

العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية

(دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والمدراء التنفيذيين بالشركات المساهمة)

د. عبد الحكيم البشير الملهوف

أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كلية المحاسبة الرجبان، جامعة الزنتان، ليبيا

ملخص البحث.

استهدف البحث التعرف على العوامل المؤثرة على عملية تغيير المراجعين الخارجيين من وجهة نظر مدراء الشركات الخاصة، والمراجعين الخارجيين في البيئة الليبية (مدينة طرابلس). وقد اختير لهذا الغرض عدد (12) عامل من العوامل التي يعتقد في الأدب المحاسبي بأن لها تأثير على تغيير المراجعين، وقُسمت هذه العوامل إلى عوامل متعلقة بالشركات محل المراجعة، وعوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. وقد أُعتمد في إعداد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وأُستخدمت صنف الاستبيان أداة رئيسية لجمع البيانات الأولية اللازمة لإجراء البحث، وقد أُستخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) لأجل تحقيق أهداف البحث، واختبار فرضياته، وأظهرت النتائج المتحصلة عليها من خلال تحليل البيانات إحصائياً تأثير عملية تغيير المراجعين الخارجيين بجميع العوامل التي تم دراستها، بالإضافة إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بإجابات المراجعين الخارجيين، ومدراء الشركات الخاصة حول تأثير العوامل التي تم دراستها على تغيير المراجعين الخارجيين.

الكلمات المفتاحية: الشركات محل المراجعة، تغيير المراجعين، مكاتب المراجعة، معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

1: الإطار العام للبحث.

يتناول هذا الجزء من البحث التعريف بمشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفقاً للسياق التالي:

1-1: المقدمة وطبيعة مشكلة البحث:

تشكل التقارير والقوائم المالية أحد الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الشركات والمؤسسات الاقتصادية لتزويد مستخدمي هذه القوائم والتقارير المالية ببيانات ومعلومات دقيقة وموثوقة بها حول أدائها المالي ووضعها الاقتصادي. حيث يعتمد المستثمرون، والدائنون، والمساهمون وغيرهم من أصحاب المصالح بشكل رئيسي على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات المالية المهمة التي تؤثر في أنشطتهم الاقتصادية، وفي استثماراتهم بمختلف أشكالها وأنواعها. لذلك تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من

أهم الوسائل التي تساهم في تعزيز موثوقية هذه التقارير المالية، من خلال الدور الذي يقوم به المراجعين الخارجيين باعتبارهم اطرف محايدة ومستقلة للتأكد من دقة، وصحة، وتوافق هذه القوائم وما تحتويه من بيانات ومعلومات مع المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها (Jenkins and Velury, 2008; Niemi, 2004).

وقد واجهت مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات في الآونة الأخيرة العديد من الانتقادات والشكوك التي تدور في مجملها حول مدى قدرة المنتسبين إلى هذه المهنة في الحفاظ على نزاهتهم واستقلاليتهم عن عملائهم أثناء قيامهم بمهام المراجعة وما يمكن أن ينتج عنها من ضغوط وممارسات عديدة قد تؤدي إلى نتائج سلبية، خاصةً بعد الفضائح المالية والاقتصادية التي طالت الاقتصاد العالمي وما نتج عنها من انهيار للعديد من الشركات مثل: شركات ((Enron, World Com, and Sunbeam)) في أمريكا، وشركة (Independent Insurance) في بريطانيا، وشركة (HIH and One Tel) في أستراليا وغيرها من الشركات في بعض الدول الأخرى، وتوقف شركة (Arthur Anderson) إحدى أكبر شركات المراجعة عن مزاوله نشاطها (Oberleitner, 2017; Wines, 2006). وقد تمحور الحديث حول مجموعة من العوامل، والأسباب، والدوافع التي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على جودة عملية المراجعة بصفة عامة وعلى نزاهة واستقلالية المراجعين الخارجيين بصفة خاصة. ومن بين أهم العوامل التي نالت قسط من الدراسة والتحليل في هذا المجال، العوامل المتعلقة بتغيير المراجعين الخارجيين من قبل الشركات عملاء المراجعة. فغالباً ما ينظر في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة إلى قرار تغيير المراجعين الخارجيين من منظورين مختلفين، منظور إيجابي، ومنظور سلبي بناءً على السياق الذي يتم فيه اتخاذ قرار التغيير. فعلى سبيل المثال، قد يعتبر المستثمرون تغيير المراجع الخارجي إشارة جيدة على أنّ الشركة العملية تسعى لتحسين جودة تقاريرها المالية والالتزام بأعلى معايير الشفافية. ومن ناحية أخرى، قد يعطي هذا التغيير مؤشراً على وجود خلافات جوهرية بين المراجع الخارجي والشركة العملية حول مسائل مالية أو محاسبية معينة، الأمر الذي قد يثير الشكوك حول صحة ودقة القوائم والتقارير المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات (Geraeely & Gharib, 2016).

لذلك حظيت ظاهرة تغيير المراجع الخارجي باهتمام العديد من الأطراف المهنية، والتشريعية، والأكاديمية لما لذلك من أهمية كبيرة فيما يتعلق بجودة عملية المراجعة وتحديد قيمة أتعابها، والمخاطر المحتملة نتيجة لفشلها، واستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي (متولي، 2024). وفي هذا السياق قام الباحثين والدارسين في العديد من الدول المختلفة بإجراء الدراسات والأبحاث النظرية والميدانية لتحديد ودراسة العوامل المختلفة التي يمكن أن يكون لها تأثير على عملية تغيير المراجعين الخارجيين (He, et al, 2015؛ Cameram, et al, 2015؛ الشريف، 2014؛ منصور، 2017). وقد خلصت أغلب

الدراسات المتعلقة بهذا الشأن إلى وجود مجموعة من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير وعزل المراجعين الخارجيين وقُسمت هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي: عوامل متعلقة بالمنشآت العميلة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. وقد توصلت معظم تلك الدراسات إلى نتائج متناقضة في بعض الأحيان، ومتوافقة في أحياناً أخرى نتيجة لاختلاف الظروف البيئية، والاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية للدول التي أُجريت بها الدراسات. لذلك يرى الباحث ضرورة التعرف على أهم العوامل التي يُعتقد في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة اللببية، خاصة في ظل ندرة الدراسات والأبحاث التي تتناول هذا الموضوع (على حد علم الباحث)، وللتغيرات التي تشهدها الحياة الاقتصادية والاجتماعية متمثلة في الزيادة الملحوظة في اتساع قاعدة الملكية الخاصة، وظهور العديد من الشركات، وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وغيرها من الأمور. حيث يهتم هذا البحث بمعرفة التأثير المحتمل لعدد اثنا عشر عاملاً من العوامل المختلفة ذات العلاقة بكل من المنشآت العميلة محل المراجعة، ومكاتب المراجعة، ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على عملية تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة اللببية.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة المشكلة التي يدور حولها البحث في الإجابة على التساؤلات الرئيسية التالية:

السؤال الرئيسي الأول: ما هي أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين بواسطة الشركات عملاء المراجعة في البيئة اللببية؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول: هل تؤثر العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين؟.

