

## أثر طول فترة الارتباط على استقلالية المراجعين الخارجيين (دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بطرابلس)

د. عبدالحكيم البشير الملهوف<sup>(1)</sup>

### ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة أثر طول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة في ليبيا. ولأجل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، قُسم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث عرّف في الجزء الأول بمشكلة البحث وهدفه وأهميته، في حين خصص الجزء الثاني لبناء الإطار النظري للبحث، أما الجزء الثالث فقد كرس لعرض الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية، وأخيراً تناول الجزء الرابع عرضاً لأهم النتائج التي تم الوصول إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل البيانات تأثر استقلالية المراجع الخارجي بشكل كبير ببعض الحالات المتعلقة بطول فترة الارتباط مثل: استخدام بعض المراجعين لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة، وعدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها. وفي الجانب الآخر أظهرت النتائج عدم تأثر استقلالية المراجع ببعض الحالات الأخرى مثل: استمرارية العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملائهم لمدة ثلاث سنوات متتالية، وعدم نشؤ نوع من التواطؤ بين المراجع وبين أعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة بسبب طول فترة الارتباط.

## 1- الإطار العام للبحث:

## 1-1: المقدمة:

يُعدُّ مفهوم الاستقلالية من أهم السمات التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي لضمان ثقة مستخدمي التقارير المالية في التقرير الذي يصدره حول صدق وعدالة القوائم المالية. وقد أُثير في الأدب المحاسبي نقاش وجدل كبير حول بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر في هذه الاستقلالية وتؤدي إلى نشوء احتمالات الشك والتساؤل لدى مستخدمي القوائم المالية حول مدى نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة، الأمر الذي قد يؤدي في النهاية إلى فقدان الثقة في عمل المراجعين وفي مهنة المراجعة بالكامل. ويعدّ عامل طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة من بين أهم العوامل التي يعتقد بان لها تأثيراً كبيراً على نزاهة واستقلالية المراجعين، لذلك يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بطول فترة ارتباطه بعملاء المراجعة في البيئة الليبية.

ولضمان تحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية. حيث خصّص الجزء الأول لتوضيح الإطار العام للبحث، في حين اهتم الجزء الثاني ببناء الإطار النظري للبحث، أمّا الجزء الثالث فقد تناول عرض وشرح الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية للبحث، وأخيراً خصّص الجزء الرابع لعرض النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بهذا الشأن.

## 1-2: مشكلة البحث:

نتيجة لما شهدته البيئة العالمية للمال والأعمال في الأونة الأخيرة من انتشار للمشاكل والفشاح المالية للعديد من الشركات والمؤسسات الاقتصادية الكبرى التي أدت إلى فشل وانهيار بعض منها مثل: شركات ( Enron, WorledCom, and )

(Sunbeam) في أمريكا، وشركة (Independent Insurance) في بريطانيا، وشركة (HIH and OneTel) في استراليا وغيرها من الشركات في العديد من الدول الأخرى (Wines, 2006; Oberleitner, 2017)، تعرضت مهنة المراجعة الخارجية بشكل عام واستقلالية المراجع الخارجي بشكل خاص إلى العديد من التساؤلات والانتقادات القوية بواسطة الأطراف المهمة بعملية المراجعة كافة. لذلك قامت المنظمات المهنية والحكومية ذات العلاقة بمهنة المراجعة بإصدار العديد من القوانين والضوابط الهادفة إلى المحافظة على استقلالية المراجع والعمل على تدعيمها، بالإضافة إلى ذلك قام العديد من المتخصصين في مجال المراجعة بإجراء الدراسات والأبحاث للتعرف على مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بالعديد من العوامل، ومن بين العوامل التي حازت على اهتمام كبير من قبل الباحثين والدارسين في العديد من الدول، عامل طول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة وأثره على الاستقلالية، غير انه من الملاحظ أن معظم تلك الدراسات قد تمت في البلدان المتقدمة مثل: بريطانيا وأمريكا وكندا في حين لم ينل موضوع استقلالية المراجع الخارجي الاهتمام الكافي في البلدان النامية مثل ليبيا.

