ٪)، وهذا يعني أنها دالة في هذه الفقرات وأنها فقرات سلبية.

● قيمة اختبار «t» المحسوبة أقل من قيمة اختبار «t» الجدولية للفقرات (4,13)، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار «t» المحسوبة أكبر من قيمة مستوى دلالة (0.05) عند مستوى الثقة (95 ٪)، وهذا يعني أنها ليست دالة في هذه الفقرات.

كما يتبين من خلال الجدول (12) السابق إلى أن الفقرة رقم(6) "ترى الشركة بأن هناك قصورا وعدم بذل العناية المهنية من قبل المراجع القانوني الخارجي بجودة الخدمة، وعدم الرضا على خدماته فتقوم بتغييره." احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (88 ٪) مما يعني أن إدارات الشركات محل المراجعة تميل إلى اتباع سياسة التقييم الدوري للمراجعين من خلال جودة ورضا الخدمة من قبل المراجع ، حيث يستند المؤيدون لهذه السياسة إلى أنها تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وهي بذلك تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (عبدالله، محمود ممتان، 2015) بأن «مكتب المراجعة الذي يقدم خدمات بجودة ليست عالية يكون احتمال تغييره كبيرا». لذا فإن العناية المهنية من قبل المراجع القانوني الخارجي بجودة الخدمة، من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

في حين جاءت بالمرتبة الثانية الفقرة رقم (1) " تغيير إدارة الشركة ورغبتها بقطع أي صلة بالإدارة القديمة تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي". بوزن نسبي (85%) مما يعني أن الإدارات الجديدة للشركات محل المراجعة تميل إلى اتباع سياسة التغيير للمراجعين الخارجيين وقطع أي صلة بالإدارة القديمة،. لذا فإن تغيير إدارة الشركة ورغبتها بقطع أي صلة بالإدارة القديمة تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

وكانت الفقرة رقم (7) « اتباع إدارة الشركة سياسة التغيير المنتظم للمراجع القانوني الخارجي فتقوم بتغيير المراجع » قد احتلت المرتبة الثالثة في المحور بوزن نسبي (84%)، مما يعني أن إدارات الشركات محل المراجعة تميل إلى اتباع سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين حيث يستند المؤيدون لهذه السياسة، إلا إنها تؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

كما يتبين من خلال الجدول السابق إلى أن الفقرة رقم (11) " ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مقارنة بأتعاب المكاتب الأخرى، ورغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات المراجعة بأقل تكلفه تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي". احتلت المرتبة الرابعة بوزن نسبي (74%) مما يعني أن إدارة الشركات محل المراجعة تميل إلى اتباع سياسة الحصول على المراجعين بأقل تكلفة، بالرغم من أن الباحث يرى أن هذه السياسة قد تؤدي إلى تدني جودة عملية المراجعة،. لذا فإن ارتفاع قيمة أتعاب المراجع الخارجي من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

وكانت الفقرة رقم (10) " الاندماج بين الشركات المساهمة وظهور مشاكل محاسبية في تقييم الأصول يؤدي إلى قيام الشركة المالكة بالاستعانة بمراجع قانوني خارجي جديد " قد احتلت المرتبة الأخيرة في المحور بوزن نسبي (45%) وهو أقل من المحايد، وبالتالي

فإن تغيير المراجع الخارجي له تأثير ضعيف على الاندماج بين الشركات المساهمة وظهور مشاكل محاسبية في تقييم الأصول.

بصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المحور «العوامل المتعلقة بالشركة محل» بلغ (67 ٪)، وأن قيمة اختبار «t» المحسوبة أكبر من قيمة اختبار «t» الجدولية، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار «t» المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) عند مستوى الثقة (95 ٪)، مما يعني صحة الفرضية وهذا يعني أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي.

هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي بمدينة طرابلس تعود للخصائص الشخصية وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي؟

لاختبار الفروقات الإحصائية حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي مع المتغير المستقل (سنوات الخبرة) تم استخدام اختبار التباين ANOVA، نلاحظ من الجدول (13) إلى أن المتوسط الحسابي لفئة (أقل من 5 سنوات) فيما يتعلق بالعبارات كان (3.08)، أما المتوسط الحسابي لإجابات فئة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) فقط بلغ (3.40) بينما المتوسط الحسابي لفئة (من 10 إلى أقل من 15 سنة) فيما يتعلق بالعبارات كان (3.22)، وكان المتوسط الحسابي لفئة (من 15 سنة فأكثر) فيما يتعلق بالعبارات كان (3.37) حيث نلاحظ المتوسط الحسابي لبعض الفئات متقاربة ولكن هل هذه الفروق ذات دلالة إحصائية؟

الجدول (13) نتائج اختبار التباين لاختبار الفروق حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة تعود إلى متغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة المعتمد	مستوى الدلالة المحسوبة	المتوسط الحسابي	سنوات الخبرة
0.05	0.458	3.08	أقل من 5 سنوات
		3.40	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
		3.22	من 10 إلى أقل من 15 سنة
		3.37	من 15 سنة فأكثر

وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.458) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة للدراسة وهو 0.05، وبناء عليه، تقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي ومن وجهة نظر مجتمع الدراسة تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

لاختبار الفروقات الإحصائية حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع القانوني الخارجي بمدينة طرابلس مع المتغير المستقل (المؤهل العلمي) تم استخدام اختبار التباين ANOVA نلاحظ من الجدول (14) إلى أن المتوسط الحسابي لفئة (مؤهل بكالوريوس) فيما يتعلق بالعبارات كان (3.34)، أما المتوسط الحسابي لإجابات فئة (مؤهل حملة ماجستير) فقط بلغ (3.32) بينما المتوسط الحسابي لفئة (مؤهل دكتوراه) فيما يتعلق بالعبارات كان (3.00)، حيث نلاحظ المتوسط الحسابي لبعض الفئات متقاربة باستثناء المتوسط الحسابي لفئة (مؤهل دكتوراه) ولكن، هل هذه الفروق ذات دلالة إحصائية ؟

الجدول (14) نتائج اختبار التباين لاختبار الفروق حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة تعود إلى متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمد
بكالوريوس	3,34	0,409	0,05
ماجستير	3,32		
دكتوراه	3,00		

وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0,409) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة للدراسة وهو 0,05، وبناء عليه، نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين المرتبطة بالشركة محل المراجعة تعود إلى متغير المؤهل العلمي.

■ النتائج والتوصيات

● أولاً: النتائج.

1 - أظهرت النتائج أن الجمعية العمومية للشركة هي الجهة الوحيدة المخولة بتغيير المراجع القانوني الخارجي، في حين خلصت إحدى الدراسات إلى وجود لجان المراجعة تتكون من أعضاء مستقلين عن الإدارة التنفيذية لمجلس الإدارة، وعلى قدر كبير من الكفاءة و الارتقاء بصلاحيات لجنة المراجعة، وذلك بأن يكون تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وتغييره وعزله من مهام لجنة المراجعة، دون الحاجة لأخذ موافقة الجمعية العامة للمساهمين، ولكن يمكنهم الاعتراض عليه إذا كان الاعتراض موضوعيًا.

2 - يتم تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين خلال فترة زمنية غير محددة،

وهذا يعطينا مؤشراً واضحاً حول انتشار ظاهرة تغيير المراجعين بشكل ملموس في الشركات المدرجة في سوق الأوراق الليبي، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى ضرورة تغيير المراجع خلال خمس سنوات كحد أقصى.

3 - عدم وجود قوانين ولوائح صادرة من الشركات أو الجهة التشريعية في ليبيا تحدد عدد سنوات تغيير المراجع الخارجي.

4 - وجود قصور وعدم بذل العناية المهنية من قبل المراجع القانوني الخارجي، وعدم الرضا على خدماته يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي.

5 - ان تغيير مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى رغبتها بقطع أي صلة بالإدارة القديمة وبالتالي تؤدي إلى تغيير المراجع القانوني الخارجي.