السؤال الفرعي الثاني: هل تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين؟.

السؤال الفرعي الثالث: هل تؤثر العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين؟.

السؤال الرئيسي الثاني: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة (المراجعين الخارجيين، وبين مدراء الشركات الخاصة) حول تأثير العوامل على تغيير المراجع الخارجيين.

1- 2: أهداف البحث.

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى التعرف على العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على قرار تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية. حيث سيتم دراسة تأثير العناصر الرئيسية ذات العلاقة بكل من المنشآت العملية محل المراجعة، وبمكاتب المراجعة، وبمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على ما أُثير في الأدب المحاسبي المتعلق بالمراجعة من آراء وأفكار حول تأثير عملية تغيير المراجعين الخارجيين ببعض العوامل المختلفة.

2- الحصول على نتائج وأدلة عملية (Empirical evidence)، وتقديم توصيات يمكن أن تساهم في تطوير جودة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات بصفة عامة، والمحافظة على نزاهة واستقلالية المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية وتدعيمها بصفة خاصة.

3- التعرف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير عملية تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية بمجموعة العوامل ذات الصلة بكل من المنشآت العملية محل المراجعة، وبمكاتب المراجعة، وبمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

1- 3: أهمية البحث.

تتبع أهمية البحث من محاولته التعرف على التأثير المحتمل لمجموعة من العوامل المتعلقة بكل من المنشآت العملية محل المراجعة، ومكاتب المراجعة، وبمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين لما لذلك من أثر كبير على تطوير مهنة المراجعة الخارجية ودعم لاستقلالية المراجعين الخارجيين، الأمر الذي سيزيد ويدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، خاصة بعد المشاكل التي تعرضت لها العديد من شركات المراجعة العالمية نتيجة لأدائها المهني غير الجيد. كذلك يمكن الاستفادة من النتائج المتحصل عليها من هذا البحث في زيادة توجيه اهتمام المؤسسات المهنية والتشريعية والأكاديمية إلى تحسين جودة عملية المراجعة باعتبارها السند الأساسي لثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وإلى دورها الفعال في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.

1- 4: منهجية البحث:

الجانب النظري:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الاستقرائي التحليلي لأجل تكوين الأساس النظري للدراسة، من خلال عرض وتحليل ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من كتب ودوريات وأبحاث متعلقة بالمشكلة موضوع البحث.

الجانب العملي:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أسلوب المسح لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة وتم استخدام صحف الاستبيان أداة رئيسة لهذا الغرض، كذلك استخدمت بعض الأساليب والطرق الإحصائية في وصف وتحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

1- 5: فرضيات البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، صيغت الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا تؤثر العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين.

الفرضية الثانية: لا تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

الفرضية الثالثة: لا تؤثر العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين.

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين، وبين مدراء الشركات الخاصة حول تأثير العوامل على تغيير المراجع الخارجيين.

1- 6: الدراسات السابقة:

حَضِي موضوع التعرف على العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين الخارجيين ودراسها باهتمام العديد من الباحثين والدارسين في مختلف دول العالم وأجريت الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بهذا الموضوع، وفي ما يلي عرض لبعض من هذه الدراسات.

- دراسة سالم (2006).

اهتمت هذه الدراسة بمعرفة العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين الخارجيين في ليبيا من خلال استقصاء وجهة نظر الشركات المساهم والمراجعين الخارجيين في مدينة بنغازي. وقد قُسمت العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين الخارجيين إلى عوامل خاصة بالشركات عملاء المراجعة، وعوامل خاصة بمعايير المراجعة والسلوك المهني، وعوامل خاصة بمكاتب المراجعة. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة اتفاق وجهتي نظر فئتي الدراسة حول تأثير عملية تغيير المراجعين الخارجيين بكل من عامل جودة أعمال المراجعة، وشهرة مكتب المراجعة، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي.

- دراسة مسواك (2008).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المتغيرات التي يمكن أن تؤثر في عملية تغيير المراجعين الخارجيين من قبل الشركات المساهمة، بالإضافة إلى تحديد الانعكاسات الناتجة عن قرارات تغيير المراجعين وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل والانعكاسات من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين وإدارة الشركات المساهمة في البيئة اليمنية. وقد قُسمت الدراسة العوامل إلى عوامل خاصة بالشركات عملاء المراجعة، وعوامل خاصة بمعايير المراجعة، وعوامل خاصة بمكاتب المراجعة، وعوامل خاصة بتطور بيئة المراجعة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي كان من أهمها: أن تغيير المراجعين يتأثر بعدد من العوامل الخاصة بمعايير المراجعة، وبمكاتب المراجعة، إلا أن هناك اختلاف حول درجة تأثير هذه العوامل بين كل من وجهة نظر إدارات الشركات وبين وجهة نظر المراجعين، كذلك تبين عدم وجود فروق جوهرية بين آراء المشاركين في الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) حول جميع الانعكاسات الناتجة عن قرارات التغيير.

- دراسة حسين (2008).

أُجريت هذه الدراسة بهدف التعرف على الواقع العملي لتغيير المراجعين الخارجيين في العراق، والتعرف على أهم العوامل المتعلقة بعملية تغيير المراجعين من وجهة نظر إدارة الشركات العميلة محل المراجعة، والمراجعين الخارجيين، بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان هناك عوامل مشتركة بينهما تؤدي إلى تغيير المراجعين الخارجيين، وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها بالنسبة لكل فئة. وقد قُسمت العوامل المراد دراستها إلى عوامل خاصة بالشركات عملاء المراجعة، وعوامل خاصة بمعايير المراجعة والسلوك المهني، وعوامل خاصة بالظروف المحيطة بعملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين فئتي الدراسة على تأثير عملية تغيير المراجعين بجميع العوامل التي تم دراستها، وقد احتلت العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية المراجعة الترتيب الأول من حيث التأثير، في حين أتت العوامل

الخاصة بتطبيق معايير المراجعة والسلوك المهني في المرتبة الثانية، وكانت العوامل المتعلقة بالشركات محل المراجعة في الترتيب الأخير.

- دراسة محمود وآخرون (2010).

استهدف هذا البحث التعرف على العوامل التي لها تأثير على عزل المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والشركات المساهمة في مدينة بنغازي بليبيا. وقد اشتملت الدراسة على اختبار عدد (14 عامل) من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين وهي: عوامل متعلقة بالشركات عملاء المراجعة، وعوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة اتقاق وجهتي نظر المشاركين في الدراسة (المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة) على تأثر تغيير المراجعين الخارجيين بكل من عوامل جودة أعمال المراجعة، وشهرة مكاتب المراجعة، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة من كلا الفئتين.

