Comprehensive Journal of Science
Volume (10), Issue (37), (NOV. 2025)
SICST2025, www.sicst.ly
ISSN: 3014-6266

مجلة العلوم الشاملة
عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثالث للعلوم والتقنية
المجلد (10)، العدد (37)، (نوفمبر2025)
ردمد: 3014-6266

تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

(دراسة ميدانية فى المصارف الواقعه بمناطق الجميل، رقدالين و زلطن)

أ: وفاء العدالي **أ: وفاء حسين**

[1] العلوم الادارية والمالية، المعهد العالي للعلوم والتقنية، رقدالين، ليبيا

[2] إدارة المحاسبة المالية، الضمان الإجتماعي، طرابلس، ليبيا

* **البريد الإلكتروني:** wafaakoremm@gamil.com

wafaabdrazak@gmil.com

Received: 30-09-2025; Revised: 10-10-2025; Accepted: 31-10-2025; Published: 25-11-2025

الملخص:

هدفت الدراسة للتعرف على مدى أهمية تحليل أهم العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع الخارجى من قبل المديرين والمديرين الماليين بفروع المصارف بمناطق الجميل، رقدالين و زلطن، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم صحيفة استقصاء مكونة من عدة فقرات شملت محاور أساسيه وهى العناصر المرتبطة بعوامل تغيير المراجع الخارجى. وقد تم توزيع (12) صحيفة استقصاء بغرض اختبار فرضية الدراسة ومنها الوصول لنتائج تعمم على مجتمع الدراسة وبما يخدم أهداف الدراسة

وقد تم استخدام المنهج الوصفي بوصف تعريف تغيير المراجع الخارجى ومزاياه وعيوبه بالإضافة إلى العوامل الخاصة بإدارة الشركات المساهمة (المصارف) والعوامل الخاصة بالرغبة للتحول الى مراجع معين والعوامل الخاصة بتقرير المراجع الخارجى للتعرف على أهم العوامل الخاصة بتغيير المراجع الخارجي، وقد تم تحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق صحيفة الاستقصاء باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، حيث تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T)لعينة واحدة. وقد أظهرت النتائج إلى (هناك مجموعه من العوامل الخاصة بتغيير المراجع الخارجى منها ما يتعلق بإدارة الشركة– عوامل متعلقة بالرغبة للتحول لمراجع معين – عوامل خاصة بتقرير المراجع الخارجي.) وذلك من وجهة نظر المديرين والمديرين الماليين بفروع مصارف مناطق الجميل، رقدالين و زلطن.

الكلمات المفتاحيه: تغيير المراجع الخارجي – مزايا تغيير المراجع الخارجى – عيوب تغيير المراجع الخارجي – عوامل خاصة بإدارة الشركات المساهمة (المصارف) – تقرير المراجع الخارجي– عوامل خاصة بالرغبة للتحول لمراجع.

Abstract:

The study aimed to identify the importance of analyzing the most important factors influencing the change of the external auditor by managers and financial managers in bank branches in the areas of Al-Jamil, Ragdalin and Zliten. To achieve the objectives of the study, a survey sheet was designed consisting of several paragraphs that included basic axes, which are the elements related to the factors of changing the external auditor. (12) survey sheets were distributed in order to test the study hypothesis and from there reach results that can be generalized to the study community in a way that serves the objectives of the study. The descriptive approach was used to describe the definition of changing the external auditor, its advantages and disadvantages, in addition to factors specific to the management of joint-stock companies (banks), factors related to the desire to switch to a specific auditor, and factors specific to the external auditor's report to identify the most

important factors related to changing the external auditor. The data obtained through the survey sheet was analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), where the arithmetic mean, standard deviation, and a one-sample T-test were used. The results showed that there is a set of factors specific to changing the external auditor, including those related to company management, factors related to the desire to switch to a specific auditor, and factors specific to the external auditor's report. This was from the perspective of managers and financial directors at the bank branches in the areas of El-Gamil, Ragdalin, and Zliten..

Keywords:: Changing the external auditor, advantages of changing the external auditor, disadvantages of changing the external auditor, factors specific to the management of joint-stock companies (banks), external auditor's report, factors specific to the desire to switch to a specific external auditor

أولا: مقدمة الدراسة:

لوحظ من خلال الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع تغيير المراجع الخارجي أنه نال اهتماماً ملحوظاً لما له من ارتباط بالاستقلالية المراجع الخارجي، أتعاب المراجعة، جودة أداء عملية المراجعة وفترة تعاقد المراجع الخارجي مع العميل، قد أثار عديدُ من الاختلافات في وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض للتغيير، فيرى المؤيدون أنه وسيلة لتحسين فعالية المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية، أما المعارضون فيجدون إن فعالية المراجعة الخارجية سوف تضعف نتيجة لنقص خبرة المراجع الخارجي بأعمال الشركة المساهمة. ويمكن تقسيم أسباب الانتهاء غير العادي لمدة عمل المراجع الخارجي إلى مجموعتين من الحالات تمثل كل منهما احتمالا معينا:[1]

الإحتمال الأول: انتهاء المدة قبل موعدها دون حدوث شك في وجود مخالفات أدت إلى هذا الانتهاء ومن أمثلة ذلك وفاة المراجع الخارجي أو مرضه مرضا يمنعه من العمل أو عدم قبوله العمل بعد صدور قرار تعيينه. ويعدّ خلو منصب المراجع الخارجي في هذه الحالات خلوا عارضا يقتضى أعادة شغله وفقا للقواعد الموضحة.

الاحتمال الثاني: انتهاء المدة قبل موعدها مع احتمال وجود مخالفات سببت هذا الانتهاء ويشمل هذا الاحتمال حالتين أساسيتين هما: استقالة المراجع الخارجي أو تغييره. ووفقا لقانون رقم 11 لسنة 2010ف بإنشاء هيئة أسواق المال في المادة (7) يتم تعيين المراجع الخارجي لمدة سنة مالية واحدة ويجوز تجديدها لمدة 4 سنوات متتالية، ولا يتم إعادة تعيينه إلا بعد مضى سنتين ماليتين على الأقل.[2] وعليه فالدراسة تهدف للتعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ودراستها بعد إنتهاء السنة المالية خاصة وأن القانون قد ترك حرية الاختيار بين الإبقاء على المراجع الخارجي أو تغييره من جانب الشركات المساهمة، ومنه تحليل أثر هذه العوامل على الشركات (المصارف) وعلى مهنة المراجعة.

ثانيا: الدراسات السابقة:

1- إبراهيم عثمان شاهين (2002)، **المراجعة: دراسات معاصرة وحالات عملية**، الطبعة الخامسة، (القاهرة: مؤسسة نبيل للطباعة)، ص88.

2- قانون رقم (11) لسنة (2010)، **سوق المال الليبي**. (العدد: 11)، ص 12.

1- **دراسة (ممتاز، 2015)[1] بعنوان العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي:** وهى دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة فى فلسطين وهدفت إلى: التعرف على العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع الخارجى من وجهتى نظر الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية. وتم استخدام المنهج الوصفى التحليلى وتوصلت إلى : أن العوامل المرتبطة بجودة مكتب المراجعه هو اكثر تأثيرا بينما العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية هى أقل تأثيرا.

2- **دراسة (منصور، 2013)[2] بعنوان مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلال.** وهى دراسة ميدانية على الشركات المساهمه والحسابات العاملة في قطاع غزة، **وهدفت إلى:** دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في دعم تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية و دراسة وتحليل أثر ممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون (SOA) وأحكام هيئة (SEC) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية. وتم استخدام المنهج الوصفى التحليلي **وتوصلت إلى:** إن دور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي له أثر في الاستقلالية. كما إن هناك أثراً للخدمات المحظورة وفقا لقانون (SOA) وأحكام هيئة (SEC) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

3- **دراسة (أبو السعود،2007)[3] بعنوان أطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات.** وهى دراسة ميدانية على الشركات المساهمة ومكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر وهدفت إلى: تحديد العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر كل من الشركات المساهمة في مصر ومكاتب المحاسبة والمراجعة. وتحديد أهم العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي وترتيبها من حيث درجة التأثير. وتم استخدام المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطى معا وتوصلت للنتائج التالية: يتأثر تغيير مراجع الحسابات جوهريا بالعوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة والعوامل المتعلقة بالرغبة في التحول إلى مراجع معين. وبتقارير المراجعة. والعوامل المتعلقة بالمراجع نفسه.وسلوك المراجع. وبأتعاب المراجع الخارجى.