6 - اتباع إدارة الشركة سياسة التغيير المنتظم للمراجع القانوني الخارجي فتقوم بتغيير المراجع في حين أشارت بعض الدراسات السابقة إلى وجود اختلاف الآراء حول فترة بقاء المراجع في مراجعة الحسابات.

● ثانياً: التوصيات.

بعد أن تم توضيح أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يرى الباحث تقديم بعض التوصيات التي يأمل أن يتم الأخذ بها وهي ما يلي:

1 - مراعاة الشروط القانونية عند تغيير المراجع القانوني والالتزام بها عند تغييرهم.

2 - العمل على عقد دورات تدريبية للإدارة العليا والمدراء الماليين للشركات المساهمة الليبية لتعريفهم بأهمية وطبيعة عمل المراجع الخارجي لإزالة أية أفكار ومعتقدات خاطئة عن وظيفة المراجعة وذلك ليتم التعاون فيما بين الإدارة والمراجع وبالتالي الحد من عملية تغيير المراجع الخارجي.

- 3 - إلزام جميع الشركات المساهمة في ليبيا بإنشاء لجان مراجعة تضم أعضاء من خارج الشركة للفصل في النزاعات بين الجمعية العمومية للشركة، والمراجع القانوني الخارجي بطريقة تضمن المحافظة على استقلالية وحياد المراجع.
- 4 - فرض سياسة التغيير الدوري الإلزامي بالشركات كل فترة زمنية معينة ولتكن (3) سنوات، حيث إن هذه السياسة لها تأثير إيجابي في الحفاظ على استقلال وحياد المراجع القانوني الخارجي، كما أن آثارها السلبية بسيطة إذا ما قورنت بالآثار السلبية لسياسة التغيير الدوري بدون مدة زمنية محددة.

■ قائمة المراجع

● المراجع العربية:

- 1 - أحمد، نبيل ياسين وعبدالحليم، أحمد حامد محمود، (2018) العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة الفكر المحاسبي المجلد الثاني والعشرون العدد السادس 2018.
- 2 - الجربوع، يوسف محمود (2006) «مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ” دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، مجلد 16 العدد 1 لسنة 2008.
- 3 - جربوع، يوسف محمود، (2008) مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله “ دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير 2008.
- 4 - الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008) “مدى حرص مكاتب التدقيق على متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- 5 - سالم، عبد الوهاب محمد، (2006) العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ليبيا دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة على مدينة بنغازي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد جامعة التحدي، قسم المحاسبة، 2006.
- 6 - السيد، سرايا محمد (2005) “اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى.

- 7 - العدالي، وفاء محمد، (2014)، تحليل العوامل المؤثرة في دوران المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، الزاوية.
- 8 - العديم، خالد بن راشد، (2017) أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية للمتطلبات النظامية والمهنية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الحادي والعشرون 2017.
- 9 - الفقي، رشا علي (2004) "تحليل ظاهرة الدوران المستمر للمراجعين وأثرها على أداء منشآت الأعمال والمراجعين بهدف بناء إطار مقترح لتخفيفهما في ظل البيئة الاقتصادية الحديثه" رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، الإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- 10 - قطب، أحمد السباعي (2005) "إطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات"، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، (القاهرة: قسم المحاسبة).
- 11 - المطارنة، غسان فلاح، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- 12 - ممتاز، محمود عبد الله، (2015) "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي": دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة 2015.
- 13 - منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2017) "رؤية تحليل انتقادات لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- 14 - كساب، ياسر السيد، (2019) " أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني الجزء الثاني.

● المراجع الأجنبية

- 1 - Daugherty, Brian and Dickens, Denise and Higgs, Julia, Audit Partner Rotation (2010): An Analysis of Benefits and Costs, east California University, Department Of Accountintg, and University of Wisconsin - Milwaukee, integrated research, USA,
- 2 - Peatty, R . and Guganesan, S . (1996), Auditor Rotation: Australian Accounting, (May: 1996).