- دراسة البواب، وعنقاد (2013).

استهدفت هذه الدراسة معرفة وجهة نظر المراجعين الخارجيين في اليمن حول العوامل الأكثر تأثيراً على تغيير المراجعين الخارجيين، وتم تقسم العوامل إلى ثلاثة مجموعات هي: عوامل متعلقة بالشركات محل المراجعة، وعوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها. وقد تبين من خلال نتائج الدراسة أن العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة كانت من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين وبالأخص فيما يتعلق بمكانة مكتب المراجعة، وفي المرتبة الثانية حلت العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وجاءت العوامل المتعلقة بالشركات محل المراجعة في المرتبة الثالثة.

- دراسة Netti (2014).

أجريت هذه الدراسة في إندونيسيا لأجل التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين لدى الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الإندونيسية. وقد اعتمد الباحث هذه الدراسة على مجموعة من العوامل منها إصدار المراجع لرأي متحفظ، وتغيير قيمة أتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، وتغيير إدارة الشركة محل المراجعة، ونمو الشركة، والوضع المالي للشركة، بالإضافة إلى تغيير المراجع. وقد شمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية

الإندونيسية من سنة 2003 إلى سنة 2007. وقد تبين من خلال النتائج المتحصل عليها وجود علاقة عكسية بين تغيير المراجعين الخارجيين وبين حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، وفي المقابل تبين وجود علاقة طردية بين تغيير المراجعين وبين تغيير إدارة الشركة محل المراجعة، كذلك تبين عدم وجود علاقة بين تغيير المراجع وبين كل من إبداء المراجع لتقرير متحفظ، ونمو الشركة العميلة، والوضع المالي.

- دراسة **Geraeely & Gharibi (2016)**. استهدف هذا البحث التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في البيئة الإيرانية من وجهة نظر عدد (96) شركة من الشركات المسجلة في بورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة من 2010 إلى 2014. وقد اختار الباحث مجموعة من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين وهي: حجم الشركة محل المراجعة، وآراء المراجعين، وتأخر إصدار تقرير المراجع الخارجي، وسمعة مكاتب المراجعة. وقد أظهرت نتائج البحث وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة محل المراجع، ورأي المراجع، وتأخر إصدار تقرير المراجعة وبين تغيير المراجعين الخارجيين، بينما لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكاتب المراجعة، وبين تغيير المراجعين.

- دراسة متولي (2024).

أجري هذا البحث لاختبار العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية، وقد تم اختيار ستة عوامل (6) رئيسية من بين العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين وهي: أتعاب عملية المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وتعرض الشركة محل المراجعة لخسارة لمدة سنتين متتاليتين، والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، وإصدار المراجع الخارجي لتقرير متحفظ. وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر معنوي لأتعاب عملية المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة على عملية تغيير المراجعين الخارجيين. في حين تبين وجود أثر معنوي لكل من تعرض الشركة محل المراجعة لخسارة لمدة سنتين متتاليتين، وإصدار المراجع الخارجي لتقرير متحفظ، وحجم الشركة محل المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

يتضح مما سبق أن أغلب الدراسات السابقة قد قسمت العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجعين الخارجيين إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي: عوامل متعلقة بالشركات محل المراجعة، وعوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وقد اختلفت النتائج المتحصل عليها من تلك الدراسات فيما يتعلق بوجود تأثير على تغيير المراجعين من عدمه. فهناك من يعتقد بأن تغيير المراجعين الخارجيين يتأثر بعوامل معينة ولا يتأثر بعوامل أخرى، في حين يرى البعض الآخر العكس تماما.

ويعتقد الباحث أنّ أحد الأسباب الرئيسية التي أدت إلى وجود هذه الاختلافات في النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات السابقة يرجع بالأساس إلى اختلاف الظروف البيئية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدول التي تمت بها تلك الدراسات، ونظرا لاختلاف البيئة الليبية عن غيرها من البيئات تحاول هذه الدراسة التعرف على أثر مجموعة من العوامل التي يعتقد في الأدب المحاسبي بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجعين من وجهة نظر فئتين لهما علاقة مباشرة بعملية تغيير المراجعين، لما لذلك من أهمية كبيرة في تعزيز ودعم استقلالية المراجعين الخارجيين، وفي تطوير وتحسين جودة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات في البيئة الليبية.

2- الإطار النظري للبحث.

يتناول هذا الجزء من البحث عرض لبعض ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من آراء وأفكار حول العوامل التي يُعتقد بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجعين الخارجيين وذلك على النحو التالي:

2- 1. مفهوم ومعنى تغيير المراجع الخارجي.

يُعتقد بأن قرار تغيير المراجع من بين أهم القرارات التي لها تأثير مباشر على استقلالية المراجعين الخارجيين وعلى جودة عملية المراجعة. ويعتبر مفهوم تغيير المراجع الخارجي من المفاهيم غير الواضحة والمحددة للكثير من الباحثين والدارسين، فهناك من يرى بأن عملية تغيير المراجع الخارجي من الممكن أن تتم عن طريق الاستقالة نتيجة لعدة أسباب ممكنة من بينها على سبيل المثال: اكتشاف المراجع ضعف نظام الرقابة الداخلية، أو زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضده، أو أن يتم التغيير عن طريق إنهاء التعاقد والعزل من قبل أعضاء الجمعية العمومية بالشركات عملاء المراجعة (متولي، 2024؛ Reid & Carcello, 2017). وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود تباين واضح في وجهات النظر حول موضوع تغيير المراجعين الخارجيين وما ينتج عنه من منافع أو أضرار قد تطال العديد من الأطراف أو الأنشطة (مبارك، 2010؛ متولي، 2024؛ منصور، 2017). حيث يرى فريق من المهتمين بمجال المراجعة بأن هناك مجموعة من المنافع أو الفوائد التي قد تنتج من عملية تغيير المراجعين وعدم بقائهم في أداء مهام المراجعة لفترات طويلة، من بينها الآتي:

أ- الحد من نشؤ علاقات وطيدة وحميمة بين المراجع الخارجي وبين الإدارة بالشركات العميلة محل المراجعة.

- ب- الرفع من مستوى وتطوير جودة عملية المراجعة.
ت- دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي.
ث- التقليل من ظاهرة الاحتكار والمنافسة غير الشريفة في سوق مهنة المراجعة.
ج- زيادة الثقة في تقارير المراجعة.
- وفي المقابل يعتقد البعض بأن استمرارية المراجعين الخارجيين مع نفس عملاء المراجعة لفترات طويلة من الممكن أن تؤدي إلى نتائج سلبية وأضرار من بينها:
- أ- المزيد من الجهد والوقت الذي يحتاجه المراجع الجديد لفهم عمليات الشركات العميلة.
ب- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة.
ت- انخفاض جودة عملية المراجعة.
ث- ارتفاع احتمالية مخاطر عملية المراجعة.