ونظراً للاختلاف والتعارض فيما بين العديد من النتائج المتحصل عليها من تلك الدراسات نتيجة لاختلاف الفترات الزمنية والظروف البيئية والاقتصادية والثقافية للبلدان التي أجريت بها تلك الدراسات، ولما شهدته البيئة الليبية في السنوات السابقة من تغيرات اقتصادية تمثلت في زيادة واتساع قاعدة الملكية الخاصة وظهور العديد من الشركات وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وإنشاء سوق الأوراق المالية وغيرها من الأمور، يرى الباحث ضرورة دراسة عامل طول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة وأثره على الاستقلالية بهدف الحصول على أدلة عملية في البيئة الليبية.

**1- 3: أهداف البحث:**

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى توفير أدلة عملية متعلقة بموضوع التأثير المحتمل لطول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين في البيئة الليبية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على ما أثير في الأدب المحاسبي المتعلق بالمراجعة من آراء وأفكار حول التأثير المحتمل لطول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين.

2- التعرف على جهود المنظمات المهنية والحكومية فيما يتعلق بإصداراتها بشأن القوانين والقواعد الهادفة إلى الحد من التأثير السلبي المحتمل لطول فترة

3- دراسة مدى تأثر استقلالية المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية بطول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين أنفسهم.

**1- 4: أهمية البحث:**

تتبع أهمية البحث من كونه يتناول دراسة التأثير المحتمل لطول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين، لما لهذه الاستقلالية من أثر عظيم في إضفاء الثقة على مصداقية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وعلى نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي بشكل خاص، ومهنة المراجعة بشكل عام.

**5- 1: تساؤلات البحث:**

في ضوء طبيعة المشكلة وأهداف البحث تم صياغة التساؤلات الآتية:

- 1- هل يؤدي طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة إلى التأثير على استقلالية المراجعين؟
- 2- ما الحالات ذات العلاقة بطول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة التي يعتقد المشاركون في الدراسة بأن لها تأثير كبير على استقلالية المراجعين؟
- 3- هل يوجد اختلاف جوهري كبير بين آراء المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين بطول فترة ارتباطهم بعملاء المراجعة؟

#### 6- 1: منهجية البحث:

قُسمتُ المنهجية المتبعة في هذا البحث إلى قسمين رئيسيين وذلك على النحو الآتي:

- الجانب النظري: اعتمد هذا الجانب على المنهج الاستقرائي التحليلي لتكوين الإطار النظري للبحث من خلال عرض وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من كتب ودوريات وأبحاث متعلقة بالمشكلة موضوع البحث، بالإضافة إلى عرض وتحليل بعض القواعد والمواد الصادرة عن المنظمات المهنية والرسمية في بعض الدول ذات العلاقة بموضوع البحث.

- الجانب العملي: اعتمد هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أسلوب المسح (Survey method) لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة الميدانية وقد تم استخدام صحف الاستبانة (Questionnaire) أداة رئيسة لهذا الغرض، كذلك تم استخدام بعض الأساليب والطرق الإحصائية في وصف وتحليل البيانات من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

#### 7- 1: حدود البحث:

يتفقد البحث بالحدود التالية:

- 1- التعرف على أثر عامل طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على الاستقلالية دون التطرق إلى العوامل الأخرى التي يعتقد بأن لها تأثيراً محتملاً على الاستقلالية مثل: حجم مكتب المراجعة والخدمات الاستشارية.

2- التعرف على أثر عامل طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة دون غيرهم من المراجعين العاملين بالأجهزة الحكومية.

3- التعرف على أثر عامل طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين أنفسهم دون التعرف على وجهات النظر المتعلقة بأطراف أخرى مثل المراجعين بجهاز الرقابة أو مدراء الائتمان بالمصارف التجارية.