4- **دراسة (الفقي، 2004)[4] بعنوان تحليل ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين وأثرها على أداء منشآت الأعمال بهدف بناء أطار مقترح لتخفيضها في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة** وهى دراسة ميدانية على الشركات المساهمة ذات الاكتتاب العام والمغلق التابعة للقطاع الخاص ومكاتب المراجعه الخارجية الكبرى في

---

1 – محمود عبدالله ممتاز (2015)، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، ص ي،-111- 124.

2- نسرين محمد منصور (2013)، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلال**، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية التجارة، جامعه الملك فهد، ص ص هـ – 130- 139.

3- عادل على حسن أبو السعود (2007)، **أطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص ى- 112- 113- 114.

4- رشا على إبراهيم الفقي (2004)، **تحليل ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين وأثرها على أداء منشات الأعمال والمراجعين بهدف بناء أطار مقترح لتخفيضها في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس، ص ص5- 163- 164.

مصر وهدفت إلى: تحديد أهم العوامل المسببة لظاهرة التغيير المستمر للمراجعين الخارجيين، وتوضيح وجهة نظر المراجع الخارجي والشركات محل المراجعة. تحليل وقياس العوامل المسببة لظاهرة التغيير المستمر للمراجعين الخارجيين، إمكانية صياغة مدخل لضوابط وإرشادات ومعايير مهنية لتخفيض ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين الخارجيين. وتم استخدام المنهج الوصفى التحليلي، وتوصلت للنتائج التالية: تنبع أهمية صياغة مدخل مقترح لتخفيض ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين الخارجيين من الآتي: هناك عدد كبير من العوامل المحتملة التي تؤثر في حدوث ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين الخارجيين، من وجهتي نظر المراجع الخارجي والعميل.

ومايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: من حيث نطاق تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة (المصارف)، وذلك من خلال محاولة تقديم أدلة مستمدة من الواقع العملي لبيئة أعمال الشركات المساهمة ومهنة المراجعة في ليبيا، للكشف عن أثر بعض العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في ظل خصوصية الحالة من حيث طبيعة الملكية والإمكانيات المتاحة وكذلك الأساليب الإدارية المتبعة فيها. كما أن نتائج وتوصيات هذه الدراسة سوف تساعد في استكمال جهود الباحثين الآخرين للعمل على تحسين ورفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

ثالثا: مشكلة الدراسة:

نلاحظ في الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا بموضوع تغيير المراجع الخارجي من قبل الاكاديميين والجهات المهنية، وطرحت عديدُ من الكتابات التي اهتمت بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، كما أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من الإجراءات ذات الصلة بتغيير المراجع الخارجي وأشارت إلى العوامل التي ينبغي على المراجع الخارجي دراستها قبل اتخاذ قرار قبول العمل مع العميل، إلا أن تلك الدراسات مع أهميتها البالغة في أثراء أدبيات المراجعة إلا أنها لم تتفق حول عوامل تغيير المراجع الخارجي بل أثارت الجدل والنقاش وأدت إلى انقسام أراء المراجعين الخارجيين بخصوص الأساليب المستخدمة في تغيير المراجع الخارجي. وأثارها الايجابية والسلبية على خدمات المحاسبة والمراجعة القانونية الخارجية وما هي أفضل الطرق والأساليب لتغيير المراجع الخارجي ودورها في المجتمع[1]. ومع عدم وجود معايير مهنية واضحة في البيئة الليبية فما يراها المراجع الخارجي ضرورية وأساسية لا ينبغي التنازل عنها فقد تراها الشركة المساهمة غير ضرورية – فالمراجع الخارجي يقع بين شقي الرحى– فهل يتعين على المراجع الخارجي قبول إجراءات المراجعة التي تنص عليها الإدارة والتنازل عن تلك المعايير؟ أو قيام إدارة الشركة المساهمة بتغييره بآخر أكثر تفهماً واستجابة لطلباتها؟ وتتمثل مشكلة الدراسة في طرح **التساؤل الرئيس التالي:** ((ما هي أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر في تغيير المراجعين الخارجيين من وجهة نظر إدارات الشركات المساهمة (المصارف)؟))

1- احمد السباعي قطب، (2005)،" **أطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات"، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير**، (القاهرة: قسم المحاسبة)، 15-5- 2005، ص ص1-3- 22-23.

رابعا: فروض الدراسة: بناء على مشكلة الدراسة، فقد تمت صياغة الفرضية التالية

((لا يوجد أثر للعوامل الخاصة بالشركات المساهمة (المصارف) في تغيير المراجع الخارجي.))

خامسا: أهداف الدراسة: تسعي إلى تحقيق أهداف محددة أهمها مايلي:

1- كشف وتحديد أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر في عملية تغيير المراجعين الخارجيين من جانب الشركات المساهمة (المصارف).

2- دراسة وتحليل العوامل المرتبطة بتغيير المراجعين الخارجيين وتأثيرها في الشركات المساهمة (المصارف).

سادسا: أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من عدة اعتبارات يمكن أجمالها في التالي:

- **أهميتها للباحث:** تتيح للباحث فرصة الاطلاع والدراسة بعمق وتوسع في مجال المراجعة بصفة عامة ومجال العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين بصفة خاصة.
- **أهميتها للعلم:** إن نتائج الدراسة تساهم بشكل فعال في الكشف عن أهم العوامل تغيير المراجع الخارجي، التي من شانها كشف ايجابيات وسلبيات عملية التغيير، وإضفاء الثقة على أراء المراجعين

  الخارجيين في القوائم المالية المعتمدة. الاستفادة من التوصيات التي تم التوصل إليها
- **أهميتها للمجتمع:** دورها في تحديد والتعرف على العوامل المختلفة التي تؤدى لتغيير المراجعين الخارجيين، من قبل طرف الدراسة وبالتالي زيادة الثقة في موضوعية القوائم المالية.

سابعا: منهجية الدراسة: لتحقيق اهداف الدراسة ووصولا لأفضل اسلوب لقياس وتحليل العوامل المؤثره فى تغيير المراجع الخارجى تم استخدام المنهج الاستقرائى والوصفى حيث ركز الوصفى من خلال وصف أهم عوامل تغيير المراجع الخارجى من قبل مجتمع الدراسة.

- **مصادر البيانات وطرق جمعها** من خلال استقراء ما ورد في الأدب المحاسبي من كتب ودوريات

  والرسائل العلمية ومنشورات علمية وكذلك شبكة المعلومات (الانترنت).
- **مجتمع الدراسة وعينتها:** نظرا لصغر حجم مجتمع تم استخدام أسلوب المسح الشامل والمتمثل في مديرى الفروع والمديرين الماليين بالمصارف الواقعة بمناطق الجميل، رقدالين و زلطن.
- **أداة الدراسة:** تم تصميم صحيفة الاستقصاء كأداة رئيسية لجمع البيانات حول الدراسة.
- **حدود الدراسة:** تتمثل فى معرفه وتحليل العوامل الخاصة بتغيير المراجع الخارجى من وجهة نظر المديرين والمديرين الماليين بفروع المصارف فى مناطق الجميل، رقدالين و زلطن. و لكل دراسة سواء العملية أو النظرية حدود وتنقسم الى حدود مكانية وزمنية كالتالي:

- **الحدود الزمنية:** تتمثل فى الفترة الممتدة من 1-1-2025 ف إلى 1-7-2025 ف.
- **الحدود المكانية:** المصارف الواقعه فى مناطق الجميل، رقدالين و زلطن

المبحث الأول: مفهوم تغيير المراجع الخارجي ومزاياه وعيوبه:

أولا: تعريف تغيير المراجع الخارجي: من المفيد في هذه المرحلة استقراء ما توصلت إليه المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بشان تحديد مفهوم تغيير المراجع الخارجي ومنها: عرفته هيئة (SEC) "هو عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة الخارجية والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في مراجعة الخارجية."[1]

وعرف Harris التغيير كما ذكر في قانون (SOA) " بأنه الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة المراجعة الخارجية في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة – فترة تهدئة – ومن ثم الرجوع للمراجعة في هذه الشركة."[2]

كما عرفته رشا الفقي بأنه " أن تتخذ الجمعية العمومية للشركة قرارا بإنهاء العلاقة مع المراجع الخارجي، وقد يرجع هذا التغيير إلى أسباب تتعلق بالشركة محل المراجعة، أو بناء على رغبة المراجع الخارجي نفسه." [3]

ثانيا: مزايا تغيير المراجع الخارجي: من أهم مزايا تغيير المراجع الخارجي مايلي:[4]

1- إن عمل المراجع الخارجي سيكون أكثر موضوعية واستقلاليه مما سيؤدى إلى زيادة مصداقية تقرير المراجع الخارجي.

