

أثر تقرير مراجعة الحسابات

في سلوك الإدارة لتغيير المراجع الخارجي

* د. عادل محمد اللافي * * د. بشير علي البوسيفي

ملخص الدراسة

تبحث هذه الدراسة في تحديد أثر تقرير المراجع الخارجي في سلوك الإدارة في إعداد التقارير المالية، والأسباب التي قد تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي من قبل الإدارة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد قائمة استبيان وزعت على عينة من مجتمع الدراسة، الذي يتكون من المحاسبين القانونيين الليبيين، والمدراء الماليين بالشركات المساهمة الليبية، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (50) وتم استرداد (42) استبانة ونسبة (84 %) تقريباً، وقد قام الباحثان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبالاستعانة بالبرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات.

توصلت الدراسة إلى إن المراجع الخارجي يؤدي دوراً مهماً، في تعزيز ثقة المستخدمين في صدق وعدالة القوائم المالية للشركات المساهمة، من خلال إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط والمركز المالي، التي تتضمنها هذه القوائم، ومن ثم اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات، وأن المراجع الخارجي يسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة، وبخاصة في قياس العمليات المالية إذا ما تمت عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية.

كما توصلت الدراسة إلى وجود توافق بين فئتي الدراسة المتمثلة في الإدارة والمراجعين الخارجيين؛ على أن العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة، وتلك المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لها تأثير في تغيير مراجع الحسابات الخارجي. الكلمات الدالة: المراجع الخارجي، المحاسب القانوني، تقرير المراجع، سلوك الإدارة.

* عضو هيئة تدريس / كلية الأقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس
* * عضو هيئة تدريس / كلية الأقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس

مقدمة

لقد أصبح هناك اهتمام متزايد بمهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك نتيجة لاعتماد الكثير من الجهات على البيانات المالية المدققة، وكذلك لوجود حاجة ماسة لمراجعي حسابات أكفاء قادرين على أداء مهامهم على أكمل وجه، من خلال أبداء الرأي حول تلك البيانات بطريقة موضوعية ومستقلة، وعليه فإن مسألة سلوك الإدارة الذي يعبر عن ردة فعل الإدارة على تقرير المحاسب القانوني، وتغيير المراجع الخارجي من قبل الشركات تثير تساؤلات عديدة، ومن أهمها تأثير هذا التغيير على استقلالية المحاسب القانوني.

في ضوء ذلك يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

- ما هي الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة ردا على تقرير مراجع الحسابات الخارجي المتحفظ .
- ما هي الأسباب المرتبطة بالشركات المساهمة وأثرها في تغيير مراجع الحسابات الخارجي.
- ما هي الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وأثرها في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

فرضيات البحث

■ الفرضية الأولى :

الأسباب المرتبطة بالشركات المساهمة، لا تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي.

■ الفرضية الثانية :

الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، لا تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- 1- التعرف على واقع عملية تغيير المراجع الخارجي في الشركات الليبية .
- 2- التعرف على أسباب تغيير المراجع الخارجي في ليبيا، من وجهتي نظر إدارة الشركات ومراجعي الحسابات .

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من محاولة التعرف على أسباب تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات الليبية؛ باعتبار أن المحاسب القانوني هو المصادق على صحة القوائم المالية لهذه الشركات، من خلال رأيه الفني والمهني المثبت في التقرير المرفق بهذه القوائم، إذ إن كثرة تعاقب مراجعي الحسابات يثير التساؤلات والشكوك حول سياسة الإدارة تجاه المراجعين؛ مما يدفع البحث عن الأسباب الكامنة وراء تغيير مراجع الحسابات، والعمل على الحد من آثار هذه الأسباب على استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي، وتفاذي التكاليف التي قد تتحملها الشركة نتيجة تغيير المحاسب القانوني.

منهجية الدراسة:

الدراسة النظرية : تم الاعتماد فيها على المنهج الاستقرائي، من خلال الاطلاع على الكتب والمقالات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وذلك للتعرف على بعض العوامل والمتغيرات المتعلقة بتغيير مراجع الحسابات.

الدراسة الميدانية : لغرض الوصول إلى أهداف البحث واختبار فرضياته، تم استخدام أسلوب المسح الميداني لجمع البيانات المتمثلة باستقصاء آراء كل من المراجعين الخارجيين والعاملين ضمن الإدارات المالية للشركات المساهمة، وذلك من خلال قائمة الاستبيان المصممة لهذا الغرض، وتكونت قائمة الاستبيان من (11) سؤال حول الأسباب التي من المتوقع أن تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي.(ملحق)

مجتمع وعينة الدراسة

ينقسم مجتمع الدراسة إلى فئتين أساسيتين هما: فئة المراجعين الخارجيين، وفئة الإدارة المالية للشركات المساهمة، وتم اختيار هاتين الفئتين كونهما تعدان أكثر الفئات تأثراً بتغيير مراجع الحسابات، وتم توزيع قائمة الاستبيان على عينة الدراسة، حيث تم توزيع (50) قائمة استبيان على فئتي الدراسة، فقد وزع (30) قائمة استبيان على فئة المراجعين الخارجيين، الذين تم اختيارهم عشوائياً من مجتمع مكاتب المراجعة، وتم استرداد (24) استجابة أي بنسبة (80 %) كما تم توزيع (20) قائمة استبيان على فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة، وقد تم الحصول على (18) استمارة أي بنسبة (90 %) بذلك يصبح مجموع ما تم استرداده من فئتي الدراسة (42) استجابة إذ بلغت الاستجابة 84 % وهي نسبة عالية .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

تم التحليل بشكل أساسي عن طريق برنامج (SPSS) حيث تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية من قبل البرنامج منها :

1 - الوسط الحسابي وذلك لتقييم اتجاه الإجابة عن كل سؤال ومقارنته مع مؤشر القياس والتقويم، حيث إن أكثر من (3) يعتبر عاملاً مهماً ومؤثراً في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

2- الانحراف المعياري لقياس مدى تشتت الإجابات بشأن بنود قائمة الاستبيان المختلفة حول أسباب التغيير عن وسطها الحسابي .