2- 1. العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي.

احتوى الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة على مجموعة من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين الخارجيين، وقد صنفت أغلب الدراسات السابقة هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات رئيسية ارتبطت بكل من الشركات عملاء المراجعة، وبمكاتب المراجعة، وبمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني (متولي، 2024؛ محمود، 2015؛ Geraeely & Gharibi 2016). وذلك على النحو التالي.

أولاً: العوامل المتعلقة بالشركات العميلة محل المراجعة.

من بين أهم العوامل المرتبطة بالشركات عملاء المراجعة التي تم اختبار تأثيرها على تغيير المراجعين الخارجيين في الدراسات السابقة ما يلي.

1- حجم الشركة محل المراجعة. يعتبر حجم الشركة محل المراجعة من بين العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجعين الخارجيين. لذلك تسعى أغلب الشركات كبيرة الحجم إلى الحصول على عمليات المراجعة ذات الجودة العالية وبالتالي لن تغامر بتغيير المراجعين باستمرار. إذ يُعتقد بأنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت رغبتها بالاحتفاظ بمكتب المراجعة الذي تتعامل معه اقتناعاً منها بجودة خدمة المراجعة التي يوفرها لها هذا المكتب.

2- حدوث تغير في إدارة الشركة محل المراجعة. عادةً ما تتجه الإدارات الجديدة بعد استبدال الإدارة القديمة في الشركات العميلة محل المراجعة إلى تغيير مكتب المراجعة الذي كانت تتعامل معه الإدارة السابقة لعدة أسباب من بينها، رغبة الإدارة الجديدة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة أفضل

من الخدمة التي كان يوفرها مكتب المراجعة السابق، أو بسبب وجود علاقات اجتماعية أو اقتصادية تربط بين الطرفين ... الخ.

3- رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية. غالباً ما تحتاج الشركات بمختلف أنواعها إلى العديد من الخدمات الاستشارية الأخرى بخلاف خدمة المراجعة مثل: الاستشارات الضريبية، والتحليل المالي، ودراسات الجدوى وغيرها من الخدمات، لذلك قد تقدم بعض الشركات على إلغاء التعاقد مع مكاتب المراجعة التي لا تستطيع توفير مثل هذه الخدمات والبحث عن مكاتب أخرى تستطيع من خلالها الحصول على تلك الخدمات بكل سهولة وأقل تكلفة وبجودة عالية.

4- التعثر المالي للشركة العميلة محل المراجعة. عادةً ما تلجأ الشركات التي تعاني من مشاكل اقتصادية ومالية إلى تغيير مكاتب المراجعة المتعاقد معها بشكل أكبر من الشركات التي تتمتع بنمو واستقرار في الوضع المالي، وذلك لرغبة الشركات المتعثرة في تحسين صورتها، وتعزيز ثقة الملاك والمستثمرين بها من خلال التعاقد مع مكاتب مراجعة أخرى قادرة على تغيير هذه الصورة لدى الأوساط الاقتصادية، نتيجة لاعتقاد تلك الشركات المتعثرة باحتمال عدم قدرة مكاتب المراجعة الجديدة على اكتشاف الخلل، أو الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها.

ثانياً: العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة.

1- حجم مكتب المراجعة. غالباً ما ينظر إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بأن لها قدرات وإمكانيات تتميز بها عن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم في عدة أمور مثل: التأهيل المهني والعملي الجيد للمراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الكبيرة، فكلما كبر حجم مكتب المراجعة كلما قلت إمكانيه تغييره بمكتب مراجعة آخر، والعكس صحيح.

2- التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة. يبين التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة مدى قدرتها على تقديم خدمات المراجعة بأقل جهد ووقت وتكلفة ممكنة نتيجة للخبرة والمعرفة الكافية لهذه المكاتب بطبيعة ونوع أنشطة العملاء. لذلك تفضل الشركات التعاقد مع مكاتب مراجعة متخصصة في نفس مجال النشاط الذي تمارسه للمحافظة على مستويات معينة من درجة جودة عملية المراجعة. وبالتالي كلما كان مكتب المراجعة متخصص في نشاط الشركات العميلة محل المراجعة كلما انخفض أو تلاشى احتمال تغييره.

3- أتعاب عملية المراجعة. تعتبر قيمة أتعاب عملية المراجعة من بين العوامل المهمة في عملية تغيير المراجعين. فقد يؤدي عدم تناسب قيمة أتعاب المراجعة مع الوقت، والجهد المبذول، وجودة عملية

المراجعة إلى إمكانية حدوث عملية تغيير مكاتب المراجعة سواء من قبل الشركات عملاء المراجعة في حالة الرغبة في الحصول على خدمات مراجعة أفضل، أو من قبل مكاتب المراجعة في حالة مطالبتهم بزيادة قيمة الأتعاب.

4- شهرة مكاتب المراجعة. غالباً ما تُفضل الشركات التعاقد مع مكاتب المراجعة ذات الشهرة والسمعة الجيدة وترغب في التعامل معها لأطول فترات ممكنة، لأجل الحصول على الانطباع الجيد الذي يتركه هذا الارتباط عند الأوساط الاقتصادية والأطراف المهتمة بنشاط الشركة، مما يعزز المصداقية والثقة في إدارة الشركة وفي قوائمها المالية المنشورة. وفي المقابل تحاول الشركات إلغاء التعاقد مع مكاتب المراجعة التي لا تتمتع بسمعة جيدة، أو التي تعاني من ارتفاع الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها.

ثالثاً: العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

تعتبر معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني عن المقاييس والإرشادات التي يتعين على المراجع الخارجي اتباعها والالتزام بتطبيقها عند قيامه بعملية المراجعة، لذلك قد يمثل التزام المراجع أو عدم التزامه بهذه المعايير والإرشادات سبباً رئيسياً في عملية تغييره، ومن بين أهم هذه العوامل التالي.

1- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح. قد يتسبب عدم اقتناع المراجع الخارجي بأساليب العرض والإفصاح المحاسبي المتبعة من قبل الشركة محل المراجعة بهدف إخفاء بعض البيانات والمعلومات المالية أو التلاعب بطريقة الإفصاح عنها، إلى قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي تماماً. حيث من الممكن أن يتسبب هذا الموقف في نشوء خلاف ومشاكل بين المراجع وبين الشركة العميلة محل المراجعة مما يؤدي في نهاية الأمر إلى عزله واستبداله بمراجع آخر.