2- سيخلق بيئة منافسة للمراجعة الخارجية ويقلل من الأتعاب.

3- توفير رؤية جديدة وبالتالي اكتشاف أي أخطاء أومخالفات في النظام المحاسبي.

4- إن المنافسة التي تحدث للحصول على المراجعين الخارجيين بما تتطلبه من شهره وأتعاب اكبر ستشجع على المحافظة على الالتزام بالمعايير المهنية.

5- إشراك عدد اكبر من مكاتب المراجعة الخارجية: للاستفادة من خبرات مختلف المراجعين الخارجيين.

6- زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية: في رأى بعض دعاة تغيير المراجع الخارجي أن نظرة جديدة على العميل قد تؤدى إلى طرائق مبتكرة للمراجعة الخارجية ولتحسين كفاءة المراجعة الخارجية.

ثالثا: عيوب تغيير المراجع الخارجي: من أهم عيوب تغيير المراجع الخارجي مايلي:

1- العلاقة الجيدة بين المراجع الخارجي والعميل ستنتهي قبل أوانها.

1–Daugherty, Brian and Dickens, Denise and Higgs, Julia, **Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs**, east California University, department of accounting, and University of Wisconsin –Milwaukee, integrated research, USA, 2010

2 -Harris, Dathleen, **Mandatory Audit Rotation: An International Investigation**, research, Bauer college of Business,- The University of Houston, April, 2012. ص 39. نقلا عن نسرين محمد منصور، **مرجع سبق ذكره**،

3 - رشا علي ابراهيم الفقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص5- 163- 164.

4 – حسين القاضي، حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات – الأساسيات** (1998)، الطبعة الأولى، (دمشق: منشورات جامعة دمشق)، ص124.

2- احتمال أن تنخفض جودة أداء عملية المراجعة الخارجية.

3- تغيير المراجع الخارجي بصفة دورية سيؤدى إلى زيادة تكاليف المراجعة الخارجية ولن يكون هناك فوائد كافية لتبرير هذه التكاليف.

4- التأخر في أعداد تقارير المراجع 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 الخارجي الحالي.

8- زيادة التكاليف: فعملية طرح العطاءات والاختيار تفرض مجموعة من التكاليف وتستغرق وقتا طويلا. وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المراجع الخارجي الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة.

9- زيادة مخاطر فشل المراجعة: ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالعميل وعلى الأخص في المنظمات الكبيرة والمعقدة.

10- العزوف عن الاستثمار: قد يكون المراجع الخارجي عازفا عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على الشركات المساهمة وأنشطتها و يفقد أهتمامه بالعميل مع اقتراب موعد التغيير.

11- رد الفعل من قبل السوق قد يكون سالبا إذا تم التحول إلى مكتب مراجعة خارجي أقل سمعة.

المبحث الثانى العوامل الخاصة بإدارة الشركة المساهمة:-

أولا: حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة المساهمة: عندما يقوم ملاك الشركة بتغيير في الإدارة العليا واختيارها أدارة جديدة فان سياسة الإدارة الجديدة قد لا تتفق مع خصائص المراجع الخارجي الحالي. أو رغبتها في تعيين مراجع خارجي أخر مقرب لها أو رغبتها في بث وتعزيز الثقة بقدراتها على الإتيان بمراجع خارجي يسهل التعامل معه وبالتالي يحقق كل رغبتها، ومن ثم يؤدى ذلك إلى تغييره نتيجة لحدوث

تغيير في طبيعة العقود المبرمة بين الأصيل (المساهمين) والوكيل (الإدارة).

و أوضحت دراستي (Schwartz & Menon)&(Williams)[1] مبررات حدوث التغيير نتيجة تغييرات في الإدارة العليا، إلى أن أفراد الإدارة الجدد غالبا ما يكونون غير راضيين عن مستوى جودة أو تكاليف خدمة المراجعة الخارجية الحالية، أو عن العلاقة الحميمة بين المراجع الخارجي والإدارة السابقة، أو تفضيل المراجع

1- Schwartz ,Kenneth, And Krishnagopal Menon (1985), **Auditor Switches By Failing firms,** The Accounting Review, (April: 1985), p251.

- Williams, David D, (1988), **The Potential Determinants Of Auditor Change**, Journal Of Business Finance & Accounting**,** (Summer: 1988), p247.

نقلا عن عادل على حسن، **مرجع سبق ذكره**، ص27.

الخارجي الذي سبق التعامل معه، مما يؤدى إلى تغيير المراجع الخارجي الحالي. ومن هنا اعد عامل تغيير إدارة الشركة من العوامل ذات أهمية كبيرة في تغيير المراجع الخارجي.

ثانيا: نمو حجم الشركة المساهمة: يتمثل نمو حجم الشركة في زيادة قيمة الأصول وتنوع الأنشطة التي تمارسها. ويترتب على هذا النمو تعقيد عمليات الشركة وبالتالي تعقد مهام المراجعة الخارجية. ويمكن الاستدلال على تعقد مهام المراجعة الخارجية للشركة المساهمة من خلال عدد الشركات التابعة للشركة المساهمة، حيث يعد هذا المقياس من أشهر المقاييس المستخدمة في هذا الشأن، ويرجع ذلك إلى أن المراجع الخارجي عندما يقوم بتأدية مهام المراجعة في الشركات ذات الفروع الكثيرة تكون تكلفة الفحص عالية، كما أن درجة تعقيد المهام ستكون كبيرة، وبصفة خاصة إذا كانت الشركات التابعة تتعامل مع أنشطة مختلفة ومنتشرة في عدة دول، وبالتالي يعد النمو عامل رئيس ومهم في عملية تغيير المراجع الخارجي وذلك على أساس أن المراجع الخارجي الجديد يكون ذو خبرة وإمكانيات أكبر بما يناسب حجم النمو الحالي للشركة المساهمة.[1]

ثالثا: الاندماج بين الشركات المساهمة: عادة الاندماج ينطوي على الكثير من المشاكل المحاسبية الأمر الذي يستلزم خبرات وإمكانيات معينه قد لا تتوافر في المراجع الخارجي الحالي مما قد يكون سببا في تغييره بمراجع خارجي جديد ذو خبرة وإمكانيات تتناسب مع كبر حجم الشركات المساهمة وقدرته على حل المشاكل المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية كتقويم الأصول. فقد تكون أسباب التغيير مقبولة مثل الاندماج فيما بين الشركات ذات المراجعين الحياديين المختلفين أو الاندماج فيما بين شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الخارجية، أو الحاجة إلى خدمات اشمل، كما قد يكون التغيير نتيجة أسباب أخرى، قد يقرر المراجع الخارجي بناء عليها أن الخطر الحتمي بالمنشأة عاليا لدرجة أن يحول دون قبول الارتباط بعملية المراجعة خاصة إذا كان قرار التغيير تم بناء على رغبة المراجع السابق لأنّه عادة ما يكون من مصلحة المراجع الخارجي الاحتفاظ بالعميل لفترات طويلة كعامل لزيادة أرباح المكتب نتيجة

زيادة الخبرة بالشركة المساهمة.[2]

رابعا: رغبة الشركات المساهمة في الحصول على تمويل جديد: قد تلجأ الشركات المساهمة إلى تغيير المراجعين الخارجيين بآخرين ذو شهرة وسمعه واسعة تكون لديها حصة سوقية ممتازة. وكلما كان المكتب ذو شهرة واسعة زاد مستوى جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين ومنه زيادة الاعتماد على القوائم المالية المعتمدة من قبل المراجعين الخارجيين في أتحاذ قرارات منح القروض والتسهيلات المصرفية أو الدخول في استثمارات جديدة، حيث تفضل الشركة المساهمة المراجع الخارجي الذي يثق فيه جمهور المتعاملين في أوراقها المالية بالإضافة الى تحقيق الاستقرار النسبي لأسعار هذه الأوراق في سوق الأوراق

---

1 – محمد بهاء الدين إبراهيم (2008)، **مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية**، مجلة البحوث التجارية، (المجلد 30، العدد 2: 2008)، ص ص208– 209.