3- اختبار (T - test)

أولاً: الدراسات سابقة والإطار النظري:

1 - دراسة، (مسواك، 2008) بعنوان «العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي» هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، بالتطبيق على الشركات المساهمة اليمنية، وبينت الدراسة العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع والأنعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المراجع، بالإضافة إلى قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل، وذلك من وجهتي نظر إدارات الشركات والمراجعين. وقد قدمت دراسة مسواك العديد من التوصيات أهمها:

● إن ظاهرة تغيير المراجع لم تلق اهتماماً من قبل الباحثين في الجمهورية اليمنية، كما هو الحال في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وغيرها من الدول العربية.

● قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجمهورية اليمنية، وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع في الشركات، فقد تبين أنها لم تمنح المراجع حق مناقشة قرار تغييره، كذلك لم تتضمن إلزام الشركات المساهمة بتكوين لجان المراجعة، التي قد يكون لها دور كبير في حل الخلافات بين المراجعين والشركات.

● تمثل ظاهرة تغيير المراجع في بيئة المراجعة اليمنية نسبة مهمة، حيث بلغت (56%) من العينة.

2- دراسة (قطب، 2008) بعنوان «العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية»

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب المختلفة لعملية تغيير المراجعين من الجانب النظري، ثم إجراء دراسة ميدانية على دولة قطر بغرض التوصل إلى العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع من وجهة نظر المراجعين أنفسهم، ومن وجهة نظر العميل أي الشركات محل المراجعة، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك العديد من العوامل التي اتفق المراجعون والمديرون الماليون على أن لها ارتباطاً بعملية تغيير مراجع الحسابات، وأهم تلك العوامل من واقع المتوسط الحسابي هي العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، التي حصلت على متوسط حسابي أعلى من أربع درجات، وهي (1) مكتب المراجعة الذي يقدم أعمالاً وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى اقل احتمالاً للتغيير، و(2) مكتب المراجعة ذو الجودة العالية اقل احتمالاً للتغيير، و(3) عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدي إلى تغييره، و(4) مكتب المراجعة ذو السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير.

3- دراسة (حسين، 2008) بعنوان «تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية - دراسة ميدانية»:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل التي تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين والإدارة المالية للشركات المساهمة. وقد تم تصميم قائمة استبيان لجمع البيانات حول آراء فئتي الدراسة.

من أهم نتائج الدراسة أن المراجع الخارجي يسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة وخاصة في قياس العمليات المالية، واتفقت فئتا الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة لها تأثير إيجابي في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على مستوى ثلاث مجموعات، وهي العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية المراجعة، والعوامل المرتبطة بتطبيق معايير وقواعد السلوك المهني، والعوامل المرتبطة بالشركات المساهمة.

ومن أهم التوصيات ضرورة تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات في مراقبة عمل المراجعين، والعمل على إقامة الدورات التدريبية لرفع المستوى المهني والتعريف بتغيير المراجع وإيجابيات التغيير.

4 - دراسة المخادمة (2006) بعنوان « العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات

لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية دراسة ميدانية »

هدفت للتعرف على المشاكل التي تواجه المراجع والخاصة بالاستجابة لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية. وتناولت الدراسة عددا من العوامل المحتملة، التي قد تؤثر في المراجع للاستجابة لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية، وتتميز هذه الدراسة بأنها أخذت بعين الاعتبار جميع الخدمات المحاسبية التي تقدمها مكاتب المراجعة في الأردن، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج من أهمها إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وأخلاقيات المهنة والدوافع المالية، والعوامل الشخصية لمكاتب المراجعة والطلب على الخدمات المحاسبية، تؤثر في مدى استجابة تلك المكاتب لرغبات العملاء.

5 - دراسة (باسودان وآخرون، 2004) بعنوان «العوامل المؤثرة في تغيير المراجع

الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية»

تهدف هذه الدراسة إلى تقصي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية. ومن نتائج الدراسة أنه هناك قلق يخشى من تأثيرها على الاستقلال المراجع وحياده، كما وجدت الدراسة اختلافات بين وجهتي نظر أعضاء لجان المراجعة ومديري مكاتب المراجعة في خمسة من العوامل منها عامل فني واحد وأربعة عوامل غير فنية.

1 - دراسة بعنوان (Ebimobowei & Keretu)Mandatory Rotation of Auditors,2011

on Audit Quality, Costs and Independence in South Nigeria)

كان الهدف من هذه الدراسة هو فحص دور التغيير الإلزامي للمراجع على جودة المراجعة، التكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا، إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية عن طريق استبيان مكون من 250 مفردة رجع منها، 172 ووزع على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق. وقد أكدت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجودة تقارير المراجعة وقدر معامل الارتباط ب 0.302. كما أكدت أن هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق بمعدل 0.296 وكانت النتائج مقارنة لنتائج عدة دراسات أخرى، التي أكدت أن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية وإزالة صراعات المصالح.

أما بالنسبة للتكاليف فأثبتت الدراسة، أن هناك علاقة ايجابية بمعدل 0.287 أي أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات المراجعة وقد استعمل معامل سبيرمان الترتيبي لقياس الارتباطات.