2- الخلاف حول تطبيق أو تفسير المعايير والمبادئ المحاسبية. قد يحدث خلاف بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة محل المراجعة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تنظم الإجراءات المتعلقة بالعمليات المحاسبية المختلفة مثل: تقييم الأصول الثابتة، أو تقييم الخصوم، أو توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات... الخ. ففي حالة عدم اقتناع المراجع الخارجي بتطبيق أو تفسير العمليات المحاسبية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها فإنه سيقوم ببيان ذلك في تقريره عن عملية المراجعة. وقد ينتج عن هذا الموقف تغيير المراجع من قبل إدارة الشركة محل المراجعة.

3- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن التقرير. من الممكن أن يؤدي إصدار المراجع الخارجي لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بشكل نهائي إلى تغييره من قبل إدارة الشركة العميلة محل المراجعة، بسبب ما ينتج عن هذا الموقف من المراجع الخارجي من إشارات وانطباعات سلبية لدى المستثمرين عن

احتمال وجود مشاكل أو مخالفات مالية بالشركة محل المراجعة والتي من الممكن أن تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل.

4- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة.

منحت معظم القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة الحق للمراجع الخارجي في الاطلاع والحصول على كافة الوثائق والمستندات والبيانات اللازمة للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه. ونظراً لرغبة الإدارة بالشركات عملاء المراجعة في كثيراً من الأحيان التدخل في تحديد نطاق عمل المراجع الخارجي للحصول على الأدلة والبراهين التي يراها مناسبة لإتمام عملية المراجعة، قد يحدث خلاف وتصادم بينهما مما يتسبب بإلغاء التعاقد وتغيير المراجع الخارجي بمراجع آخر.

3: الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

يعرض هذا الجزء من البحث المراحل والخطوات الخاصة بالدراسة الميدانية وتحليل البيانات وفقاً للسياق التالي:

3- 1- 2: مجتمع الدراسة.

تكوّن مجتمع الدراسة من فئتي المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، والمدراء التنفيذيين للشركات الخاصة التي تمارس نشاطها في مدينة طرابلس. وتم اختيار عينة عن طريق ما يعرف بأسلوب كرة الثلج (Snowball Sampling) من أفراد الفئتين الذين استطاع الباحث التواصل معهم مباشرة من خلال الزيارات الميدانية لمقار عملهم. وقد واجهت الباحث العديد من الصعوبات أثناء توزيع صحف الاستبيان واستعادتها خاصة من فئة المراجعين الخارجيين نتيجة لعدم وجود عناوين ثابتة وواضحة لأغلب مكاتب المراجعة، ولانقطاع الكثير من أصحاب التراخيص عن مزاوله المهنة. وقد بلغ عدد صحف الاستبيان الموزعة (80) صحيفة مقسمة بالتساوي بين أفراد العينتين. وقد تم الحصول على عدد (68) صحيفة استبيان) صالحة للتحليل من بين إجمالي الصحف الموزعة، مما جعل نسبة الردود تساوي (85%) كما هو موضح في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) استثمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة والصالحة للاستعمال

المجموع		مدراء الشركات الخاصة		المراجعون الخارجيون		الفئة البيان
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
% 100	80	% 100	40	% 100	40	إجمالي الاستثمارات الموزعة
% 91.25	73	% 87.5	35	% 95	38	إجمالي الاستثمارات المستلمة
% 85	68	% 80	32	% 90	36	إجمالي الاستثمارات الصالحة للاستخدام

3-1-3: وسيلة جمع البيانات.

أُستخدِمت صُحف الاستبيان أداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة، وقد رُوعي عند صياغة كافة الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث البساطة، وسهولة الفهم، وعدم التعقيد، وتكونت صُحف الاستبيان من قسمين رئيسيين بحيث حُصصَ القسم الأول لجمع بعض المعلومات الديموغرافية عن المشاركين مثل: الفئة المنتمي إليها المشارك، والمؤهل العلمي، ومدة الخبرة. في حين تضمن القسم الثاني مجموعة من العبارات المتعلقة بالعوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على عملية تغيير المراجع الخارجي متبوعة بمقياس ليكرت الخماسي (Five – point Likert scale) لقياس درجة قوة إجابات المشاركين في الدراسة من حيث الموافقة أو الرفض، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

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

كذلك تم استخدام اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) الخاص بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان) للتعرف على جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال هذا الاختبار أن نسبة الاتساق قد بلغت (0.74)، ويتفق هذا المعدل مع المعدل المطلوب من قبل الباحثين والدارسين. حيث أشار كل من (Pallant, 2007; Sekaran, 2003) إلى ضرورة أن يتجاوز هذا المعدل نسبة (70%).

3-1-4: الطرق والأساليب الإحصائية.

لأجل تحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) من خلال تطبيق الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الثبات والتناسق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان.

- استخدام التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة ولتحديد استجاباتهم تجاه العبارات المكونة للقسم الثاني من الاستبيان.
- استخدام المتوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Std. Deviation) لأجل معرفة مدى قوة أو ضعف إجابات المشاركين في الدراسة ولترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.
- استخدام اختباري T لعينة واحدة (One Samples T-test)، واختبار T لعينتين مستقلتين (Independent Samples T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

3-2: تحليل البيانات.

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات المتحصل عليها بهدف تحديد الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة، واختبار الفرضيات، وذلك على النحو التالي:

3-2-1: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبيان.

حُصِّصَ الجزء الأول من الاستبيان لجمع بعض البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة لغرض تحديد بعض الخصائص النوعية للمشاركين مثل: المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية، كما هو مبين في الجدول رقم (3)، وذلك على النحو التالي: -

- **المؤهل العلمي:** نلاحظ أن نسبة 58 % من فئة المراجعين الخارجيين متحصلين على درجة البكالوريوس، و 28 % يحملون شهادة الماجستير، في حين نجد أن نسبة الحاملين لشهادة الدكتوراه قد بلغت 14 %. وفي المقابل كانت نسبة المتحصلين على درجة البكالوريوس من فئة مدراء الشركات الخاصة 78 %، والمتحصلين على درجة الماجستير 22 %.
- **التخصص العلمي:** تبين أن جميع أفراد عينة فئة المراجعين الخارجيين متخصصون في مجال المحاسبة وبنسبة 100 %، في حين اختلفت نسب المشاركين من فئة مدراء الشركات، حيث بلغت نسبة المتخصصين في مجال المحاسبة 13 %، وفي الإدارة 25 %، وفي التخصصات الأخرى 62 %.
- **سنوات الخبرة:** نلاحظ أن أغلب المشاركين في الدراسة من كلا الفئتين يتمتعون بطول فترة الخبرة العملية في مجال العمل، حيث بلغت نسبة الذين تزيد خبرتهم العملية من فئة المراجعين الخارجيين عن خمس سنوات 73 %، وفي فئة مدراء الشركات 53 %.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن معظم المشاركين في الدراسة من الفئتين يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية.