2 – علاء الدين محمود زهران (1996)، **قياس الآثار المتوقعة لتحفظات مراقبي الحسابات على أسعار الأسهم في الأسواق المالية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، القاهرة: معهد التخطيط القومي، ص45.

المالية. وقد يكون التغيير بناء على اقتراح من الجهة المقرضة لزيادة الثقة في القوائم المالية.[1]

خامسا: مخالفة الشركة المساهمة للوائح والقوانين المعمول بها: فى هذا الصدد فقد عرفت نشرة المعيار الدولي رقم (54)-SAS-(317)A4 التصرفات غير القانونية للعملاء بأنها الانتهاكات والمخالفات للقوانين، وقد فرق المعيار الدولي المشار إليه إلى نوعين من الأعمال غير القانونية على الوجه التالي:[2]

1- الأعمال غير القانونية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية: مخالفة قواعد قانون الضرائب تنعكس على قيمة الضرائب الدخلية وصافى الدخل.

2- الأعمال غير القانونية الأخرى ذات التأثير غير المباشر: مخالفة قواعد قانون البيئة وهو ما قد يعرض الشركة لمساءلة قانونية. وكما ينبغي على المراجع الخارجي عند أداؤه لعمله المهني أن يقوم

بالإجراءات التالية: الحصول على تأكيدات من إدارة الشركة المساهمة بأن الشركة قد التزمت بالقوانين واللوائح والتعليمات. والتزام موظفي الشركة المساهمة بقوانين الضرائب. والتزام العاملين بالشركة المساهمة بقانون الشركات المساهمة ولوائحها في هذا الشأن. وبالتالي فإن إدارة الشركات تسعى بالضغط على المراجع الخارجي بعدم إظهار تلك المخالفات في تقرير المراجع الخارجي أو العمل على تغييره بأخر.

سادسا: التغيير (الإجباري) للمراجع الخارجي نتيجة طول الفترة الزمنية: عديد من المنظمات والهيئات

المحاسبية وكذلك الكتاب توصلت إلى أراء منهم المؤيد ومنهم المعارض للتغيير والآراء المؤيدة لها أكدت [3] أن هناك أثار إيجابية للظاهرة على استقلال المراجع خاصة في حالة استمرارية العلاقة بين المراجع والعميل لفترة طويلة من الزمن وذلك طبقا لقانون (SOA) وذلك لأنّه العلاقة الطويلة الأمد بين المراجعين

الخارجيين وعملائهم تؤثر سلبا على استقلالية المراجع الخارجي وتزيد نسبة المخاطرة في عملية المراجعة الخارجية. **أما الهيئات المعارضة** تستند إلي ارتفاع تكلفة وأتعاب المراجعة الخارجية لدى الشركة المساهمة التي يراجع حساباتها فالمراجع الخارجي يتحمل بتكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الحسابات والرقابة الداخلية للعميل الجديد، كما أن الشركة المساهمة تتحمل تكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إداراتها للمراجع الخارجي الجديد في هذا المجال. وبينما عارض معهد (AICPA) التغيير الإلزامي لشركات المراجعة الخارجية حيث أوضح أنه سيزيد عدد حالات فشل عملية المراجعة الخارجية نتيجة لحداثة تولى شركة المراجعة مراجعه القوائم المالية للعميل حيث قامت لجنة (QICC) التابعة لهيئة (SEC) بتحليل 604 حالة من حالات فشل

1- منصور ياسين الاديمي (2006)، **المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء**، مجلة الدراسات التجارية والإدارية، (السنة الثانية، العدد الرابع: 2006)، ص181.

2- سامي حسن على محمد (2003)، **نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص214- 215.

3 - سامية طلعت جاب الله (2005)، **سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة البحوث الإدارية**، (العدد الثالث، يوليه: 2005)، ص ص64-65-68- 69.

المراجعة خلال الفترة من 1979 ف إلى 1991 ف، وتم التوصل إلى أن حالات فشل المراجعة تزيد معدل ثلاثة أضعاف في أول عملية من التعاقد بين المراجع الخارجي والعميل بسبب أن العميل يستطيع إخفاء الأخطاء عن المراجع الخارجي في السنوات الأولى. ويرى إنه مع كل عملية تغيير تستهلك الإدارة وقتا في اختيار المراجعين الخارجيين الجدد وتدريبهم، كما تخسر الكفاءات التي تم تدريبها في شركة المراجعة السابقة وبالتالي ترتفع تكلفة عملية المراجعة الخارجية.

سابعا: عدم وجود علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وعضو مجلس الإدارة المؤثر في اختياره وتحديد أتعابه (رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب)، بالرغم من كفاءة المراجع الخارجي ودفاعه عن مصالح المساهمين بالشركات المساهمة: على الرغم من أن عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي من واجبات الجمعية العمومية للمساهمين إلا أنه في الواقع العملي فأن عملية اختيار وتغيير المراجعين الخارجيين تؤكل إلى إدارة الشركات المساهمة وذلك في ظل عدم وجود أو وجود لجان للمراجعة والتي تكون من مهامها اختيار وتغيير المراجع الخارجي. فهدف الشركة المساهمة في تعيين مراجع خارجي قريبا لها بحيث تستطيع أن تضغط عليه لتحقيق رغباتها وأن تتدخل في سير عملية المراجعة الخارجية ونتائجها. وعلى الرغم من أن قواعد السلوك المهني تمنع استخدام علاقات القربى أو العلاقات الشخصية

إلا أن ذلك مازال من عوامل التغيير الهامة.

ثامنا: وجود لجان مراجعه داخل الشركات المساهمة: أن المسؤولية الرئيسية للجنة المراجعة هي تقديم التوصية في تعيين وإعادة تعيين وتغيير المراجع الخارجي، هذه التوصية تقدم إلى مجلس الإدارة ومن خلالها إلى المساهمين، وإذا لم يقبل مجلس الإدارة بتوصية لجنة المراجعة حول تعيين المراجع الخارجي فأنه على هذا المجلس أن يرفق بالقوائم المالية السنوية تقريرا خاصا يبين فيه أسباب هذا الرفض. كما أكد قانون (SOA) على إلزام جميع الشركات المساهمة بتكوين لجنة المراجعة لما لها دور هام في منع حدوث

المبحث الثالث: العوامل الخاصة بالرغبة للتحول إلى مراجع خارجي معين:

أولا: **رغبة الإدارة في التحول نحو مراجع خارجي متخصص:** تتخصص بعض مكاتب المراجعة الخارجية في تأدية خدماتها في مجال محدد من مجالات الأنشطة الاقتصادية مثلا (المنشآت الصناعية، المنشآت التجارية، الزراعية.....) ولهذا التخصص الأثر الكبير في سرعة ودقة أنجاز عملية المراجعة الخارجية. فالشركاء والمديرون في المكاتب المتخصصة تكون لديهم مقدرة أفضل في حسن عرض وتحليل مشاكل التخطيط للمراجعة الخارجية أكثر من غيرهم، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى طول مدة الخبرة لديهم ولعل مبرر ذلك يرجع إلى أن التخصص يتيح رصيدا كبيرا من المعرفة من جانب المراجع الخارجي بمشاكل وظروف الصناعة، ومن ثم

ينعكس ذلك على مستوى جودة أدائه. وبالتالي يعد التخصص من الأسباب المؤدية لرغبة إدارة الشركة المساهمة في تغيير مراجعها الخارجي لمراجعة حساباتها عن طريق مكتب متخصص في مراجعة الشركات المماثلة.[1]