## 2- الإطار النظري للبحث:

أثارت استمرارية العلاقة التعاقدية بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة وأثرها على استقلالية المراجعين، اهتمام العديد من الهيئات الرسمية والمهنية والباحثين في مختلف الدول، وقد نتج عن هذا الاهتمام الكثير من وجهات النظر والدراسات التي ناقشت وحللت الآثار المحتملة لهذه العلاقة على الاستقلالية، وسيتم عرض الآراء والأفكار النظرية ونتائج الدراسات الميدانية (العملية) المتعلقة بهذا الموضوع وفقاً للسياق الآتي:

### 2- 1: الآراء المستندة على الأفكار النظرية:

يعتقد في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة، بأنَّ ل طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي وعملائه محل المراجعة، تأثيراً كبيراً على استقلالية المراجعين الخارجيين (Abu Bakar et al, 2005). حيث من الممكن أن يؤدي طول فترة ارتباط المراجعين بعملائهم إلى نشوء علاقة حميمة وقوية بين المراجعين الخارجيين وبين أعضاء مجالس الإدارة بهذه الشركات، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجعين، ويقلل من جودة عملية المراجعة، وإمكانية الاعتماد على نتائجها. لذلك يرى بعضهم بأنَّ هذا النوع من العلاقات، قد أدى في الآونة الأخيرة إلى عدم تمكن

المراجعين الخارجيين من إجراء الفحوصات والاختبارات اللازمة المتعلقة بعمليات المراجعة للعديد من الشركات بشكل حيادي، مما أدى إلى فشل العديد من تلك الشركات (Abu Bakar et al, 2005; Gates et al, 2007, Jackson et al, 2008; Carren, 2013; Oberleitner, 2017).

وقد أشار منذ سنوات عديدة كل من (Mautz and Sharaf (1961، إلى أنَّ الخطر على استقلالية المراجع الخارجي ينشأ في كثير من الحالات بشكل بطيء، ومتواصل مما يؤدي إلى إضعاف وتلاشي نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي أثناء قيامه بعمله. وبالمثل: أيد (Shockley (1982 هذا الرأي، عندما أشار إلى إمكانية استخدام مكاتب المراجعة لأساليب وإجراءات روتينية، وبسيطة، عند قيامها بعمليات المراجعة الخارجية لعملائهم الذين تربطهم بهم علاقات مهنية طويلة، بدلا من ابتكار أساليب فنية جديدة وحديثة، نتيجة للنقطة المكتسبة مسبقا تجاه العملاء. وبالإضافة إلى ذلك، أكد (Shockley (1982 بإمكانية فقدان المراجع الخارجي لنزاهته المهنية، نتيجة لتكون علاقة صداقة قوية تربطه بأعضاء مجالس الإدارة بتلك الشركات بسبب طول فترة الارتباط مع هؤلاء العملاء.

وفي نفس السياق، ذكر (Flint (1988 بأنه قد يتولد لدى المراجع الخارجي الذي يستمر لفترات طويلة في مراجعة حسابات نفس العميل، نوع من العلاقة الحميمة أو الولاء تجاه ذلك العميل إلى درجة قد تؤدي إلى تهديد استقلالية المراجع الخارجي. علاوة على ذلك، أكد (Petty and Cuganesan (1996 على أنه في بعض الحالات النادرة قد ينتج عن استمرارية العلاقة التعاقدية بين المراجع الخارجي وعملائه وجود نوع من التآمر أو التواطؤ بين الطرفين مما يسبب في القضاء على عملية المراجعة برمتها.