2 - دراسة بعنوان : (Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt

(.The Impact of Auditor (2010, Mustafa, et. al)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المراجع في مصر وكيفية التغلب عليها. وكان من أهم نتائجها:

1- أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المراجع يمكن أن تعالج بالدوران المتتابع لمراجع الحسابات الخارجي، وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة ويتم ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة

2 - يرجع سبب النقص في استقلالية المراجع في مصر إلى عدم تطور معايير المراجعة المصرية.

أوصت الدراسة بالآتي :

1 - ضرورة تطبيق قانون لدوران مراجع الحسابات الخارجي، كحل لمشكلة نقص الاستقلالية على أساس شركة المراجعة وليس شريك المراجعة وكطريقة لتعزيز جودة المراجعة.

2 - تدعيم وتطوير النقص في الموجود في قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر.

3 - دراسة بعنوان Rotate back or Not after Audit partner Rotation

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح «مدى إلزامية رجوع الشريك أولاً بعد التغيير الإلزامي لشريك المراجعة»، وأوضحت الدراسة بأن العديد من الدول قد طبقت قوانين تغيير المراجع بعد فترة من عمله في الشركة وذلك لتعزيز استقلاليته. وقد تم أخذ عينات الدراسة التاريخية من 2003 إلى 2006 . طبقت هذه الدراسة في الصين بعد استخدام عدة بيانات تاريخية عن فترة التهدئة، وقاست مدى قدرة المراجع على استئناف العمل لدى الشركة السابقة بعد تركها لمدة عامين.

خلصت الدراسة إلى أن شركاء المراجعة الذين كان لهم فترة عمل طويلة مع عميل سابق هي الأكثر عرضة للتدوير). للتغيير (كما توصلت الدراسة إلى أن شركاء المراجعة

الذين يرجعون إلى العمل مع العميل السابق يعاملون عملائهم، بشكل أفضل كما توجهوا إلى استخدام آراء مراجعة معدلة واستحقاقات تقديرية جديدة. لكن وجدت الدراسة أن رجوع الشريك المناوب يؤدي إلى ضعف جودة المراجعة في السنة الثانية من فترة التهيئة.

4 - دراسة 2004، (kinney) بعنوان «استقلال المراجع والخدمات الأخرى وإعادة صياغة التقارير المالية»

تناولت العلاقة بين أتعاب الخدمات وانخفاض جودة المعلومات المحاسبية ، وبينت الدراسة بان لجنة بورصة الأوراق المالية قد أكدت تزايد التلاعب بالمعلومات المحاسبية الصادرة أثناء النصف الثاني من التسعينات، تلك الفترة التي زادت فيها أتعاب الخدمات الأخرى عن أتعاب المراجعة . وقد أجريت الدراسة في الفترة من عام 1995 حتى عام 2000 باستخدام أتعاب تفصيلية لعينة من 432 منشأة تلاعبت في بياناتها المالية ، وعينة 512 منشأة مسجلة مماثلة لم تتلاعب في بياناتها المالية . وقسمت الدراسات الخدمات الأخرى إلى أربع شرائح وهي تصميم نظم المعلومات وتنفيذها، المراجعة الداخلية، خدمات الضريبية والخدمات الاستشارية وقد توصلت الدراسات إلى ثلاث نتائج :

- لا يوجد علاقة بين أتعاب تصميم نظم معلومات المالية وتنفيذها ، أو خدمات المراجعة الداخلية وإعادة صياغة التقارير المالية (restatements) وربما يعود ذلك إلى قلة طلب العملاء لهذه الخدمات
- توجد علاقة سلبية بين أتعاب خدمات الضرائب وإعادة صياغته التقارير المالية والتي تفسر ان خدمات الضرائب تحسن جودة المراجعة وان المنشآت عالية الجودة تميل إلى طلب خدمات الضرائب من المراجع وهذا يؤكد إن منع تقديم المراجع للخدمات الضريبية يخفض من جودة المعلومات المحاسبية.
- هناك علاقة ايجابية هامة بين الخدمات الاستشارية وإعادة صياغة التقارير المالية (التلاعب في المعلومات المحاسبية)

5 - دراسة 2003، (zeff) بعنوان « السياسة المبكرة لشركة دو بونتس الامريكية في تغيير شركات المراجعة»

بينت الدراسة إن شركة دو بونتس قد دأبت باستمرار على تغيير المراجعين لديها من عام 1911 وحتى 1954 ، اقتناعا منها إن النتائج تكون أكثر دقة وكمالا مع تغيير المراجع الخارجي سنويا ، وفي عام 1954 توقفت الشركة عن سياسة تغيير المراجعين بسبب

استمرارها العمل مع شركة «برايس ووتر هاوس» كمراجع خارجي، التي تميزت أعمالها بالانتشار والتعقيد ، مما أدى إلى وضع نهاية لسياسة التغيير التي كانت تتبعها. إن تجربة شركة «دو بونتس» مع شركات المراجعة قد أعطت اليوم درساً يعكس وجهة النظر للعلاقة بين المراجعين وعملاء المراجعة من الشركات المساهمة.

الإطار النظري :

أهمية المراجعة الخارجية :

أشار المعيار الدولي رقم 200)) أن الهدف من إجراء عملية المراجعة، هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المراجع الخارجي عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي المهمة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (معايير المراجعة الدولية، 2010).

ومن خلال نظرة فاحصة إلى مفهوم المراجعة الخارجية التي يقوم بها المحاسب المراجع الخارجي، تجمع التعريفات على أنه : فحص انتقادي يقوم به شخص مؤهل وقادر على جمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للقياس، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية في منشأة ما من أجل الوصول إلى رأي فني محايد حول درجة التطابق والأنسجام بين المعلومات المالية والبيانات المنشورة في نهاية فترة مالية معينة (الذبيات، 2015).