الجدول رقم (3) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

مدراء الشركات الخاصة		المراجعين الخارجيين		الخاصية
النسبة (%)	العدد	النسبة (%)	العدد	
				المؤهل العلمي
0 %	0	14 %	5	دكتوراه
22 %	7	28 %	10	ماجستير
78 %	25	58 %	21	بكالوريوس
0 %	0	0 %	0	أخرى
100 %	32	100 %	36	المجموع
				التخصص
13 %	4	100 %	36	محاسبة
0 %	0	0 %	0	تمويل ومصارف
25 %	8	0 %	0	إدارة
62 %	20	0 %	0	أخرى
100 %	32	100 %	36	المجموع
				مدة الخبرة
19 %	6	8 %	3	أقل من (5) سنوات
28 %	9	19 %	7	من (5) إلى (9) سنوات
31 %	10	42 %	15	من (10) إلى (14) سنة
22 %	7	31 %	11	أكثر من (15) سنة
100 %	32	100 %	36	المجموع

3-2-2: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان.

يعرض هذا الجزء نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين في الدراسة حول تأثير عدد (12) عامل من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية، مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية بحيث تحتوي كل مجموعة على أربعة عوامل متعلقة بكل من الشركات العميلة محل المراجعة، ومكاتب المراجعة، ومعايير المراجعة والسلوك المهني، وطلب من المشاركين في الدراسة تحديد درجة موافقتهم لكل عبارة من العبارات من خلال اختيار

أحد المستويات الخمسة المشار إليها في الجدول رقم (2). بحيث يدل المتوسط الحسابي المحسوب الذي يزيد عن (3) نقاط لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة من كل فئة على كل فقرة من الفقرات على الموافقة (وجود تأثير)، والذي يقل عن (3) نقاط على عدم الموافقة (عدم وجود تأثير)، في حين يدل المتوسط الحسابي الذي يساوي (3) نقاط على الحياد، كما هو موضح بالجدول أرقام (4، 5) وفقاً للآتي:

أولاً: آراء فئة المراجعين الخارجيين.

جدول رقم (4) يبين آراء المشاركين في الدراسة من فئة المراجعين الخارجيين حول العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على تغيير المراجعين

ر. م	العوامل	عدد المشاركين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الترتيب
1	يؤثر التعثر والفشل المالي للشركة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.94	1.040	0.000	2
2	تؤثر رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية على تغيير المراجع	36	3.50	1.298	0.000	6
3	يؤثر تغيير مجالس الإدارات بالشركات العميلة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.78	1.290	0.000	4
4	يؤثر حجم الشركة العميلة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.25	1.339	0.000	9
5	يؤثر التخصص المهني لمكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.83	1.159	0.000	3
6	يؤثر حجم مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.00	1.242	0.000	12
7	تؤثر شهرة وسمعة مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.19	1.411	0.000	10
8	تؤثر قيمة أتعاب مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	36	3.52	1.298	0.000	7
9	يؤثر تشدد المراجع في تفسير المعايير والمبادي المحاسبية على تغييره	36	3.47	1.230	0.000	8
10	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول إجراءات المراجعة على تغييره	36	3.10	1.341	0.000	11
11	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول طرق العرض والإفصاح على تغييره	36	4.00	0.986	0.000	1

الترتيب	Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد المشاركين	العوامل	ر. م
5	0.000	1.298	3.53	36	يؤثر إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي على تغييره	12

يتضح من خلال الجدول رقم (4) أن المشاركين في الدراسة من فئة المراجعين الخارجيين يوافقون على وجود تأثير على تغيير المراجع الخارجي لكل من الفقرات (1، 2، 3، 4، 5، 7، 8، 9، 10، 11، 12). حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم لكل فقرة من هذه الفقرات قد تجاوز (3) نقاط. وقد احتلت الفقرة رقم (11) المتعلقة بالخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول طرق العرض والإفصاح الترتيب الأول من حيث قوة درجة التأثير على تغيير المراجع الخارجي وبمتوسط حسابي بلغ (4.00)، في حين أتت الفقرة الخاصة بالتعثر والفشل المالي للشركة محل المراجعة في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (3.94). في حين احتلت الفقرة رقم (10) المتعلقة بالخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول نطاق وإجراءات المراجعة الترتيب الأخير من حيث درجة التأثير وبمتوسط حسابي بلغ (3.10). كذلك أظهر التحليل الإحصائي اعتقاد المراجعين الخارجيين بحيادية الفقرة (6) (عدم وجود تأثير) المتعلقة بحجم الشركة العملية محل المراجعة في التأثير على تغيير المراجعين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي المحسوب لهذه الفقرة (3) نقاط فقط.

ثانياً: آراء فئة المدراء بالشركات الخاصة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) اعتقاد المشاركين في الدراسة من فئة المدراء بالشركات الخاصة بتأثير جميع الفقرات (12) على تغيير المراجع الخارجي. حيث تبين أن المتوسط الحسابي لجميع إجابات المشاركين في الدراسة لكل فقرة من هذه الفقرات قد تجاوز (3) نقاط. وقد احتلت الفقرة (10) المتعلقة بالخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول نطاق وإجراءات المراجعة الترتيب الأول من حيث قوة درجة التأثير على تغيير المراجع وبمتوسط حسابي بلغ (4.22) نقطة، في حين جاءت الفقرة (12) الخاصة بإصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (3.94) نقاط. وقد احتلت الفقرة رقم (6) المتعلقة بحجم مكتب المراجعة الترتيب الثالث من حيث درجة التأثير، وبمتوسط حسابي بلغ (3.81) نقاط. وقد جاءت الفقرة (7) المتعلقة بسمعة وشهرة مكتب المراجعة في الترتيب الأخير من حيث درجة التأثير وبمتوسط حسابي بلغ (3.19) نقاط.

العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية

(دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والمدراء التنفيذيين بالشركات المساهمة)

جدول رقم (5) يبين آراء المشاركين في الدراسة من فئة المدراء بالشركات الخاصة حول العوامل المؤثرة على تغيير المراجعين

الترتيب	Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد المشاركين	العوامل	ر. م
5	0.000	1.408	3.63	32	يؤثر التعثر والفشل المالي للشركة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	1
6	0.000	1.431	3.63	32	تؤثر رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية على تغيير المراجع	2
4	0.000	1.148	3.69	32	يؤثر تغيير مجالس الإدارات بالشركات العميلة على تغيير المراجع الخارجي	3
9	0.000	1.012	3.41	32	يؤثر حجم الشركة العميلة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	4
10	0.000	1.301	3.28	32	يؤثر التخصص المهني لمكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	5
3	0.000	1.148	3.81	32	يؤثر حجم مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	6
12	0.000	1.411	3.19	32	تؤثر شهرة وسمعة مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	7
7	0.000	1.270	3.47	32	تؤثر قيمة أتعاب مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	8
11	0.000	1.355	3.20	32	يؤثر تشدد المراجع في تفسير المعايير والمبادئ المحاسبية على تغييره	9
1	0.000	0.792	4.22	32	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول نطاق وإجراءات المراجعة على تغييره	10
8	0.000	1.270	3.46	32	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول طرق العرض والإفصاح على تغييره	11
2	0.000	1.081	3.84	32	يؤثر إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي على تغييره	12

3- 2- 3: اختبار فرضيات الدراسة.

تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضيات الثلاثة الأولى، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية ($P\text{-value} < 0.05$) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3) نقاط، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أكبر من مستوى المعنوية ($P\text{-value} > 0.05$) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3).

أولاً: اختبار الفرضية الأولى: لا تؤثر العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا تؤثر العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين.

H_1 : تؤثر العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين.

أظهرت النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات كما هو مبين في الجدولين أرقام (4، 5) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($P\text{-value} < 0.05$). وبناءً عليه تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي مفادها عدم وجود تأثير للعوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بتأثير العوامل المتعلقة بالشركات الخاصة على تغيير المراجعين الخارجيين.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: لا تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

H_1 : تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

بينت النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات كما هو موضح بالجدولين أرقام (4، 5) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($P\text{-value} < 0.05$). وبناءً عليه تم رفض الفرضية الصفرية (H_0)

التي مفادها عدم وجود تأثير للعوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بتأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة: لا تؤثر العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا تؤثر العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين.

H_1 : تؤثر العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين.

أظهرت النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات كما هو مبين بالجدولين أرقام (4، 5) وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($P\text{-value} < 0.05$). وبناءً عليه تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي مفادها عدم وجود تأثير للعوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بتأثير العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين.

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجع الخارجي.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجع الخارجي.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجع الخارجي.

دلت النتائج المتحصل عليها من اختبار (Independent Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات كما هو مبين بالجدول رقم (6) على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت كل مستويات الدلالة أكبر من (0.05). وبناءً عليه تم قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي مفادها عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل

المختلفة على تغيير المراجع الخارجي، ورفض الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجع الخارجي.

جدول (6) يوضح الإحصائيات المتعلقة باختبار الفرضية الرابعة

ر. م	العوامل	المتوسط الحسابي للمراجعين	المتوسطات الحسابي لمدراء الشركات	Sin (2-tailed)
1	يؤثر التعثر والفشل المالي للشركة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.94	3.63	0.297
2	تؤثر رغبة الشركة في الحصول على خدمات إضافية على تغيير المراجع	3.50	3.63	0.707
3	يؤثر تغيير مجالس الإدارات بالشركات العميلة على تغيير المراجع الخارجي	3.78	3.69	0.763
4	يؤثر حجم الشركة العميلة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.25	3.41	0.593
5	يؤثر التخصص المهني لمكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.83	3.28	0.069
6	يؤثر حجم مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.00	3.81	0.070
7	تؤثر شهرة وسمعة مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.19	3.19	0.983
8	تؤثر قيمة أتعاب مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي	3.52	3.47	0.921
9	يؤثر تشدد المراجع في تفسير المعايير والمبادي المحاسبية على تغييره	3.47	3.20	0.367
10	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول نطاق وإجراءات المراجعة على تغييره	3.10	4.22	0.050
11	يؤثر الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول طرق العرض والإفصاح على تغييره	4.00	3.46	0.057
12	يؤثر إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي على تغييره	3.53	3.84	0.283

4 - النتائج والتوصيات.

يعرض هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات وذلك على النحو التالي:

4-1: النتائج.

بناءً على تحليل البيانات المتحصل عليها من الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً: تأثير العوامل الخاصة بالشركات العميلة محل المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن جميع العوامل المتعلقة بالشركات محل المراجعة تؤثر على عملية تغيير المراجعين الخارجيين من وجهة نظر المشاركين في الدراسة من كلا الفئتين، والعوامل هي:

- التعثر والفشل المالي للشركة محل المراجعة.

- رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات إضافية.
- تغيير مجالس الإدارات بالشركات محل المراجعة.
- حجم الشركة محل المراجعة.

كذلك أظهرت نتائج تحليل إجابات المشاركين في الدراسة اختلافات بسيطة فيما يتعلق بدرجة قوة تأثير كل عامل من العوامل السابقة على تغيير المراجعين الخارجيين. حيث تبين أن عامل التعثر المالي للشركة محل المراجعة قد تم ترتيبه في المقدمة من حيث قوة التأثير بالنسبة للمراجعين الخارجيين وبمتوسط حسابي بلغ (3.94)، في حين جاء عامل تغيير مجالس الإدارات بالشركات العميلة محل المراجعة في المرتبة الأولى بالنسبة لمدراء الشركات وبمتوسط حسابي قدره (3.78).

ثانياً: تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجعين الخارجيين.

تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن جميع العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة تؤثر على عملية تغيير المراجعين الخارجيين من وجهة نظر المشاركين في الدراسة من كلا الفئتين، والعوامل هي:

- التخصص المهني لمكتب المراجعة.
- حجم مكتب المراجعة.
- شهرة وسمعة مكتب المراجعة.
- قيمة أتعاب مكتب المراجعة.

وقد أظهرت نتائج تحليل إجابات المشاركين اختلافات فيما يتعلق بدرجة قوة تأثير كل عامل من العوامل السابقة على تغيير المراجعين الخارجيين. حيث جاء عامل التخصص المهني لمكتب المراجعة في مقدمة العوامل من حيث قوة التأثير بالنسبة للمراجعين الخارجيين وبمتوسط حسابي بلغ (3.83)، في حين آتا عامل حجم مكتب المراجعة في المرتبة الأولى بالنسبة لمدراء الشركات وبمتوسط حسابي بلغ (3.81).

ثالثاً: تأثير العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجعين الخارجيين.

تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن جميع العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني تؤثر على عملية تغيير المراجعين الخارجيين من وجهة نظر المشاركين في الدراسة من كلا الفئتين، والعوامل هي:

- تشدد المراجع في تفسير المعايير والمبادي المحاسبية.
- الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة حول نطاق وإجراءات المراجعة.

- الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة حول طرق العرض والإفصاح.
- إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي.