ثانيا: رغبة الملاك وتأييدهم لمكاتب مراجعه خارجية معينة: من المحتمل أن يفضل الملاك الأجانب اختيار مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أو مكاتب المراجعة المرتبطة بالعالمية وتلك التي تتفق وجنسية الملاك وذلك للحصول على خدمات إضافية بخلاف خدمات المراجعة والتي لم يستطع المراجع الخارجي ذو الإمكانيات المحدودة توفيرها للشركة المساهمة، ولزيادة ثقة المستثمرين في الشركة المساهمة. وأوضحت احدى الدراسات أن أحد الأسباب التي تكمن وراء تغيير المراجع الخارجي وهو التحول إلى مكاتب المراجعة الأربعة وذلك لإن القوائم المالية التي تم مراجعتها والإدلاء عنها بواسطة أحدى شركات المحاسبة الأربعة حاليا سوف تسهل من عملية بيع الأسهم وتضفى مزيدا من ثقة المستثمرين في بيانات القوائم المالية، وأكدت دراسة على إبراهيم طلبة أن اختيار المراجع الخارجي يتأثر معنويا برغبة مؤسسي

الشركة المساهمة وبالتالي فأن هذا العامل ذات تأثير قوى جدا على اختيار (تغيير) المراجع الخارجي.

ثالثا: الرغبة في تركيز المراجعة الخارجية للشركة الأم والشركات التابعة لها لدى مراجع خارجي واحد: يكون لدى الشركة المساهمة الأم مجموعة من الشركات التابعة لها في مختلف الدول وتعرف بالشركات المتعددة الجنسية، ووفقا للقانون التى تتعامل به تلك الشركات والمتمثل أن تكون أعمالها تتم مراجعتها من قبل مكتب مراجعة خارجي واحد والذي تتعامل معه الشركة الأم وذلك للمساعدة في اجراء مقارنات بينها وبين الشركات المماثلة ولزيادة ثقة المستثمرين في الشركة المساهمة. وبالتالي يعد عامل مهم في تغيير المراجع الخارجي.

رابعا: الحاجة إلى مكاتب محاسبة ومراجعة قانونية خارجية كبيرة ومشهورة: قد ترغب الشركة المساهمة

في تغيير المراجع الخارجي الحالي واختيار مراجع خارجي أخر جديد يتسم بكبر حجم مكتبه وشهرته.

في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية لان المكاتب الكبيرة يكون لديها خبرة مهنية عالية تمكنها من

تأدية عمليات المراجعة بجودة عالية مما يمكنها من اكتشاف المخالفات الواردة بالقوائم المالية للعميل. وذلك يعرض أصحاب مكاتب المراجعة الصغيرة لخطر التغيير بصورة اكبر من مكاتب المراجعة الكبيرة وكان تبرير الإدارة لاختيار احد المراجعين الخارجيين ذو الشهرة الكبيرة بمراجعة القوائم المالية للشركة المساهمة والتوقيع عليها سوف يساعد على الحصول على أعلى سعر ممكن للأسهم، حيث أن رأى مثل هذا المراجع الخارجي له وزنه وثقله ويعد بمثابة دليل على صحة ودقة وحيادية البيانات الواردة منها مما يكون له أفضل الأثر في تسويق أسهم هذه الشركات بينما محدودي الشهرة لن يكون له نفس الأثر. **المبحث الرابع: العوامل الخاصة بتقارير المراجعة الخارجية:**

1- أمال محمد عوض (2006)، **دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (المجلد43، العدد الثاني: 2006)، ص ص57-105.

أولا: رغبة الإدارة في الحصول على تقرير نظيف خالٍ من التحفظات الجوهرية أو الامتناع عن أبداء الرأي: [1] ترغب الشركات المساهمة الحصول على مراجع خارجي يتوافق مع سياستها، من أجل تحقيق أهدافها مثل تطبيق سياسات محاسبية معينه أو عدم الإفصاح في القوائم المالية عن بعض التجاوزات. فترغب أحيانا إلى زيادة قيمة أسهمها في البورصة عن طريق أتباع بعض الأساليب التي من شأنها أن تؤدى إلى زيادة الأرباح وتحسين الأداء المالي لها على خلاف الحقيقة مثل رسملة تكلفة الاقتراض رغما عن أتباع الشركة لطريقة تحميل تكلفة الاقتراض على قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة. وفى هذه الحالة على المراجع الخارجي أبداء رأى متحفظ أو سلبي، وبالتالي المراجع الخارجي الذي لا تستطيع الإدارة التوصل معه إلى حل مرضى لمعالجة التحفظات حول البيانات المالية للشركة، وهذا مالا ترغب به أدارة الشركة المساهمة فتعمل على تغييره.

ثانيا: قصور نظام الرقابة الداخلية:[2] نص القانون (SOA, Section 404) على أن يصدر المجلس (Pcoab) معايير مهنية تطلب من المراجع الخارجي أن يبدى رأيه فيما يتعلق بدراسة وتقييم الإدارة لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة المساهمة أو المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، ويقرر المعيار انه في حالة تبين له وجود نقاط ضعف جوهرية في النظام فانه يعطى تقريرا عكسيا بالرغم من أنه أعطى تقريرا غير متحفظ على القوائم المالية. فالمراجع الخارجي يقيم نظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد عليه وتحديد حجم العينات أو العمل الذي يجب أن يقوم به، إلا أنه في كثير من الأحيان يواجه المراجع الخارجي نظم رقابية متوسطة الكفاءة بها الكثير من الثغرات والفجوات، وقد يواجه في بعض الأحيان الأخرى نظم رقابية ضعيفة وهذا يترتب عنه زيادة كبيرة في حجم عمل المراجعة الخارجية، مما يترتب عنه زيادة في تكاليف المراجعة بشكل كبير وهذا يمكن أن يكون له أثرا سلبيا.

ثالثا: عدم رضا إدارة الشركة المساهمة على مستوى الخدمات المقدمة:[3] تلجأ بعض الشركات إلى تغيير

مكاتب المراجعة وذلك لأنها تسعى للحصول على خدمات إضافية بخلاف خدمة المراجعة ومنها (الخدمات الاستشارية، وتصميم وتطوير النظم، ودراسات الجدوى) وفي حالة عدم قدرة أو رغبة مكتب المراجعة تقديم مثل هذه الخدمات فمن المحتمل أن يتعرض إلى التغيير فالإدارة ترغب في تغيير المراجع الخارجي ذو الإمكانيات المحدودة بمراجع خارجي ذو إمكانيات كبيرة للحصول على مستوى خدمات أفضل من حيث المستوى والنوعية والكيف. وفقا لقانون (SOA) في القسم (201) من غير المسموح تقديم خدمات من قبل المراجع الخارجي للعميل خارج نطاق عملية المراجعة أثناء قيامه بعمله وسيكون مسموحا بتقديم خدمات أخرى إذا تم المصادقة

---

1 – عيسى عبد الله الغنودي (2004)، **تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا، ص65.

2 – مصطفى بكار محمود، (2007)، "**الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها**"، **بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية: الواقع والأفاق**، (طرابلس: أكاديمية الدراسات العليا)، 22–4–2005، ص32.

3 – عوض احمد الروباتى، (2007)، "**دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الاقتصادية الليبية**"، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية: الواقع والأفاق، **مرجع سبق ذكره**، ص149.

عليها مسبقا من قبل لجنة المراجعة من ضمنها خدمات الضرائب، ويجب أن تفصح لجنة المراجعة عن ذلك للمستثمرين في تقارير دورية تصدرها مبررة قرارها بالموافقة على هذه الخدمات.