نلاحظ من التعريف السابق إن المراجعة الخارجية تشمل عملية الفحص والتحقق وإعداد التقرير، وهذه الإجراءات ذات صلة كبيرة بعملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية والتقارير المنشورة.

إن قياس فعالية المنظمات ينال اهتمام الكثير من الأطراف، كالمستثمرين والمقرضين والإدارة والجهات الحكومية، ويؤدي المحاسبون والمحللون الماليون وكذلك المراجعون دوراً كبيراً في ذلك، حيث تعتبر المراجعة الخارجية من الوسائل المهمة التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية هذه المنظمات بقدر معين، خاصة أن إحدى طرق قياس الفعالية هي الأخذ بالحسبان الاعتبارات المالية، لذلك يهتم الملاك والأطراف المستفيدة الأخرى بالبيانات المالية التي تم مراجعتها ورأي المراجع الخارجي فيها، حيث يتم التمكن من الحكم على فعالية هذه المنظمات وإمكانية استمرارها والتعرف على نقاط القوة والضعف فيها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، إضافة إلى ظهور نظرية الوكالة التي تقوم على انفصال الملكية عن الإدارة، فظهرت العديد من المصالح المتعارضة بين الإدارة والمساهمين

ومستخدمي القوائم المالية، ونتيجة لذلك أصبحت هنالك حاجة ماسة لقيام مراجع الحسابات الخارجي بمراجعة حسابات الشركة وقوائمها المالية، لمنح مستخدمي القوائم المالية الثقة بهذه البيانات المنشورة وللحفاظ على أموال المساهمين (عبدالله، 2001).

نظرة على سلوك الإدارة:

نظراً لأن الإدارة تهدف للمحافظة على وضعها في السوق؛ فإنه من المتوقع منها القيام ببعض الإجراءات كردة فعل على إصدار المحاسب القانوني لرأيه، وهذه الإجراءات قد يكون دافعها إظهار رغبة الإدارة في العمل على إزالة الأسباب التي دفعت المحاسب القانوني لإصدار رأي متحفظ، أو أن الشركة بطريقها للتغيير حتى تحقق مزيد من التوافق مع إطار إعداد القوائم المالية المطبق، وقد يكون هدفها تهديد استقلالية المراجع الخارجي أو دفعه للتخلي عن المهمة، ويتمثل سلوك الإدارة في إجراءات منها :

تغيير عدد من الموظفين من ذوي المناصب المهمة والتي على علاقة بعمل المراجع الخارجي:

مما قد يؤدي إلى إظهار وكأن المسؤولية تقع على هؤلاء الأشخاص، وأنه نتيجة خطأهم فإن الإدارة قامت باستبدالهم، وقد يكون السبب تعيين موظفين لديهم قدرات أفضل في إقناع المراجع الخارجي بمواقف الإدارة، وهذه الإجراءات لها تكاليف لا بد من تحملها من وجهة نظر الإدارة؛ حتى تدفع المراجع ليكون أقل تحفظاً في السنوات اللاحقة.

تغيير في السياسات والطرق المحاسبية:

بحيث تكون أكثر تحفظاً، ووفق آراء المراجع الخارجي، وبالتالي العمل مع المراجع على إزالة أسباب التحفظ وإصدار تقرير نظيف.

تهديد استقلالية المراجع الخارجي:

حيث قد تلجأ الإدارة لعدة أساليب لتأثير على استقلالية المراجع الخارجي، ومن هذه الأساليب:

- التهديد بتغيير المراجع إذا سمح القانون والنظام الداخلي للشركة بذلك.
- محاولة تخفيض أتعاب المراجع بهدف الضغط عليه للتخلي عن المهمة.
- الوعد بزيادة الأتعاب بهدف استمالة المراجع ودفعه لتخفيض تحفظه.
- تعيين موظفين سابقين من مكتب المدقق في الشركة وفي مناصب مؤثرة.

أسباب تغيير مراجع الحسابات الخارجي

إن تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختيارياً أو إجبارياً،

فالتغيير يكون اختيارياً بناءً على رغبة المدقق الخارجي، وقد يكون التغيير إجبارياً يفرض على المراجع من قبل إدارة الشركة أو الهيئة العامة للمساهمين .

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة وأدبيات المحاسبة المراجعة، ظهرت أن هناك بعض الأسباب المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى ثلاث مجموعات (علقم، 1995):

أ - أسباب التغيير المرتبطة بالشركات المساهمة .

ب - أسباب التغيير المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني .

ج - أسباب التغيير المرتبطة بالمراجع الخارجي .

وتضم كل مجموعة عددا من العوامل المحتملة ندرج تفاصيلها في النقاط الآتية :

عوامل التغيير المرتبطة بالشركات المساهمة:

هي العوامل التي تعتبر فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساسي، وهي الطرف المسبب في عملية تغيير

المراجع الخارجي ومن هذه العوامل ما يأتي :

1 - تغيير إدارة الشركة:

إن تغيير إدارة الشركة قد يكون سببا في تغيير المراجع الخارجي، وذلك رغبة من الإدارة الجديدة

بقطع أي صلة بالإدارة القديمة، أو رغبتها في تعيين مراجع آخر مقرب لها أو رغبتها في بث وتعزيز الثقة بقدراتها أو الإتيان بمراجع يسهل التعامل معه، ومن ثم يحقق كل رغباتها .

2 - رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات إضافية:

ترغب بعض الشركات في الحصول على خدمات إضافية أخرى غير خدمات المراجعة، مثل مسك الدفاتر المحاسبية، الاستشارات، خدمات تتعلق بضريبة الدخل أو القيام بدراسات لصالح الشركة، فالمراجع الذي لا يقدم خدمات أخرى قد يدفع الشركة إلى تغييره .