لذلك نلاحظ أنّ معظم المنظمات المهنية والرسمية المختصة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، قد أشارت إلى التأثير المحتمل لاستمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة حسابات نفس العملاء وخطورته على استقلالية المراجع الخارجي، وأفردت لهذا الخصوص العديد من القواعد والشروط لأجل الحدّ من هذا التأثير على موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي، فعلى سبيل المثال: أشار مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW (1997 في تصريحه (The Guide to Professional Ethics Statement (GPES 1.201, Para 2.5) إلى أنّه غالباً ما يتمّ تفسير طول فترة الارتباط بين المراجعين وعملائهم من قبل العامة على انه تهديد حقيقي لاستقلالية المراجعين الخارجيين. لذلك أوصى المجمع بضرورة تجنب المراجعين الخارجيين للحالات والمواقف التي ينتج عنها نوع من الثقة الزائدة تجاه أعضاء مجالس الإدارة، أو المدراء التنفيذيين بالشركات العميلة محل المراجعة، ممّا يدفع أعضاء فريق عملية المراجعة في كثير من الأحيان إلى التعاطف مع اهتمامات عملائهم.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية عدّت لجنة the Metcalf Committee (1976) أنّ استمرارية المراجع مع نفس العميل لفترات طويلة تمثل خطراً حقيقياً على الاستقلالية، لدرجة أنّ اللجنة قد أوصت بضرورة أنّ يتم التغيير (التدوير) الإجمالي (mandatory rotation) لمكاتب المراجعة بعد فترة زمنية محددة. ويعتقد المؤيدون لهذا الإجراء -الإحلال أو التغيير الإجمالي - بأنّه سيؤدي إلى التقليل من العلاقات والروابط الاقتصادية بين المراجعين وبين عملائهم محل المراجعة، وبالتالي التقليل من إمكانية إصدار المراجعين لآراء متحيزة تجاه عملائهم. بمعنى أنّ معرفة المراجع الخارجي لمحدودية الفترة التي تربطه بعمل معين والعائد الاقتصادي الناتج

عن ذلك سيؤدي إلى عدم المجازفة بإصدار تقرير مراجعة متحيز لمصلحة ذلك العميل (Gates et al, 2007).

وفي المقابل، يعدُّ بعضهم أنَّ استقلالية المراجع الخارجي تتأثر إيجابياً (تزيد) نتيجة لطول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة. فعلى سبيل المثال: أشار كل من Gul, et al (2007) إلى أنَّ قلة المعرفة والدراسة لحسابات وأنظمة العملاء محل المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين، نتيجة لقصر فترة الارتباط، قد تعطي ميزة للمدراء بتلك الشركات لإمكانية التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها. بالإضافة إلى ذلك، يعتقد Gul, et al (2007) بأنه غالباً ما يهتم المراجعون الخارجيون ذوو فترات الارتباط الطويلة مع عملائهم بالمحافظة على سمعتهم المهنية، بعكس المراجعين الذين تقل فترة ارتباطهم بعملائهم والذين يركزون على اهتمامهم على العائد المادي. وفي السياق نفسه، أكدت لجنة Cohen (1978) (Commission) في أمريكا على أنَّ عملية التغيير الإلزامي (mandatory rotation) للمراجعين بعد فترة زمنية محددة سوف تؤدي إلى ارتفاع الأتعاب المالية المطلوبة لعملية المراجعة من قبل المراجعين.

لذلك يعتقد المعارضون لعملية التغيير الإلزامي بأنَّ التكلفة المترتبة عن هذه العملية تفوق بدرجة كبيرة العوائد أو الفوائد المتوقع الحصول عليها من وراءها، بالإضافة إلى فقدان المراجع الحالي للخبرة والمعرفة التي اكتسبها نتيجة لطول فترة ارتباطه بنفس العميل في حالة تم تغييره بمراجع خارجي جديد (Arel, et al 2005; Mohamed & Albkeh, 2016). وقد شاطر الاتحاد المحاسبين الأوروبي (the European Federation of Accountants (2002)) هذا الرأي عندما أشار إلى أنَّ عملية التغيير الإلزامي للمراجعين سوف تؤدي إلى فقدان المراجعين للخبرات المتراكمة التي تكونت نتيجة لطول فترة الارتباط بالإضافة إلى احتمال زيادة المخاطر

المرتتبة على عملية المراجعة الجديدة في السنوات الأولى بعد عملية التغيير الإجمالي.

