

أثر طول فترة المراجعة الخارجية على المراجع الخارجي  
دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة الخارجية بمدينة مصراتة  
أ. عمر محمد صافار - كلية الطيران المدني/ مصراتة  
www.omar safar @gmail .com

The Impact of the Length of the External Audit Period on the External Auditor  
(A Field Study on External Audit Offices and Firms in Misrata)

Prepared by:

Omar Mohammed Safar – Civil Aviation College / Misrata

www.omarsafar@gmail.com

Study Summary:

This study aims to examine the impact of the audit period length and the level of competition on the independence of external auditors. A non-random sample of 30 individual audit offices and auditing firms in Misrata was used. The study employed a descriptive analytical approach utilizing the SPSS Statistics 27 software for data analysis.

The study was divided into three parts: the first part focused on the general framework of the study, the second part covered the theoretical framework, and the third part was dedicated to the practical framework. Additionally, the conclusion presented the key findings and recommendations.

Key Findings:

1. The necessity of periodically rotating auditors to ensure their independence and avoid conflicts of interest.
2. Enhancing competition among audit firms, which contributes to improving service quality.

**المخلص:**

تهدف هذه الدراسة لدراسة أثر طول فترة المراجعة ودرجة المنافسة على استقلالية المراجع الخارجي، وتم استخدام عينة غير عشوائية لمكاتب مراجعة فردية وشركات مراجعة داخل مدينة مصراتة لعدد 30 عينة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss Statistic 27. تم تقسيم هذه الدراسة لثلاثة أجزاء خصص الجزء الأول للإطار العام للدراسة، وخص الجزء الثاني للإطار النظري للدراسة، أم الجزء الثالث فقد خصص للإطار العملي للدراسة، بالإضافة إلى الخاتمة التي تضمنت أهم النتائج والتوصيات.

- ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:
- 1- ضرورة تغيير المراجعين بشكل دوري لضمان استقلاليتهم وتجنب تعارض المصالح.
  - 2- تعزيز المنافسين لمكاتب المراجعة مما يسهم في تحسين جودة الخدمات.

### 1.1 المقدمة:

يوجد العديد من العوامل التي قد تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، والتي تناولتها مجموعه من الدراسات ويعد عامل طول فترة المراجعة من بين أهم العوامل التي يعتقد بأن لها تأثيراً كبيراً على نزاهة واستقلالية المراجعين. لذلك يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بطول فترة المراجعة، طول فترة المراجعة تشير إلى فترة ارتباط المراجع الخارجي مع العميل، وهي المدة الزمنية التي يستمر فيها المراجع الخارجي في تقديم خدماته للعميل، وتتراوح فترة ارتباط المراجع الخارجي مع العميل من عدة أشهر إلى عدة سنوات حسب الظروف والاحتياجات المحددة لكل عميل، والتي قد تؤثر على جودة العمل المنجز، بينما تمثل درجة المنافسة بين شركات المراجعة أحد العوامل المهمة التي تحدد مدى استقلالية المراجع، إذا يمكن أن تؤثر الضغوط التنافسية على قرارات المراجعين، مما قد ينعكس سلباً على موضوعية تقاريرهم. إن درجة المنافسة بين المراجعين الخارجيين تؤثر بشكل مباشر على فترة المراجعة. في الأسواق ذات المنافسة العالية، قد يسعى المراجعون إلى تقليل فترة المراجعة لتلبية احتياجات العملاء وتحقيق رضاهم، مما قد يؤثر على جودة العمل، من جهة أخرى في الأسواق التي تفتقر إلى المنافسة، قد تكون فترة المراجعة أطول، حيث يتمتع المراجعون بمرونة أكبر في تخصيص الوقت اللازم لتحقيق دقة أعلى. (1)

### 2.1 مشكلة الدراسة:

هذه الدراسة تسلط الضوء على المنافسة لمكاتب المراجعة وقيمة الأتعاب في البيئة الليبية وأثرهما على مهنة المراجعة، مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو أثر طول فترة المراجعة ودرجة المنافسة على استقلالية المراجع الخارجي؟

### 3.1 فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سيتم اختبار الفرضيات الآتية:  
- تؤثر طول فترة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

- تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة داخل مدينة مصراتة على استقلالية المراجع الخارجي.

#### 4.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على إثر طول فترة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.  
- دراسة إثر المنافسة بين مكاتب المراجعة داخل مدينة مصراتة على استقلالية المراجع الخارجي.

#### 5.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونه تتناول التأثير المحتمل لطول فترة المراجعة ودرجة المنافسة على استقلالية المراجع الخارجي، لما لهذه الاستقلالية من أثر عظيم في إضفاء الثقة على مصداقية التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، وعلى نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي بشكل خاص، مهنة المراجع بشكل عام.