3 - رغبة إدارة الشركة في كسب الثقة:

تعتقد إدارة الشركة أن مجرد تغيير المراجع الخارجي الحالي بمراجع آخر وخاصة

في ظل ظروف مالية أو قانونية غير جيدة؛ سيؤدي إلى إعطاء الثقة لها وتحسين صورة الشركة، ووضعها أمام المساهمين والأطراف الخارجية الأخرى، وهذا بدوره ينعكس على تحسين صورة الشركة في السوق.

4 - رغبة إدارة الشركة في تركيز أعمال المراجعة:

ترغب بعض إدارات الشركات في تركيز أعمال المراجعة للشركات التابعة لها لدى مراجع واحد، وهذا ما يدعوها إلى تغيير المراجع في بعض الشركات التابعة، في سبيل توحيد مراجعة حساباتها لدى مكتب مراجعة واحد، حيث تستفيد إدارة الشركة من هذا التركيز في تحسين قدرتها على التعامل مع هذا المراجع، والحصول على خدمات مهنية متشابهة لجميع الشركات التابعة لها، إضافة إلى حصول الإدارة على عروض أتعاب أقل لمراجعة حساباتها، وازدياد قدرتها في التأثير على المراجع في الحصول على ما تريد من آراء ومقترحات .

5 - تغيير في الوضع المالي للشركة:

إن الشركات التي تعاني من مشاكل في النقدية أو تدهور في وضعها المالي، تكون أكثر ميلا لتغيير مراجع الحسابات من الشركات ذات الوضع المالي الجيد، إذ تحاول الشركة المتعثرة تحسين وضعها وتعزيز الثقة بها، من خلال اعتمادها على مراجع حسابات جديد، لن يستطيع كشف مواطن الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة.

6 - العلاقات الشخصية بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي:

تقوم بعض إدارات الشركات بتعيين المراجع الخارجي بناء على العلاقات الشخصية والاجتماعية التي تربطهم، وقد تقوم بتغيير المراجع لنفس هذه الأسباب، فهدف الشركة هو أن تعين مراجع حسابات قريبا لها، بحيث تستطيع أن تضغط عليه لتحقيق رغباتها، وان تتدخل في سير عملية المراجعة ونتائجها، وعلى الرغم من إن قواعد السلوك المهني تمنع استخدام علاقات القربى أو العلاقات الشخصية، إلا إن ذلك مازال من عوامل التغيير المهمة في الكثير من حالات تغيير المراجع الخارجي، وتزداد حدة هذا العامل في البلدان النامية- ومنها ليبيا- في التأثير على اختيار أو تغيير المراجع الخارجي .

7 - حجم الشركة:

إذا كانت الشركة حجم عملياتها صغير نسبيا، فإنها تحتاج إلى مكاتب مراجعة صغيرة، أما في حالة كبر حجم الشركة من خلال عملياتها الاقتصادية وتعاملاتها، فإن ذلك

يستدعي الحاجة إلى وجود مكتب مراجعة كبير للتعامل مع هذا التوسع في العمليات، لذلك فإن هذا العامل يعتبر محفزاً إلى تغيير مراجع الحسابات .

8 - نظام الحاكمية المطبق في الشركة:

عرف (IIA) نظام الحاكمية المؤسسية بأنه: مجموعة من العمليات والأنظمة التي تؤدي إلى إدارة الشركة بأفضل صورة لتحقيق منافع أصحاب المصالح، حيث إن مبادئ الحاكمية نصت على الاستقلالية والشفافية ومسؤولية الإدارة في الرقابة على البيانات المالية.

عوامل التغيير المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني :

هي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية المراجعة ، والقائم بهذه المهمة وهو المراجع الخارجي وإنها ترتبط بالمعايير الواجب على المراجعين إتباعها في أداءهم لعملهم المهني والقواعد، التي يجب على المراجع التمسك بها واحترامها، إذ إن الواقع العملي يبرز بعض التناقضات وعدم الالتزام في تطبيق هذه المعايير والقواعد، مما تنعكس على شخصية مراجع الحسابات واستقلاله وعلى مستوى المهنة ومن هذه العوامل ما يلي :

1 - نطاق وإجراءات عمل المراجع الخارجي:

لقد أعطت معايير المراجعة الدولية الصلاحيات الكاملة لمراجع الحسابات، بان يطلب ويطلع على كافة المعلومات اللازمة من الشركة لإكمال إجراءات الفحص وإصدار تقريره، في حين قد تتدخل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل المراجع أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه، ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها، فالمراجع يعمل للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة في إجراءات الفحص التي يراها مناسبة لأنجاح عمله وعليه فإن هذا التدخل قد يفقد حياده ويكون سبباً في تغييره بمراجع آخر.

2 - طرق العرض والإفصاح المحاسبي:

تحاول إدارات الشركات إخفاء بعض البيانات المالية أو التلاعب بطريقة عرضها والإفصاح عنها، بهدف خداع قارئ هذه البيانات في سبيل تحسين صورة الشركة ووضعها المالي، وإذا لم يقتنع المراجع الخارجي والمكلف من قبل الهيئة العامة للمساهمين بأساليب الإدارة في العرض والإفصاح المحاسبي، عليه أن يبين رأيه بصراحة بهذه الأساليب، وأن يذكر ويوضح أساليب العرض المناسبة وأن يذكر ذلك في تقريره، وهذه من العوامل التي تؤدي إلى الخلاف مع الشركة، وبالتالي تعمل الشركة على عزله وتغييره .