المبحث الخامس: عرض وتحليل البيانات:

أولا: أسلوب وأداة الدراسة: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي الذي جمع بين الوصف والتحليل للبيانات التي تم جمعها ميدانيا من مجتمع الدراسة، والمتمثلة فى مديري الفروع و مديرى الإدارات المالية في الشركات المساهمة (المصارف) داخل مناطق الجميل، رقدالين وزلطن، وتم استخدام إسلوب المسح الشامل نظرا لصغر مجتمع الدراسة حيث بلغ عدد المصارف 11 مصرف عامل وتم توزيع عدد 22 صحيفة استقصاء. ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة فقد تم تصميم صحيفة الاستقصاء التى أعدت خصيصا لذلك، حيث تم تقسيم الصحيفة إلى جزئيين وقد تناول المحور الأول الخصائص الديموغرافية للمجتمع، أما المحور الثاني فتناول مدى تأثير العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي والخاصة بإدارة الشركات المساهمة (المصارف). وتم وضع إجابات في الاستقصاء على هيئة بدائل بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي، وتم اختياره لتناسبه مع الدراسة في قياس العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالنسبة للمصارف والذي يمنح المستقصى خيار الإجابة من بين البدائل كالتالي:

جدول رقم (1) ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس لكارت لتحديد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

الإجابه	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الرمز	5	4	3	2	1

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ أن متوسط هذه الدرجات (3) فإذا كان متوسط درجة إجابات المجتمع لا يرتفع عن 3 فيدل على أن درجة تأثير العامل متوسطة، وإذا كان متوسط الدرجة تزيد عن 3 فيدل على ارتفاع درجة تأثير العامل، أما إذا كان متوسط الدرجة تقل عن 3 فيدل على انخفاض درجة تأثير العامل وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات المجتمع تختلف معنويا عن 3 أم لا.

جدول رقم (2) يوضح الصحائف الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها

العاملون بفروع المصرف	عدد الصحائف الموزعة	الصحائف المرجعة	الصحائف الخاضعة للتحليل	الفاقدد	نسبة الفاقدد
	22	20	20	2	%9

بعد عملية التحكيم قام الباحثين بتوزيع الصحيفة على جميع مدراء الفروع والمديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف) وذلك عن طريق التسليم باليد، وقد تم توزيع عدد (22) صحيفة استقصاء وتم استرجاع (20) صحيفة من إجمالي عدد الصحائف الموزعة، وتم تحليل عدد (20) صحيفه أو ما نسبة (90%) من مجتمع الدراسة هذه النسبة جيدة للقيام بالتحليلات الإحصائى اللازمة على إجابات المشاركين في الدراسة، ومن ثم تعميم النتائج المستخلصة على المجتمع محل الدراسة.

ولتحليل البيانات المتحصل عليهما من توزيع صحائف الاستقصاء تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصار ببرنامج (spss) وقد اشتمل التحليل الإحصائي على تطبيق بعض أساليب الإحصاء الوصفي والاستنتاجي والتي تتلائم وطبيعة البيانات الواردة بالدراسة، حيث تم استخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، هذا بالإضافة إلى استخدام تحليل (T) لاختبار الدلالة الإحصائية في أثبات الفرضية التي قامت عليها الدراسة، وبالتالي تكونت عملية التحليل من جانبين وهى التحليل الوصفي والتحليل الكمي أو الاستنتاجي.

ثانيا: صدق أداءه الدراسة وثباتها: لإختبار صدق وثبات أداءة الدراسة فقد تم عرض الصحيفة على عدد (4) من أعضاء هيئة التدريس المحكمين في هذا المجال، من اجل الأخذ بملاحظاتهم حول الصحيفة. ولقد أبدوا موافقتهم عليها مع أعطاء بعض الملاحظات العلمية والخاصة بتعديل وصياغة بعض الفقرات الواردة بها. وللتعرف على درجة وضوح وفهم البنود الواردة بالصحيفة. كما تم أستخدام معامل (الفا كورنباخ) للاتساق الداخلى وذلك لمعرفة مدى التزام مديرى الفروع ومديرى الادارات المالية بالمصارف بالإجابة، وقد بلغ معامل الثبات لتساؤلات (الفا كورنباخ) هي (80 %) وتعد هذه النسبة مقبولة نسبيا فى مجال العلوم الادارية والمالية.

الجدول رقم (3) يوضح معامل الثبات(ألفا كرونباخ)

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
8	%80

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات:

من جدول مقياس ليكرت تم تقسيم الفئات على النحو التالي: نوجد المدى وهو (5-1=4) ونقسم المدى إلى خمس فئات فنتج طول الفئة 80. وعلية تم وضع جدول يبين إجابات المبحوثين حسب جدول ليكرت.

جدول رقم (4) يوضح تقسيم فئات إجابات مجتمع الدراسة

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المقياس	اقل من 1.80	من 1.80- اقل من 2.60	من 2.60- إلى اقل من 3.4	من 3.40- إلى اقل 4.20	اكبر من 4.20- الى 5

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

ر.م	المتغير	البيان	التكرار	النسبة
1-	المؤهل العلمى	دكتوراه	2	%10
		ماجستير	4	20%
		بكالوريوس	6	%30
		دبلوم عالى	5	% 25
		دبلوم متوسط	3	%15

2-	نوع المؤهل العلمى	مؤهل محاسبى	16	% 80
		مؤهل غير محاسبى	4	%20
3-	مدة الخبرة في مجال العمل	أقل من 5 سنوات	0	% 0
		أقل من 10 سنوات	0	% 0
		من 10-15 سنه	10	% 50
		من 15 سنة فما فوق	10	% 50
4-	الوظيفة الحالية	مدير فرع	10	%50
		مدير مالى	10	%50
5-	الجهة المخولة بالتعاقد	مجلس ادارة المصرف	5	%25
		المدير المالى بالمصرف	2	%10
		الجمعية العمومية للمساهمين	13	%65

تشكل العوامل الديموغرافية أهمية كبيرة في أي دراسة، وذلك لما لها من أثر على فرضيات الدراسه، ولهذا كان من الضروري إبراز الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة: لقد تناول هذا التحليل عرض وصفى لأهم الخصائص الديموغرافية لمفردات مجتمع الدراسة، وذلك من خلال بيان عناصرها وتكرارها والنسب المئوية لها، لكل من (المؤهل العلمي، نوع المؤهل العلمي، مدة الخبرة في مجال العمل، الوظيفة الحالية). من الجدول السابق اتضح أن نسبة اجمالى المشاركين (10%) مؤهلهم العلمى دكتوراه، وبينما كانت نسبة الماجستير(20%) فى مجتمع الدراسة، و بكالوريوس بنسبة (30%) والباقى دبلوم متوسط، وبالتالى تشير هذه النسبة الى مدى أهمية المؤهل العلمى عند التعيين بالنسبة لإدارة المصارف التجارية، لما له من أثر في دراسة العميل وتحليل بياناته المالية والإدارية وفق ما تم دراسته نظريا. و تشير سنوات الخبرة فى الجدول السابق إلى تتراوحها بين السنوات (10-15) بنسبة (50 %)، بينما النسبة التالية كانت من سنوات الخبرة (15 فما فوق) كانت النسية (50%)، مما يشير الحصول على أراء واقعية تستند على الخبرة العملية اتجاه العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع الخارجى، لما لسنوات الخبرة العملية الأثر فى معرفة هذه العوامل. كما أتضح أن نسبة مدراء الإدارة كانت (50%) وهى مساوية لنسبة مدراء الإدارة المالية بنسبة (50%)، مما يشير ايجابيا حول صدق الإجابات الواردة فى الاستبيان نظرا لتعاملهم مع أهم العوامل التى تؤثر في تغيير المراجع الخارجى من الواقع العملي. وأتضح أن الجهة المخولة بالتعاقد مع المراجع الخارجي بنسبة (25%) كانت من قبل مجلس الإدارة بالفروع بينما نسبة (10%) كانت من قبل المديرين الماليين بالفروع وجاءت نسبة (65%) من نصيب الجمعية العمومية للمساهمين و تبين مما سبق حسب القوانين المعمول بها في السوق إنه يتم التعاقد مع المراجعين الخارجيين من قبل الجمعية العمومية للمساهمين، إلا أنه نظرا للدور الغير الفعال للجمعية العمومية فإنه نجد نسبه قيام مجلس الإدارة بالتعاقد مع المراجعين الخارجيين (25%) من المجتمع وذلك بتقديم مقترح من الإدارة بالمراجعين

الخارجيين الذين سيتم التعامل معهم واعتماده من قبل الجمعية العمومية. ومنها تغيير المراجع الخارجى للمصارف. وبالتالى تشير المؤشرات أعلاه توفر دليلا (أوليا) لمصداقية الإجابات التى يقدمها مجتمع الدراسة حول مدى تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالشركات المساهمة (المصارف) فى تغيير المراجع الخارجي.