وعلى الرغم من ذلك، طالبت لجنة ممارسات المراجعة في بريطانيا ( the Auditing Practices Board (APB, 2004) بضرورة تغيير أعضاء فريق المراجعة العاديين كل خمسة سنوات، على أن يتم تغيير الأعضاء الرئيسيين كل سبعة سنوات. وبنفس الشروط طالب قانون (the Sarbanes-Oxley Act 2002) في أمريكا بضرورة تغيير المراجعين الخارجيين الذين يقومون بمراجعة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية (SEC) كل خمس سنوات. وبالمثل طالب القانون السعودي بأن لا تزيد مدة المراجعة للشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة مع ضرورة انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب. أما في إيطاليا، فقد نصَّ القانون على عدم الجواز للاستمرار في عملية المراجعة لعميل معين لأكثر من ثلاثة سنوات، مع إمكانية التجديد لمرة واحدة فقط (Stevenson, 2002).

أما على المستوى المحلي، فإن قضية التغيير الإجمالي للمراجعين الخارجيين من عدمه، لم يتم الإشارة إليها، سواء بشكل صريح أو ضمني، في القوانين والتشريعات الصادرة في ليبيا، مثل: القانون التجاري لسنة 1953 وتعديلاته، والقانون رقم 116 المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

## 2- 2: الآراء المستندة على نتائج الدراسات الميدانية (العملية):

لقد استقطب موضوع التأثير المحتمل لطول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة على استقلالية المراجع، اهتمام العديد من الباحثين في الكثير من الدول، ونال قسطاً كبيراً من الدراسة والتحليل. فعلى سبيل المثال: استقصى Schleifer and Shockley (1990) آراء كل من المراجعين الخارجيين، ومدراء

الائتمان بالمصارف التجارية، في أمريكا حول مجموعة من الإجراءات الواردة بتقرير لجنة كوهين في سنة 1978، والهادفة إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي. وقد كان موضوع التغيير الإجباري للمراجعين الخارجيين بعد فترة زمنية محددة، من بين تلك السياسات المقترحة. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أنّ 72 % من المشاركين في الدراسة يعتقدون بأنّ التغيير الإجباري للمراجعين الخارجيين سيؤدي إلى تعزيز وتقوية استقلاليتهم بشكل كبير.

وفي دراسة مشابهة في بريطانيا، قام كل من (Hussey and Lan (2001 بدراسة آراء عينة من المدراء الماليين مكونة من 300 مدير، حول موضوع التغيير الإجباري للمراجعين الخارجيين. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل البيانات الواردة بصحيفة الاستبيان، اعتقاد أغلب المشاركين بالتأثير الإيجابي على استقلاليتهم للمراجعين الخارجيين نتيجة للتغيير الإجباري.

وفي المملكة العربية السعودية، قام (Hudaib (2003 باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية للتعرف على آراء المراجعين الخارجيين، ومستخدمي القوائم المالية، حول العديد من العوامل التي يعتقد بأنّها تأثيراً على الاستقلالية، بما فيها عامل طول فترة الارتباط بين المراجعين وعملائهم محل المراجعة. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها اعتقاد معظم المشتركين في الدراسة بأنّ طول فترة الارتباط بين المراجعين وعملائهم تعد من بين العوامل التي تهدد الاستقلالية وتؤدي إلى إضعافها. وفي اليونان، اختبر كل من (Tahinakis and Nicolaou (2004 مدى تأثر استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين، ومدراء الائتمان بالمصارف، والمحللين الماليين بأربعة عوامل رئيسة من بينها عامل الاستمرارية، وقد حددت الدراسة فترات الاستمرارية في مستويين هما: أقل من ثلاث سنوات، وأكثر من ثلاث سنوات. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها اعتقاد أغلب

المشاركين بوجود تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لعامل الاستمرارية لأكثر من ثلاث سنوات.