#### 6.1 منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الاعتماد على البيانات الثانوية لبناء الإطار النظري للدراسة. وتم الاعتماد على البيانات الأولية لاختيار فرضيات الدراسة بالاعتماد على صحيفة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات في مجتمع الدراسة.

#### • مجتمع وعينه الدراسة:

اشتمل مجتمع الدراسة على جميع المراجعين الخارجيين العاملين بمكتب المراجعة في مدينة مصراتة وتم اختيار عينة غير عشوائية قصدية في مجتمع الدراسة لتوزيع صحيفة الاستبانة عليها.

#### 7.1 نطاق وحدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بموضوع الاستقلالية ودرجة المنافسة أثرها على مهنة المراجع الخارجي.  
- الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة على مكاتب المراجعة الخراجية داخل نطاق مدينة مصراتة.

- الحدود الزمنية: تمثل النطاق الزمني للدراسة سنة 2024

## 8.1 الدراسات السابقة:

. دراسة عبدالله محمد الهاشمي (2018) ، وتهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع العميل واستقلاليته، وكيف يؤثر ذلك على جودة المراجعة.

. دراسة محمد سعيد القحطاني (2019) ، والهدف أنها تستكشف تأثير طول فترة المراجعة على استقلالية المراجع، وكيف يمكن أن تؤثر هذه العلاقة على نتائج المراجعة.

دراسة (De Angelo 1981) والتي هدفت إلى كشف وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، لخصت في هذا الإطار إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أنه المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة ويجب على المراجع أن يبقى موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة. وإن رأي المراجع إذا لم يمكن مستقلاً، فعلياً، وظاهرياً يصبح بغير قيمة فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة.

دراسة الجدعاني والعنقري (2009) دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم العلاقات التنافسية مع المكاتب الأخرى في المملكة العربية السعودية على جودة الأداء المهني. وتم اتباع المنهج الإيجابي، واستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وشمل مجتمع الدراسة المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جهة ومستوى جودة الأداء من جهة أخرى، بالإضافة إلى أن زيادة حدة التنافسية بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة الأداء.(3)

دراسة محمد وأمبدي (2015) وهدفت لمعرفة العوامل التي تؤثر في عملية تحدد أتعاب المراجع الخارجي، وترى أن وضع السوق التنافسي بالنسبة للمراجعين لا يجب أن

ينعكس بالضرورة على تخفيض قيمة الأتعاب بتلك الدرجة التي تجعل المراجعين يتحملون خسائر عند قبولهم مراجعة القوائم والبيانات المالية لعميل ما، ومن نتائجها أنه لا بد أن يكون التنافس في جودة أداء الخدمة مقابل أتعاب معقولة.

## 2.2 مفهوم المراجعة الخارجية:

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها قيام لمراجع المؤهل، بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي له في نهاية تلك السنة.

## 3.2 اهداف المراجعة الخارجية:

1. إبداء رأي مهني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة عن طريق العينات المختارة.
2. أبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة أداء إدارة المنشأة من خلال تقرير الإدارة.
3. التحقق من مدى استخدام الموارد بكفاءة للوصول الى اعلي درجات الاقتصادية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين ومحو أسباب الاسراف في حالة وجودها.
4. التحقق من أن النتائج المستهدفة من أداء النشاط تحققت بأكبر قدر من الفاعلية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفاعلية والحد من أسباب الفشل التي تعترض إنجاز الأهداف المرجوة.(4)

## 4.2 العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي:

1-العوامل الموضوعية:

أ. المنافسة لاجتذاب الزبائن

ب. حجم مكتب المراجعة

ج. طول فترة الارتباط مع الزبون

2-العوامل الشخصية:

أ- المؤهلات العلمية

ب- الصفات الشخصية لمراقب الحسابات:

- النزاهة والشرف والموضوعية
- الأمانة والمحافظة على الأسرار

## 5.2 المنافسة:

- تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى زيادة جودة المراجعة للأسباب التالية:
- 1- إن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر ادراكاً لحاجتها لتسويق خدماتها في ضوء توزيع وزيادة جودة خدماتها، وأن الاهتمام بجودة المراجعة بدأ يزداد لتمييز مكتب المراجعة عن غيره.
  - 2- إن القرار الرشيد والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية، وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة المراجعة وليس فقط بناء على التكلفة الأقل.
  - 3- إن السوق الكفاء هو الحكم على جودة المراجعة، ولا خوف من وجود تأثير للمنافسة على الاستقلال وبالتالي خفض جودة المراجعة.(5)