بالإضافة إلى ذلك اتضح من خلال نتائج التحليل وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بدرجة قوة تأثير كل عامل من العوامل السابقة على تغيير المراجعين الخارجيين. إذ تبين أن عامل الخلاف بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة محل المراجعة حول طرق العرض والإفصاح قد حل في مقدمة العوامل من حيث قوة درجة التأثير بالنسبة للمراجعين الخارجيين وبمتوسط حسابي بلغ (4.00)، في حين جاء عامل الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة حول نطاق وإجراءات المراجعة في مقدمة العوامل بالنسبة لمدراء الشركات وبمتوسط حسابي قدره (4.22).

رابعاً: مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة.

تبين من خلال التحليل الإحصائي للبيانات المتحصل عليها عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمدراء بالشركات الخاصة حول تأثير العوامل المتعلقة بكل من الشركات العميلة محل المراجعة، وبمكاتب المراجعة، وبمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على تغيير المراجع الخارجي، حيث كانت كل مستويات الدلالة أكبر من (0.05).

4-2: التوصيات المقترحة.

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بالتالي:

- 1- ضرورة قيام الجهات التشريعية والمهنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بالعمل وبشكل جدي على إصدار التشريعات، والقواعد، والمعايير، والإجراءات المنظمة لمهنة المراجعة بصفة عامة، وبعملية تعيين وعزل المراجع الخارجي، والمدة القانونية اللازمة لاستمراره في عملية المراجعة، وتحديد أتعابه بصفة خاصة، لما لذلك من أهمية بالغة في تحسين جودة المراجعة، ودعم نزاهة واستقلالية المراجعين الخارجيين.
- 2- الزام الشركات الخاصة بضرورة الإفصاح عن الأسباب والعوامل التي أدت إلى عزل أو تغيير المراجعين الخارجيين في حالة حدوث عملية التغيير.
- 3- ضرورة دعم وتطوير النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين وتفعيل دورها بشكل كبير بحيث تتولى عملية دعم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية.

- 4- نظراً لاقتران هذا البحث على دراسة مجموعة محددة من العوامل التي ثبت تأثيرها على تغيير المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية، فإن الباحث يوصي بإجراء المزيد من الأبحاث حول بعض العوامل الأخرى التي لم يتم تناولها في هذا البحث.
- 5- يوصي الباحث بإمكانية إشراك العديد من الفئات الأخرى لتشملها الدراسة الميدانية مثل: مدراء الائتمان بالمصارف التجارية، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات الخاصة ... الخ، لمعرفة آرائهم حول تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجعين الخارجيين.
- 6- بسبب اقتصر هذه الدراسة على عينة محدودة من المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات الخاصة في المنطقة الغربية، فإن الباحث يوصي بإجراء دراسات أخرى مماثلة في باقي المناطق أو المدن الأخرى.

المراجع العربية:

الدوريات.

- الأمين، ماهر عياش، (2017). العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 39(6)، 79 - 96.
- باسودان، يوسف عبدالله، ومصطفى، صادق حامد، والمعتاز، إحسان صالح، (2004). دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 44(1)، 137 - 187.
- البواب، عاطف. وعنقاد، فؤاد عبدالله، (2013). عوامل تغيير مدقق الحسابات اليمني في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، مجلة الدراسات الاجتماعية، 37.
- 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، 16(1)، 757 - 794.
- حسين، هاشم حسن، (2008). تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية: دراسة ميدانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 16.
- غنيم، محمد رجب يس، (2012). أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في البيئة السعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 1، 159 - 323.

- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010). التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، جامعة القاهرة، مصر، 76، 493 - 528.
- متولي، ضياء محمد صلاح الدين، (2024). دراسة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الفترات الزمنية المختلفة للشركات المتداولة في البورصة المصرية: (دراسة اختبارية)، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 15(2)، 166 - 205.
- محمود، مصطفى بكار، والحاسي، جمعة خليفة، وسالم، عبدالوهاب محمد، (2011). العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تحليلات نظرية واستنتاجات عملية: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة بمدينة بنغازي، *مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة*، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 29 - 30، 53 - 20.
- منصور، اشرف محمد إبراهيم، (2017). رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1(1)، 91 - 155.

الرسائل العلمية.

- الشريف، مصطفى محمود منصور، (2014). "تقويم سياسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة الخارجية: مدخل كمي مقترح"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- محمود، عبدالله ممتاز، (2015). "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- مسواك، حميد عبدالله علي، (2008). "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر.

المراجع الأجنبية.

- Cameran, Mera; Francis, Jere R. ; Marra, Antonio; & Pettinicchio, Angela, (2015). Are there Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence From the Italian Experience, *Auditing: A Journal of practice & Theory*, February, 34 (1), 1-24.
- Francis, B., Hunter, M., Robinson, M., and Yuan, X., (2017). Auditor Changes and the Cost of Bank Debt. *The Accounting Review*, 92,155 - 184.
- Gharibi, Alireza Kamal, and Geraeely, Mehdi Safari, (2016). Investigating the effective factors on changing auditor: evidences of Iranian firms, *Journal of Problems and Perspectives in Management*, 14 (3), 401 - 406.

-
-
- He, Li- Jen; (2015). Auditor Industry Specialization, Audit Experience and Accounting Restatement, *International Business Management*, 9 (7), 1686-1697.
 - Jenkins, S., and Velury, U., (2008). Does Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings? *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (2), 115 – 132.
 - Netti, Y. (2014). "Analysis of factors that influence the auditor switching on company listed in Indonesian stock exchange", Unpublished Dissertation. Faculty Economic and Business, University of Diponegoro, Indonesia.
 - Niemi, L. (2004). Auditor size and audit pricing: Evidence from small audit firm, *European Accounting Review*, 13 (3), 451-560.
 - Oberleitner, S. E. (2017). The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
 - Pallant, J. (2007). "SPSS survival manual", Open University Press, Buckingham.
 - Sekaran, U. (2003). "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
 - Wines, G. (2006). The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study, *Pacific Accounting Review*, 18 (1), 90 – 122.

The Factors that Influence the Change of External Auditors in the Libyan Environment

A Field Study from the Perspective of External Auditors and Private Companies

Abdoalhakim Albashir Almalhuf

Associated professor, Accounting department, Accounting faculty, University of Zintan, Libya

Abstract.

The research focused on identifying the factors that influence the process of changing external auditors from the perspective of private company managers and external auditors in the Libyan environment. For this purpose, twelve factors were selected, which are believed in accounting literature to have a significant impact on the change of auditors. These factors were categorized into three groups: factors related to the audited companies, factors related to auditing firms, and factors related to auditing standards and professional codes of conduct.

The research adopted the descriptive analytical approach, and questionnaires were used as the main tool to collect the primary data necessary for conducting the study. The results obtained through data analysis using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) showed that the process of changing external auditors in the Libyan environment is influenced by all the

factors studied. Additionally, there were no statistically significant differences regarding the responses of external auditors and private company managers on the impact of the studied factors on the change of external auditors.

Keywords: Auditor change, audited companies, auditing firms, auditing standards, and professional codes of conduct.