كذلك قام كلٌّ من (Abu Bakar et al, 2005) في ماليزيا، باستطلاع آراء مدراء الائتمان حول التأثير المحتمل على استقلالية المراجع الخارجي فيما يتعلق بستة عوامل بما فيها عامل طول فترة الارتباط بين المراجعين الخارجيين وعملائهم. وقد تبين من خلال النتائج، أنّ حوالي 91 % من المشاركين في الدراسة يعتقدون بأن طول فترة الارتباط تأثيراً سلبياً على الاستقلالية. وفي بربادوزا، أجرى كلٌّ من (Alleyne et al, 2006) دراسة حول مدى إدراك مجموعة من الفئات المهتمة بعملية المراجعة للتأثير المحتمل لعدد من العوامل على استقلالية المراجع الخارجي، وقد كان من بين هذه العوامل عامل الاستمرارية، وقد بينت نتائج هذه الدراسة اعتقاد معظم المشاركين بوجود تأثير سلبي للاستمرارية على استقلالية المراجعين الخارجيين.

كذلك قام (Omondi, 2016) في كينيا بدراسة أثر مجموعة من العوامل على استقلالية المراجع الخارجي وقد كان من بينها عامل استمرارية المراجع الخارجي في مراجعة الشركات العميلة لفترات طويلة، وقد بينت نتائج هذه الدراسة وجود علاقة جوهرية بين الاستمرارية وبين استقلالية المراجع وقد استنتج الباحث أنّ هناك تأثيراً سلبياً على استقلالية المراجع نتيجة لاستمرار يته في مراجعة نفس العميل لفترات طويلة. أمّا في السويد فقد قام (Oberleitner, 2017) بدراسة ما إذا كانت سياسة التغيير الإجباري للمراجعين تؤدي إلى تقوية وتعزيز جودة المراجعة نتيجة لجلب أفكار وآراء جديدة بواسطة مراجعين جدد، أم أنّها تؤدي إلى إضعافها بسبب قلة المعرفة والخبرة لدى المراجعين الجدد فيما يتعلق بنشاط عملائهم محل المراجعة، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها أنّ أغلب المشاركين في الدراسة قد أيدوا سياسة

التغيير الإيجابي للمراجعين نتيجة للأثر الإيجابي الذي تتركه على جودة عملية المراجعة.

وفي الوطن العربي قام (أبو القمصان، 2007) بدراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي التي من الممكن أن تؤثر على مصداقية البيانات المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في قطاع غزة في فلسطين، وقد كان عامل امتداد طول فترة الارتباط لمدة تزيد عن خمس سنوات من بين العوامل التي تم دراستها، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة وجود أثر سلبي على استقلالية المراجع الخارجي عند زيادة مدة التعاقد لأكثر من خمس سنوات، كذلك قام (أبورواش، 2013) بدراسة أثر عامل معدل دوران المراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في قطاع غزة وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين طول فترة ارتباط المراجع الخارجي وعمالته محل المراجعة وبين جودة عملية المراجعة. كذلك في السودان قام كل من (على وصالح، 2015) بدراسة العلاقة بين عوامل تغيير المراجع الخارجي ودوره في إطار حوكمة الشركات العاملة في السودان من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وقد بينت هذه الدراسة أن هناك علاقة مباشرة بين عاملي تغيير المراجع الخارجي ودوره في حوكمة الشركات وأوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بالتغيير الدوري لمكاتب المراجعة في السودان لضمان زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

وعلى الرغم من إشارة معظم نتائج الدراسات السابقة إلى التأثير السلبي لطول فترة ارتباط المراجع مع عملائه محل المراجعة على استقلاليته، إلا أن هناك بعض الدراسات الأخرى التي توصلت إلى نتائج مخالفة فيما يتعلق بهذا الشأن، فعلى سبيل المثال: أجري كل من (St. Pier and Anderson 1984) في الولايات المتحدة الأمريكية دراسة حول الأنشطة والقرارات والظروف التي أدت إلى وجود