3 - الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية:

قد يحدث خلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم تطبيقات العمليات المحاسبية، ومنها تقييم الأصول الثابتة، تقييم المطلوبات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وتوقيت الاعتراف بالمصاريف، أو أسس تقييم المخزون... الخ. فإذا لم يقتنع المراجع بتطبيق أو تفسير العمليات المحاسبية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛ سوف يقوم بإظهار ذلك على أنه هناك تحفظات في تقريره بهذا الخصوص، مما يكون سبباً في تغيير المراجع.

4 - إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي:

إن المراجع الخارجي الذي يقوم بإصدار تقرير متحفظ وفقاً لمعايير المراجعة أكثر عرضة لخطر التغيير من قبل إدارة الشركة، فالمراجع الذي لا تستطيع الإدارة التوصل معه إلى حل مرضي لمعالجة التحفظات حول البيانات المالية للشركة، لا بد من أن يقوم المراجع بإظهار هذه التحفظات في تقريره، وهذا ما لا ترغب به إدارة الشركة وبالتالي تسعى إلى عزله وتغييره.

5 - عدم الاتفاق حول أتعاب المراجعي:

تسعى بعض الشركات إلى التفاوض مع المراجع حول أتعابه ومحاولة الحصول على مراجع ذي أتعاب أقل وهذا ما يؤثر على استقلاليته، فإذا رفض المراجع الحالي تخفيض أتعابه قد يؤدي إلى تغييره.

العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

تمثل العوامل المحيطة بظروف مكتب المراجعة وقدرته على تغطية حاجات العملاء ومن هذه العوامل:

1 - جودة أعمال مكتب المراجعة:

إن جودة أعمال المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة والسرعة في انجازه لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها تقلل من خطر تغييره، وعلى مكتب المراجعة أن يقنع العميل بأهمية الخدمات التي يقدمها له حتى يحافظ على بقاءه واستقراره في الشركة.

2 - حجم مكتب المراجعة:

يتم إسناد مهمة المراجعة من قبل العملاء إلى مكاتب المراجعة الكبيرة، بسبب قدرتها

على توفير خدمات المراجعة والاستشارات والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة، وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بمراجعة الشركات الكبيرة التي تتصف بالاستقرار والثبات، وذلك يعرض أصحاب مكاتب المراجعة الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من مكاتب المراجعة الكبيرة .

3 - شهرة مكتب المراجعة:

ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب المراجعة المشهورة، وذات السمعة الطيبة وتسعى للإبقاء في التعامل معها؛ لأن مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصدقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها مما يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة في سوق المال .

4 - طول فترة مكتب المراجعة مع الشركة

إن بقاء مراجع الحسابات لمدة طويلة مع الشركة، يولد معرفة عميقة في معلوماتها وأسرارها، فإذا أرادت الشركة أن تتعد عن التطبيق السليم لمسك دفاتها فمن السهل على المراجع اكتشاف ذلك، وهذا ما يدفع الشركات أحياناً لتغيير المراجع ، كما أن استمرار المكتب مع الشركة لفترات طويلة قد يؤدي إلى ما أسمته معايير المراجعة الدولية « تهديد التآلف»، الذي قد ينشأ نتيجة لاستخدام نفس كبار الموظفين في عملية مراجعة معينة لفترة طويلة من الزمن، مما يؤدي إلى كسر الحواجز المهنية بين الشركة وهؤلاء المراجعين وبالتالي التأثير على استقلاليتهم .

5 - المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة

حيث قد تؤدي هذه المنافسة إلى تخلي مراجع الحسابات عن بعض المعايير الشخصية والمهنية، مقابل المحافظة على العملاء .

تكاليف تغيير المراجع الخارجي

إن اتخاذ قرار تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة في الواقع العملي ليس بالأمر السهل، حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء تغيير مراجع الحسابات، وبين التكاليف التي ستتكبدها نتيجة لهذا التغيير، فالتكاليف المرتبطة بقرار التغيير ليست بالقليلة في معظم الحالات وترتبط بالجوانب التالية (حسين، 2008) .

التكاليف المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي

أ - الفائدة الاقتصادية: هي الفائدة التي ستحققها الشركة وتوفرها من خلال استمرار

المراجع الخارجي في عمله، وتمثل بالتكاليف الابتدائية اللازمة للبدء في عملية المراجعة الجديدة من قبل المراجع الجديد، الذي سيضطر إلى القيام بعملية المراجعة من بدايتها، وخاصة فيما يتعلق بالموازن الافتتاحية والتخطيط لعملية المراجعة، فإن بقاء المراجع القديم سيوفر على الشركة هذه التكاليف .

ب - تكاليف الإجراءات: تشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المراجع الجدي، وتكاليف الإفصاح عن العوامل والملابسات المحيطة بعملية تغيير المراجع الخارجي، فإذا ما قامت الإدارة بتغيير المراجع بعد استلامها لتقرير متحفظ أو خلافاتها معه على احد المبادئ المحاسبية العامة، فإن ذلك يجعلها تواجه مشكلة في البحث عن مراجع جديد لديه القابلية للتعامل معها بتحفظ اقل، وخاصة في ظل تمسك المراجعين بقواعد السلوك المهني وتعتمد هذه التكاليف بصورة أساسية على أهمية العوامل الكافية وراء عملية التغيير، مع العلم أن معايير المراجعة الدولية تتطلب من المراجع الجديد لأي شركة الاتصال مع المراجع السابق، للحصول على معلومات حول نزاهة العميل.