رابعا: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرض الرئيس:(لا يوجد أثر للعوامل الخاصة بالشركات المساهمة (المصارف) في تغيير المراجع الخارجي.) ولإختبار الفرضية الأولى تم صياغة مجموعه من الفرضيات الفرعية كالتالي:

1- <u>الفرضية الفرعية الأولى:</u>

<u>الفرض الصفري</u>: (لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بإدارة الشركة المساهمة في تغيير المراجع الخارجي.)

<u>الفرض البديل</u>: (يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بإدارة الشركة المساهمة في تغيير المراجع الخارجي.)

وقد تم طرح مجموعه من الأسئلة بخصوص هذا الفرض على المشاركين في الدراسة واتضح التالي:

جدول (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي واختبار T لإجابات المشاركين في الدراسة حول اتجاه ودرجة تأثير إدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي.

ر.م	العبـــــــارات	البيان	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	اختبارT	درجة الحرية	مستوى المعنوية
1)	رغبة طالبو الخدمات (الشركات) في الحصول على تمويل جديد كإصدار الأسهم والسندات أو الاقتراض.	موافق بشدة	14	%70	4.70	0 .470	1	44.706	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
2)	وجود لجان مراجعه (مراقبة)ودورها في تعيين وتغيير المراجع الخارجي	موافق بشدة	12	%60	4.50	0.688	2	17.436	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	2	%10						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
3)	وجود خلاف شخصي بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة المساهمة	موافق بشدة	8	%40	4.10	.968	3	18.944	19	.000
		موافق	8	%40						

		محايد	2	%10						
		غير موافق	2	%10						
		غير موافق بشدة	0	%0						
4)	تغيير ادارة الشركة المساهمة يؤدى الى تغيير المراجع الخارجى لعدم الرضا على الخدمات السابقة	موافق بشده	8	%40	4.10	.968	3	18.944	19	.000
		موافق	8	%40						
		محايد	2	%20						
		غير موافق	2	%20						
		غير موافق بشده	0	%0						
5)	يؤدى الاندماج بين الشركات ظهور مشاكل محاسبية كتقويم الاصول الى قيام الشركة المالكة بالاستعانه بمكتب مراجعه خارجى جديد.	موافق بشده	8	%40	4	1.026	4	17.436	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	4	%20						
		غير موافق	2	%10						
		غير موافق بشدة	0	%0						
6)	نمو حجم الشركة المساهمة من خلال زيادة قيمة الاصول وتنوع الانشطه وتعقيدها	موافق بشده	5	%25	3.90	912.	5	19.126	19	.000
		موافق	10	%50						
		محايد	3	%15						
		غير موافق	2	%10						
		غير موافق بشده	0	%0						
7)	مخالفة الشركة المساهمة للوائح والقوانين المعمول بها يؤدى إلى تغيير مراجعها للتأثير على نوع التقارير	موافق بشدة	6	%30	3.50	1.318	6	11.877	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	8	%40						
		غير موافق بشده	0	%0						

8)	طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة المساهمة تؤدى إلى وجود علاقة وطيدة بينهما، مما يفقد أهم صفاته وهى صفة الشك المهني حتى ولو تغيرت حقائق وظروف الشركة المساهمة	موافق بشدة	3	%15	2,95	1.234	7	10.688	19	.000
		موافق	5	%25						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	12	%60						
		غير موافق بشدة	0	%0						
9)	الاجمالى				3.97	.707		6.15	19	0.08

نلاحظ من الجدول رقم (8) مايلي: **فحسب وجهة نظر المدراء والمديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف):** تعد درجات تأثير العبارات السابقة عالية فيما عدا عامل طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة المساهمة تؤدى إلى وجود علاقة وطيدة بينهما، مما يفقد أهم صفاته وهى صفة الشك المهني حتى ولو تغيرت حقائق وظروف الشركة المساهمة ذو تأثير منخفض في تغيير المراجع الخارجي.

مما سبق يتضح قبول الفرض البديل الذي ينص على" وجود تأثير للعوامل المتعلقة بإدارة الشركات المساهمة (المصارف) في تغيير المراجع الخارجي " وبذلك تتفق مع نتائج الدراسات السابقة مثل الفقي، منصور، أبو السعود، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن لإدارة الشركة تأثير فعال في تغيير المراجع الخارجي، وان دور مجلس الإدارة لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون وإنما يتعداها إلى حد تغيير واختيار المراجع الخارجي بشكل مباشر او غير مباشر، وذلك من خلال التأثير في رأى الجمعية العمومية للمساهمين من خلال تقديم مقترح يضم أسماء ثلاث مراجعين خارجيين لتغيير الحالي واختيار واحد منهم وذلك في ظل الدور الغير فعال للهيئة وعدم حضور اجتماعات الجمعية العمومية.

2- الفرضية الفرعية الثانية:

الفرض الصفري: (لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بالرغبة للتحول إلى مراجع خارجي معين في تغيير المراجع الخارجي.)

الفرض البديل: (يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بالرغبة للتحول إلى مراجع خارجي معين في تغيير المراجع الخارجي.)

وقد تم طرح مجموعه من الأسئلة بخصوص الفرض على المشاركين وأتضح من خلال الجداول التالي:

جدول(9) التوزيع التكراري والنسبي المئوي واختبار Tحول اتجاه ودرجة تأثير الرغبة للتحول إلى مراجع خارجي معين في تغيير المراجع الخارجي

ر.م	العبـــــــــارات	البيان	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	اختبار T	درجة الحرية	مستوى المعنوية
1-	تغيير ملكية الشركة المساهمة يؤدى إلى رغبة الملاك بالتغيير	موافق بشدة	14	%70	4.70	0.470	1	44.71	19\	.000
		موافق	6	%30						

		محايد	0	%0						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
2 -	رغبة طالبو خدمات المراجعة (الشركات)بالتوجه إلى مراجع خارجي متخصص خارجي للحصول على خدمات بأعلى جودة واقل تكلفة.	موافق بشدة	8	%40	4.40	.503	2	39.15	19	.000
		موافق	12	%60						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
3 -	اختيار مكاتب خارجية كبيرة ومشهورة أكثر من الصغيرة للحصول على خدمات إضافية وطرح أسهم وسندات جديدة.	موافق بشدة	7	%35	4.40	.503	2	39.15	19	.000
		موافق	65	%30						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
4 -	تسعى الشركات المتعددة الجنسية إلى تركيز اعمال المراجعة الخارجية لدى مكتب واحد وذلك بناء على اللوائح والقرارات التي تعدها الشركات.	موافق بشدة	8	%40	4.10	.553	3	33.19	19	.000
		موافق	12	%60						
		محايد	0	%0						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
5 -	الاجمـــالى				4.4	.500		16.61	19	.09

نلاحظ من الجدول رقم (9) مايلي: **حسب وجهة نظر المديرين والمديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف):** فأن درجات تأثير جميع العبارات المتعلقة برغبة إدارة الشركة المساهمة للتحول إلى مراجع خارجي معين في تغيير المراجع الخارجي عالية التأثير في تغيير المراجع الخارجي. مما سبق يتضح قبول الفرض البديل الذي ينص على" وجود تأثير للعوامل الخاصة بالرغبة للتحول إلى مراجع خارجي معين في تغيير المراجع

الخارجي" وبذلك تتفق مع نتائج الدراسات السابقة مثل، الفقي، وأبو السعود، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن رغبة الإدارة للتحول إلى مراجع خارجي يتوقف على هذه العوامل.

3-الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرض الصفري:(لا يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بتقارير المراجع الخارجي في تغيير المراجع الخارجي.)

الفرض البديل: (يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بتقارير المراجع الخارجي في تغيير المراجع الخارجي.)