حالات تعارض في المصالح بين المراجعين وعملائهم محل المراجعة. وقد تناولت الدراسة تحليل ما يقارب من 334 خطأ، اعتقد المدعي العام بأنه كان بسبب المراجعين في 192 قضية مرفوعة إلى المحاكم في الفترة ما بين سنة 1960 إلى سنة 1973، وقد تم اختبار وتحليل كل قضية على انفراد لمعرفة العوامل التي أدت إلى تلك المشاكل. وقد تبين من خلال التحليل أنّ حوالي 30 % من القضايا المرفوعة كان السبب الرئيس من ورائها هو قصر فترة ارتباط المراجع بالعميل محل المراجعة لأقل من ثلاث سنوات، لذلك استنتج القائمون بهذه الدراسة أنّ مخاطر المراجعة تزداد بدرجة كبيرة في السنوات الأولى لعملية المراجعة. كذلك قام كل من Geiger and Raghunandan (2002) بدراسة العلاقة بين استمرارية المراجع الخارجي وبين فشله في إعطاء تقارير مراجعة صحيحة. وقد تضمنت هذه الدراسة تحليل البيانات المتعلقة بالقوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي وفترات الارتباط بين المراجعين والعملاء لـ 177 شركة تعاني من مشاكل مالية في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة ما بين سنة 1996 وسنة 1998. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة بوجود علاقة ايجابية بين طول فترة الارتباط وبين عدم تعرض الشركات لمشاكل مالية يمكن أن تؤدي إلى إعلان إفلاسها. بالإضافة إلى ذلك، استنتج الباحثون أنّ هناك احتمالاً كبيراً لحدوث الأخطاء التي يمكن أن تتضمنها تقارير المراجعة في السنوات الأولى لعملية المراجعة.

وبالاعتماد على البيانات المتعلقة بالانكماش الاقتصادي الذي حدث بين سنة 1990 وسنة 2000، أجري كل من Ghosh and Moon (2005) دراسة لمعرفة مدى تأثير طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر كل من المستثمرين والمحللين الماليين ووكالات التثمين المستقلة. وقد بينت نتائج هذه الدراسة أنّ هناك ثقة كبيرة في القوائم المالية للشركات ذات العلاقة

التعاقدية الطويلة بمراجعيها الخارجيين، وبالإضافة إلى ذلك، أشارت الدراسة إلى إمكانية زيادة التكاليف بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية نتيجة لتطبيق فكرة التغيير الإجباري وتحديد مدة زمنية معينة للعلاقة التعاقدية.

أما على المستوى المحلي فقد قام (Almalhuf,2014) بدراسة أثر مجموعة من العوامل التي يعتقد في الأدب المحاسبي بأن لها تأثيراً على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين، ومراجعي جهاز المراجعة المالية، ومراجعي الضرائب، ومدراء الائتمان بالمصارف. وكان من بين تلك العوامل: عامل طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن استقلالية المراجع الخارجي تتأثر بشكل كبير نتيجة لطول فترة الارتباط

نلاحظ ممّا سبق احتواء الدراسات السابقة، على أدلة وإثباتات مختلفة ومتناقضة في بعض الأحيان، حول التأثير المحتمل لطول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة على الاستقلالية. حيث يعتقد الكثيرون أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة قد تؤدي إلى تكوّن أو نشوء علاقة قوية وحميمة بين المراجع وبين عملائه والتي من الممكن أن تؤثر عكسياً على الاستقلالية، وتقلل من جودة عملية المراجعة، ومن إمكانية الاعتماد عليها. لذلك تم اقتراح فكرة التغيير الإجباري للمراجعين بعد مرور فترة زمنية محددة كحل لهذه المشكلة.

وفي الجانب المقابل يعتقد بعضهم أن التكاليف المترتبة على تطبيق فكرة التغيير الإجباري للمراجعين، تفوق المنافع التي يمكن الحصول عليها، بالإضافة إلى التضحية بالخبرة والمعرفة المكتسبة بمرور الوقت والتي تساعد في زيادة جودة عملية المراجعة في حالة القيام بالتغيير الإجباري للمراجعين. كذلك يرى أصحاب هذا الرأي

أنَّ أغلب المشاكل المتعلقة بتقارير المراجعة وباستقلالية المراجع الخارجي تظهر خلال السنوات الأولى للعلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله. وبالتالي يعتقد أصحاب هذا الرأي أنَّ فكرة التغيير الإجمالي للمراجعين الخارجيين بعد مرور فترة زمنية محددة للعلاقة التعاقدية قد تناسب الدول المتقدمة التي تتمتع بوجود عدد كبير من المراجعين المؤهلين كحل لدعم الثقة في عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، في حين تُعدُّ هذه السياسة (التغيير الإجمالي)، غير مناسبة في الدول التي تعاني من نقص في المراجعين المؤهلين القادرين على القيام بعمليات المراجعة ذات الجودة العالية.