ج - تكاليف الإفصاح عن التغيير: ترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير مراجع الحسابات، وتعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية طلبت من الشركات بتقديم إيضاحات لمراقب الشركات باقتراح التغيير والأسباب الداعية له ،الذي بدوره سيفرض تكاليف إدارية إضافية على الشركات التي لا تقتنع الهيئة بأسباب تغيير مراجعيها ،بالإضافة إلى التكاليف الإضافية التي ستكبدتها الشركة من انعقاد الهيئة العامة للمساهمين، التي يمكن للشركة توفيرها إذا ما أبقّت على التعامل مع نفس المراجع.

وقد نصت تعليمات الإفصاح والصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية عام 2009 على عدة أمور تتعلق بعملية تغيير مراجعي الحسابات نجملها فيما يلي:

1 - على مجلس إدارة الشركة تشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة أعضاء من أعضائه الطبيعيين غير التنفيذيين، وتسمية أحدهم رئيساً للجنة، وإعلام الهيئة بذلك وبأي تغييرات تحصل عليها وأسباب ذلك.

2 - تتولى لجنة المراجعة القيام بالمهام التالية:

● مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه

أثر تقرير مراجعة الحسابات في سلوك الإدارة لتغيير المراجع الخارجي

لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها، ومدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة.

● بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

5 - إذا تم انتخاب مراجع حسابات جديد للشركة، أو تم تغييره خلال السنة أو شُغِر مكانه لأي سبب من الأسباب، فعلى الشركة وخلال أسبوعين من تاريخ حدوث ذلك إعلام هيئة الأوراق المالية بذلك بكتاب خطي متضمناً ما يلي :

6 - بيان فيما إذا كان هناك خلاف بين المراجع ومجلس إدارة الشركة.

7 - بيان فيما إذا تضمن تقرير المراجع تحفظاً على البيانات المالية للشركة خلال السنتين الماليتين السابقتين.

ثانياً: الجانب العملي:

مناقشة وتحليل نتائج قائمة الاستبيان:

خصائص العينة:

جدول رقم (1)

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
26 %	11	أقل من 10 سنوات
45 %	19	ما بين 11-20 سنة
29 %	12	أكبر من 20 سنة
100 %	42	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه أن الفئة الأولى، التي خبرتها أقل من 10 سنوات تشكل ما نسبته 26 % من حجم العينة المستجيبة، والفئة الثانية التي تملك سنوات خبرة ما بين 10 و20 سنة تشكل 45 % من حجم العينة، وهي مع الفئة الثالثة البالغة 29 % تشكلان ما نسبته أكثر من 75 % من حجم العينة، وهذا يعني أن أفراد العينة يتمتعون بالخبرة الكافية للإجابة وأكثر قدرة على توفير المعلومات المطلوبة بدقة.

جدول رقم (2)

النسبة	التكرار	التخصص
67 %	28	محاسبة ومراجعة
14 %	6	إدارة
9 %	4	مصارف
4 %	4	أخرى
100 %	42	مجموع

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الأفراد الذين تخصصهم محاسبة ومراجعة يشكلون ما نسبته 67 % من العينة، مما يعطي مؤشراً على قربهم من الموضوع من الناحية العلمية الأكاديمية والعملية.

■ نتائج تحليل بيانات العينة

أ- العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة

جدول رقم (3) عوامل تغيير المراجع المرتبطة بالشركات المساهمة

المراجعين		الإدارة		رقم السؤال
الأنحراف المعياري	الوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	الوسط الحسابي	
.93	3.8	1.49	3.33	1
1.3	3.66	1.3	3.16	2
1.26	3.3	1.42	2.33	3
1.11	3.1	.93	3.56	4
1.4	3.98	1.2	3.2	5
1.31	3.12	1.1	2.6	6
	3.49		3.03	متوسط جمالي

نلاحظ من نتائج تحليل الجدول أعلاه بان اتجاهات فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة كانت ايجابية، نحو جميع الأسباب المرتبطة بالشركات، لأن المتوسط الحسابي

لها أكبر من متوسط أداة القياس البالغ (3) عدا فيما يتعلق بالسؤالين رقم (3) و (6) فقد اعتبرا غير ذات أهمية في تغيير مراجع الحسابات حيث كان المتوسط الحسابي للسؤال الثالث (2.33) و (2.6) للسؤال السادس وهما أقل من متوسط أداة القياس . أما بالنسبة لفئة المراجعين الخارجيين، فقد كانت جميع اتجاهاتهم ايجابية نحو جميع الأسئلة باعتبارها عوامل مهمة في تغيير مراجع الحسابات، من خلال كون المتوسط الحسابي لها أكبر من متوسط أداة القياس. وإذا ما اخذ إجمالي المتوسط لفئة الدراسة فإنه يكون أكبر من متوسط أداة القياس وعليه نخلص من هذا التحليل بأنه جميع العوامل مهمة ومؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة .

ب - العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني

جدول رقم (4) عوامل تغيير المراجع المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني

رقم السؤال	الإدارة		المراجعين	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
7	2.8	1.12	3.55	1.01
8	3.09	1.04	3.39	1.35
9	3.5	.98	4.02	.90
10	3.2	1.5	3.3	1.2
11	3.4	1.05	3.85	1.1
متوسط إجمالي	3.19		3.62	

تشير نتائج التحليل من الجدول أعلاه بان اتجاهات فئة الإدارة ايجابية نحو جميع الأسئلة، لأن الوسط الحسابي لها أكبر من متوسط أداة القياس، إلا السؤال رقم (7) لأن وسطه الحسابي (2.80) وهو أقل من متوسط أداة القياس، ويتعلق بتغيير المراجع بسبب الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

في حين يشير التحليل إلى أن اتجاهات فئة المراجعين الخارجيين كانت ايجابية نحو جميع الأسئلة؛ لأن الوسط الحسابي لها أكبر من متوسط أداة القياس، وبذلك نستطيع

القول إن فتنتي الدراسة اعتبرت جميع الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني مهمة ومؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة، ويحتل السؤال رقم (9) والمتعلق بعامل تخفيض أتعاب المراجع من بين أهم الأسباب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لفتنتي الدراسة .