## 6.2 الاستقلالية:

- تعني الاستقلالية وفقاً لمنطوق القاعدة (101) الصادرة من مجلس المعايير الرقابية بأنها:
- اتخاذ موقف غير متحيز من جانب مراقب الحسابات عند قيامه بإجراء عمليات الفحص، وتقويم النتائج، واعداد التقارير عن الجهة محل الفحص (Arens،1997) وقد عرفت منظمة الانتوساي العناصر القوس للاستقلالية، الاستقلال بأنه حرية تصرف الجهاز الأعلى للرقابة في القضايا المتعلقة بمهنته الرقابية بدون توجيه خارجي او تدخل بأي شكل من الاشكال.
- وفي أحد اصداراتها نوهت الانتوساي ويصرف النظر عن شكل الحكومة فإن الحاجة للاستقلال والموضوعية وهي حاجة أزلية في النشاط الرقابي حيث دعت لوجود قدر كافي من الاستقلال عن فرعي الحكومة التشريعي والتنفيذي كشرط أساسي لتحقيق مصداقية العمل الرقابي والثقة في محصلته النهائية.(5)

### الإطار العملي للدراسة :

**1.3 تحليل فرضيات الدراسة :** يختص هذا الجزء من التحليل الإحصائي باختبار فرضيات الدراسة، وذلك للتعرف على مدى وجود علاقة ارتباطية مباشرة وقوة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع في سبيل الوصول إلى قرارات نهائية بخصوص قبول أو رفض هذه الفرضيات، حيث يتم دراسة فرضيات الدراسة عن طريق التحليل الإحصائي من اختبار (One Sample t Test).

#### 1.1.3 اختبار فرضية الأولى لطول فترة المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي:

من خلال نتيجة اختبار (One Sample t Test) والتي كانت نتيجة إحصاء الاختبار Sig. (2-tailed) أقل من 0.05 بالتالي فإننا نقبل الفرضية الأولى بأن طول فترة المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي. ويوضح الجدول رقم (1) نتائج اختبار لفقرات طول فترة المراجعة وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي

T	Df	Sig. (2-tailed)
4.705	29	0.000

#### 2.1.3 اختبار الفرضية الثانية لدرجة المنافسة بين المكاتب وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي:

تم إجراء اختبار لعينة واحدة، والتي كانت نتيجة إحصاء الاختبار Sig. (2-tailed) أقل من 0.05 بالتالي فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تنص على أن درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي. الجدول رقم (2) نتائج اختبار لفقرات المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأثيرها على استقلالية المراجع

T	Df	Sig. (2-tailed)
4.484	29	0.000

### 2.3 اختبار Kolmogorov-Smirnov

وهو اختبار احصائي خاص بالعينات الكبيرة التي تتكون من 30 مفردة فأكثر، ينص فرضه الصفري: لا يختلف توزيع بيانات العينة عن التوزيع الطبيعي، وفرضه البديل: يختلف توزيع بيانات العينة عن التوزيع الطبيعي، فإذا اكان قيمة احصاء الاختبار أكبر من  $(0.05)$ ، فإننا نقبل الفرض الصفري وأن بيانات العينة تخضع للتوزيع الطبيعي.

#### 1.2.3 اختبار التوزيع الطبيعي لطول فترة المراجعة:

ويوضح الجدول رقم (3) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Test لطول فترة المراجعة، ونلاحظ من خلاله أن إحصاء الاختبار أكبر من  $(0.05)$ ، وبذلك تكون بيانات العينة لا تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن بيانات العينة لا معلمية.

الجدول رقم (3) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Test لطول فترة المراجعة

المتغير	Df	Statistic	.Sig
طول فترة المراجعة	30	0.160	0.04

#### 2.2.3 اختبار التوزيع الطبيعي لدرجة لمنافسة بين مكاتب المراجعة:

ويوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) للمنافسة بين مكاتب المراجعة، ونلاحظ من خلاله أن إحصاء الاختبار أقل من  $(0.05)$ ، وأن بيانات العينة لا تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن طبيعة هذه البيانات لا معلمية

الجدول رقم (4) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Test

المتغير	Df	Statistic	.Sig
المنافسة بين مكاتب المراجعة	30	0.193	0.006

## النتائج والتوصيات

### 1.4 النتائج:

1. أن جميع ابعاد المتغيرات ترتبط بالمتغير الخاص بها وان قيمة sig أقل من 0.05 لجميع الأبعاد ماعدا الفقرة الأولى والثانية في متغير طول فترة المراجعة فكانت قيمة sig أكبر



من 0.05. وهذا يعني أن أبعاد كل فقرة ترتبط بالمتغير الخاص بها وانه يوجد اتساق داخلي بين الابعاد والمتغيرات الخاصة بها.