وقد تم طرح مجموعه من الأسئلة بخصوص الفرض على المشاركين وأتضح من خلال الجداول التالي:

جدول (10) التوزيع التكراري والنسبي المئوي حول اتجاه ودرجة تأثير تقارير المراجع الخارجي في تغيير المراجع الخارجي

ر.م	العبـــــــــــارات	البيان	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	اختبار T	درجة الحرية	مستوى المعنوية
1-	عدم استمرار المراجع الخارجي مع الشركة المساهمة في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية خوفا من تعرضه لمخاطر المراجعة والتأثير على سمعته المهنية.	موافق بشدة	6	%30	4.20	0.616	1	30.51	19	.000
		موافق	12	%60						
		محايد	2	%10						
		غير موافق	0	%0						
		غير موافق بشدة	0	%0						
2-	عدم رضا الإدارة على مستوى الخدمات المقدمة والرغبة في الحصول على خدمات إضافية من نفس مكتب المراجعة الخارجي.	موافق بشدة	8	%40	4	1.026	2	17.44	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	4	%20						
		غير موافق	2	%10						
		غير موافق بشدة	0	%0						
3-	إصدار المراجع الخارجي تقرير به تحفظات جوهرية أو امتنع عن أبداء الرأي لعدم الحصول على أدلة الإثبات الكافية.	موافق بشدة	6	%30	3.60	.1.31	3	12.25	19	.000
		موافق	6	%30						
		محايد	4	%20						
		غير موافق	2	%10						

		غير موافق بشدة	2	%10						
5-	الاجمالى				3.93	.577		3.69		.06

نلاحظ من الجدول رقم (10): **حسب وجهة نظر المديرين و المديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف)** مايلي: تعد جميع العبارات عالية وعالية جدا على التأثير في تغيير المراجع الخارجي.

مما سبق يتضح رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل الذي ينص على "وجود تأثير للعوامل المتعلقة بتقارير المراجع الخارجي في تغيير المراجع الخارجي" وبذلك تتفق مع نتائج الدراسات السابقة، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن تقارير المراجع خارجي ذو تأثير فعال في تغيير المراجع الخارجي.

المبحث السادس: النتائج والتوصيات

أولا: نتائج الدراسة: في ضوء ما توصل إليه من تحليل للبيانات التي تم تجميعها ومن الاختبارات الإحصائية للفروض التي قامت عليها، يمكن عرض نتائج الدراسة على النحو التالي:

1- يوجد أثر ذات دلالة معنوية للعوامل الخاصة بإدارة الشركة المساهمة في تغيير المراجع الخارجي حسب وجهة نظر كل من المديرين والمديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف). فيما عدا عبارة طول فترة ارتباط المراجع الخارجى بالشركة المساهمة فأنها لا تعد من العوامل التى تؤثر فى تغيير المراجع الخارجي.
2- يوجد أثر ذات دلالة معنوية للعوامل الخاصة بالرغبة للتحول إلى مراجع معين في تغيير المراجع الخارجي حسب وجهة نظر كل من المدراء المديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف).
3- يوجد أثر ذات دلالة معنوية للعوامل الخاصة بتقارير المراجع الخارجي في تغيير المراجع الخارجي حسب وجهة نظر كل من المدراء و المديرين الماليين بالشركات المساهمة (المصارف).
4- تبين من خلال الواقع العملى سيطرة ادارة الشركات المساهمة فى عملية تغيير واختيار المراجع الخارجي من خلال فرض مجموعة من مكاتب المراجعة الخارجية التى سيتم التعامل معها.

ثانيا: توصيات الدراسة:

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، توصى بالاتي:

1- العمل على زيادة وعى الجمعية العمومية للمساهمين بأهمية دورهم في عملية تغيير واختيار المراجع الخارجي وما لهذه العملية من أهمية وتأثير على الشركة من حيث إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية المنشورة للشركة، من خلال تنظيم ورش عمل ولقاءات حوارية وإصدار نشرات من الجهات المنظمة وغيرها من السبل ذات العلاقة.
2- ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يتم في ضوئها عملية تغيير المراجع الخارجي ووضع معايير ملائمة لعمل المراجع الخارجي (معايير ليبية)، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في تغيير المراجع الخارجي بآخر أكثر كفاءة لزيادة جودة عملية المراجعة الخارجية.

3- ضرورة تحديد الأطر والتشريعات الملائمة لتغيير المراجع الخارجي للحد من الانعكاسات السلبية الناتجة من التغيير التعسفي للمراجع الخارجي.
4- ضرورة إلزام مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات استشارية للعملاء بإنشاء أقسام خاصة بهذه الخدمات بحيث يتوافر لها الاستقلالية عند تقديم الخدمات.
5- الحد من المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة فيما يتعلق بالأتعاب التي يتقاضاها من العملاء.
6- قيام هيئة سوق المال بإعداد نماذج مسبقة تحدد فيها اوجه الخلاف المحتمل بين المراجع الخارجي وإدارة الشركات المساهمة، وأن يتم إلزامها باستيفاء هذه النماذج من قبل المراجعين الخارجيين وإدارة الشركات المساهمة. للتعرف على اوجه الخلافات وتصحيحها.

المصادر والمراجع

أولا: الكتب:

1- شاهين، إبراهيم عثمان (2002)، المراجعة: دراسات معاصرة وحالات عملية، الطبعة الخامسة، (القاهرة: مؤسسة نبيل للطباعة).

2- القاضي، حسين محمد، و دحدوح، حسين على (1998)، مراجعة الحسابات – الأساسيات ، الطبعة الأولى، (دمشق: منشورات جامعة دمشق).

ثانيا: القوانين:

1- قانون رقم (11) لسنة 2010 ف لسوق المال الليبي.

ثالثا: رسائل الماجستير:

1- أبو السعود، عادل على حسن (2007)، أطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

2- الغنودي، عيسى عبد الله (2004)، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا.

3- ممتاز، محمود عبدالله (2015)، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية.

4- منصور، نسرين محمد (2013)، بعنوان مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلال، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية التجارة ، جامعه الملك فهد.

رابعا: رسائل الدكتوراه:

1- الفقي، رشا على إبراهيم (2004)، تحليل ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين وأثرها على أداء منشات الأعمال والمراجعين بهدف بناء أطار مقترح لتخفيضها في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.

2- زهران، علاء الدين محمود (1996)، قياس الآثار المتوقعة لتحفظات مراقبي الحسابات على أسعار الأسهم في الأسواق المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، القاهرة: معهد التخطيط القومي.

خامسا: المجلات:

1- إبراهيم، محمد بهاء الدين (2008)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، (المجلد 30، العدد 2: 2008).

2- الاديمي، منصور ياسين (2006)، المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء، مجلة الدراسات التجارية والإدارية، (السنة الثانية، العدد الرابع: 2006).

3- جاب الله، سامية طلعت (2005)، سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة البحوث الإدارية، (العدد الثالث، يوليه: 2005).

4- طلبه، على إبراهيم (1997)، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات: دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (العدد الثالث، يوليو: 1997).

5- عوض، أمال محمد (2006)، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (المجلد43، العدد الثاني: 2006).

6- متولي، سامي وهبي (1990)، مفهوم الاستقلال والمخاطر التي تهدده، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (العدد الأول: 1990).

سادسا: المؤتمرات:

1- الروباتى، عوض احمد، (2007)، "دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الاقتصادية الليبية"، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية: الواقع والأفاق، مرجع سبق ذكره.

2- قطب، احمد السباعي، (2005)،" أطار مقترح بالعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات"، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، (القاهرة: قسم المحاسبة)، 15-5- 2005.

3- محمود، مصطفى بكار، (2007)، "الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها"، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية: الواقع والأفاق، (طرابلس: أكاديمية الدراسات العليا)، 22-4-2005.

ثامنا: المراجع الاجنبية:

1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SEC Practice Section, Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies, 1992.

2- Daugherty, Brian and Dickens, Denise and Higgs, Julia, Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs, east California University, department of accounting, and University of Wisconsin –Milwaukee, integrated research, ..USA, 2010.

3- Schwartz ,Kenneth, And Krishnagopal Menon (1985), Auditor Switches By Failing firms, The Accounting Review, (April: 1985),

4- Harris, Dathleen, Mandatory Audit Rotation: An International Investigation, research, Bauer college of Business, The University of Houston, April, 2012.

5- Haskins ,M. and Williams ,K.(1990), A contingent Mokal of intra-Big Eight Auditor change, Auditing: A journal of Practice and Theory, (fall, vol g, no. 3: 1990 30

6-