اختبار الفرضيات

الفرضية العدمية الأولى : (Ho) الأسباب المرتبطة بالشركات المساهمة لا تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي

جدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية

النتيجة	SIG T	T-الجدولية	T-المحسوبة
رفض	.000	1.564	3.65

هي درجة المعنوية فإذا كانت اقل من 5% فإن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أما إذا كانت أكبر SIG نجد من T - test for paired samples من 5% فلا توجد علاقة إحصائية تم استخدام اختبار الجدولية T المحسوبة هي = 3.65 وبما أن قيمة T دراستنا لنتائج الحاسوب في الجدول أعلاه أن قيمة = 1.564 وهي أصغر من القيمة المحسوبة، فإننا نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أنه هناك دلالة إحصائية على أن الأسباب المرتبطة بالشركة تؤثر في تغيير مراجع الحسابات

(Ho): الفرضية العدمية الثانية

الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لا تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي

جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية

النتيجة	SIG T	T-الجدولية	T-المحسوبة
رفض	.000	1.564	2.55

تم استخدام اختبار T - test for paired samples

نجد من دراستنا لنتائج الحاسوب في الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة هي = 2.55 وبما أن قيمة T الجدولية = 1.564 وهي أصغر من القيمة المحسوبة؛ فإننا نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أنه هناك دلالة إحصائية على أن الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني تؤثر في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

النتائج والتوصيات :

أولاً: النتائج:

- 1) إن المراجع الخارجي يؤدي دوراً مهماً، في تعزيز ثقة المستخدمين في صدق وعدالة القوائم المالية للشركات المساهمة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد، بنتائج النشاط والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم، وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات .
- 2) إن المراجعة الخارجية تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة، وخاصة في قياس العمليات المالية إذا ما تمت عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .
- 3) هناك توافق بين فئتي الدراسة الإدارية المراجعيين الخارجيين، على أن العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة لها تأثير في تغيير مراجع الحسابات الخارجي .
- 4) هناك توافق بين فئتي الدراسة الإدارية المراجعيين الخارجيين، على أن العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، لها تأثير على تغيير مراجع الحسابات الخارجي .

ثانياً: التوصيات:

- 1 - تشجيع إدارة الشركات المساهمة على تطبيق متطلبات الإفصاح الكافي والمصدقية في نشر المعلومات، بما يمكن من تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.
- 2 - ضرورة قيام الشركات المساهمة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية، للابتعاد 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 .
- 3 - ضرورة وضع سياسات وإجراءات من قبل مراجعي الحسابات بشأن تعيين الأفراد للعمل في مكاتبهم، بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية، فضلاً عن الإشراف والتوجيه المستمر لهم أثناء أداء مهامهم، بما يكفل تنفيذ مهام المراجعة في ضوء المعايير المهنية .
- 4 - العمل على حل المشاكل التي تعيق تطور مهنة المحاسبة والمراجعة بليبيا، من خلال إعادة النظر في القانون المنظم للمهنة لتلافي أوجه القصور في تنظيم نقابة المحاسبين القانونيين.

المراجع:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزئين الأول والثاني، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010.
2. الذنبيات، على عبدالقادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والأنظمة والقوانين المحلية (نظرية وتطبيق)، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015 .
3. العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي - (دراسة تحليلية ميدانية)، قطب أحمد
4. رسالة ماجستير، قطر، 2008.
5. المخادمة، أحمد عبد الرحمن، (العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من
6. الخدمات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 66، 2006.
7. حسين، هاشم حسن، (تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات
- المساهمة العراقية - دراسة ميدانية) دراسة مقدمة من رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية
- دجلة الجامعة الأهلية، العراق، 2008 .
8. مسواك، علي (العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي - دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية
- اليمنية)، رسالة ماجستير، جامعة أسيوط، مصر، 2008.
9. عبد لله، خالد أمين، تدقيق الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية - دار وائل للنشر، عمان،
- الأردن، 2001 .
10. علقم، محمد) عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية(،
- رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن. 1995
11. يوسف، عبدالله باسودان وآخرون، (دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي
- بالشركات المساهمة السعودية)، دورية الإدارة العامة، المجلد (44) العدد. 2004 (1)
12. هيئة الأوراق المالية الأمريكية، تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة عام 2009 .
13. Ebimobowei, Appah and Keretu, Oyadonghan James (**Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality. Costs and Independence in South-South. Nigeria**). Master thesis, Yenagoa Bayelsa State Nigeia, 2011.
14. Firth Michael, Oliver Rui, Xi Wu (**Rotate back or Not after Mandatory Audit partner Rotation**),integrated research, Department of Finance and Insurance, Lingana University, Chinese University of Hong Kong, Hong Kong, China, June 2010.
15. Kinney, W. , et al. , “Auditor Independence Non-Audit Services, and Restatements: was the U. S. Government Right? “. **Journal of Accounting Research**, (Vol. 42, No. 3,2004), pp. 561588-.
16. Mustafa, Diana and Hussien, Magda, (**The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study for Egypt**), working paper, Faculty of Management Technology, German University in Cairo –GUC-, November, 2010.
17. Zeff. S. A. (2003). “Du Pont’s Early Policy on the Rotation of Audit Firms”. **Journal of Accounting and Public Policy**. 2003. Vol. (22).PP. 35-.