2. درجة الموافقة لعبارات هذا البعد أغلبها مرتفعة ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة رقم (12) والتي تنص على (التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة مما يعزز استقلاليته) بمتوسط حسابي يساوي (4.00)، أي بدرجة مرتفعة، وأقلها موافقة هي العبارة رقم (1) والتي تنص على (تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته) بمتوسط حسابي يساوي (3.13) وبدرجة متوسطة، مما يدل على وعي نسبة كبيرة من أفراد العينة المشاركين في الاستبيان بأهمية طول فترة المراجعة، والتي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، وأن أكثر ما يؤثر على استقلالية المراجع هو التغيير الإلزامي للمراجع.
3. الاتجاه العام لطول فترة المراجعة يساوي (61.7)، نجد أن هذه القيمة تقع في خانة الموافق، أي أن الاتجاه العام للمشاركين موافقين على أن لطول فترة المراجعة تأثير على استقلالية المراجع الخارجي.
4. أن درجة الموافقة لعبارات هذا البعد جميعها مرتفعة ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة رقم (6) والتي تنص على (سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي) بمتوسط حسابي يساوي (4.03)، أي بدرجة مرتفعة، وأقلها موافقة هي العبارة رقم (8) (دخول العديد من مكاتب المراجعة المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار) بمتوسط حسابي يساوي (3.63) وبدرجة مرتفعة، مما يدل على وعي نسبة كبيرة من أفراد العينة المشاركين في الاستبيان بأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة، وأن أكثر ما يؤثر على استقلالية المراجع هو سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء.
5. الاتجاه العام لدرجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يساوي (30.76)، نجد أن هذه القيمة تقع في خانة الموافق، أي أن الاتجاه العام للمشاركين موافقين على أن للمنافسة بين المكاتب تأثير على استقلالية المراجع.

6. إحصاء اختبار One Sample t Test لعينة واحدة، والتي كانت نتيجة إحصاء الاختبار (2-tailed) Sig. أقل من 0.05 بالتالي فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تنص على أن درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي.
7. نتيجة اختبار One Sample t Test والتي كانت نتيجة إحصاء الاختبار (2-tailed) Sig. أقل من 0.05 بالتالي فإننا نقبل الفرضية الأولى بأن طول فترة المراجعة تأثير على استقلالية المراجع الخارجي.

#### 2.4 التوصيات:

- بعد عرض أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة فإن هذه الدراسات توصي بما يلي :
1. ضرورة تغيير المراجعين بشكل دوري لضمان استقلاليتهم وتجنب تعارض المصالح. يمكن أن تشمل هذه السياسات تحديد فترة زمنية محددة لارتباط المراجع بعميل معين.
  2. تعزيز المنافسة بين مكاتب المراجعة لتطوير استراتيجيات تشجع على المنافسة الصحية بين مكاتب المراجعة، مما يساهم في تحسين جودة الخدمات المقدمة ويعزز من استقلالية المراجعين .
  3. بإجراء دراسات تحليلية مستمرة حول تأثير العوامل المختلفة مثل طول فترة الارتباط والمنافسة على استقلالية المراجعين. يمكن أن توفر هذه الدراسات رؤى قيمة لصانعي السياسات والممارسين.
  4. من الضروري أن تقوم مكاتب المراجعة بتطوير سياسات إدارة المخاطر تتضمن تقييمات دورية لاستقلالية المراجعين، وتحديد الإجراءات اللازمة لتعزيز هذه الاستقلالية.
  5. التعاون مع الجهات التنظيمية في وضع معايير صارمة للمراجعة، تركز على تعزيز استقلالية المراجعين والحد من تأثير المصالح الشخصية.

## الهوامش:

1. منصور، نسرين (2013)، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2013.
2. إدريس اشتوي" المراجعة معيار وإجراءات" دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ط4، بيروت ،1996.
3. الجدعاني، نور، والعنقري، حسام عبد المحسن (2009) تأثير حجم وسعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: لاقتصاد والإدارة، المجلد23 ، العدد 2، ص 192\_143.
4. شبر ظافر محمد، تحليل موقفي لنموذج استراتيجيات التكيف التنظيمي وأثره في الأداء، أطروحة دكتوراة في إدارة الاعمال مقدمة الى كلية الإدارة ولاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1995 .
5. (2) مرجع سابق
6. شاهين، إبراهيم عثمان، مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الأموال مجلة الدراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد (37) يوليو 1986.