### 3- الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

يعرض هذا الجزء من البحث المراحل والخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية وتحليل البيانات وذلك على النحو الآتي:

#### 3- 1: منهجية الدراسة الميدانية:

تضمنت عملية تحديد وتجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة الخطوات الآتية:

#### 3- 1- 1: مجتمع الدراسة:

اقتصر مجتمع الدراسة على فئة المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة والذين يبلغ عددهم حسب سجلات نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في ليبيا حوالي 1500 مراجع قانوني موزعين على مختلف المناطق في ليبيا، وقد اعتمدت عملية اختيار عينة البحث على المراجعين العاملين في منطقة طرابلس فقط والذين أمكن الوصول إليهم مباشرة من خلال الزيارة الميدانية لمقار عملهم، وقد بلغ عددهم (90 مراجع خارجي). ومن بين إجمالي صحف الاستبيان الموزعة على

المشاركين في الدراسة، تم الحصول على عدد (63 صحيفة) صالحة للتحليل، وبذلك بلغت نسبة الردود (70%).

### 3- 1- 2: وسيلة جمع البيانات:

من وجهة نظر الكثيرين تعد صحف الاستبيان (Questionnaire) من أفضل وأكثر الوسائل استخداماً لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسات الميدانية المتعلقة بالعلوم الإنسانية (Sarantakos, 1998; Sekaran, 2003)؛ لذلك تم تصميم صحيفة الاستبيان الخاصة بالدراسة بحيث تكونت من جزأين رئيسيين، حيث خصص القسم الأول لجمع بعض البيانات الخاصة بالمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي ومدة الخبرة، في حين تضمن القسم الثاني مجموعة من العبارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، التي تهدف إلى معرفة آراء المشاركين حول مدى التأثير المحتمل لطول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجعين، متبوعة بمقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) الموضح في الجدول رقم (1) وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

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

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار لجميع الملاحظات والاقتراحات التي أبداها مجموعة من ذوي الخبرة والعلاقة بموضوع الدراسة بعد أن عُرِضَتْ عليهم لإبداء الرأي حولها، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) المتعلق بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان) جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان، حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) أن نسبة الاتساق قد بلغت (0.74)، ويتفق هذا المستوى مع

ما سبق وإن أشار إليه كل من (Pallant, 2007; Sekaran, 2003) حين قالوا إن القيم المثالية لهذا الاختبار يجب أن تتجاوز (70%).

جدول رقم (2) نتيجة اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient)

Cronbach's Alpha	Number of items
0.74	13

### 3- 1- 3: الطرق والأساليب الإحصائية:

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة، وذلك من خلال الاستعانة بالاختبارات الإحصائية الآتية:

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

• النسب المئوية (Percentage) والمتوسطات الحسابية (Means) لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة المرتبطة بطول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على المتغير التابع استقلالية المراجع الخارجي.

• اختبار (one Sample T-Test) لاختبار مدى وجود اختلافات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول أثر العوامل المرتبطة بطول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين بعملائهم محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

### 3- 2: تحليل البيانات والإجابة على تساؤلات البحث:

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات المتحصل عليها بهدف تحديد الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة بالإضافة إلى الإجابة على تساؤلات البحث، وذلك على النحو الآتي:

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

اهتم الجزء الأول من الاستبيان بجمع بعض البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة مثل: المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية، وذلك من أجل تحديد بعض الخصائص النوعية لهؤلاء المشاركين كما هو مبين في الجدول (3)، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة، فمن حيث التأهيل العلمي نجد أن ما نسبته (70 %) من إجمالي المشاركين في الدراسة يحملون الشهادة الجامعية، وأن (24 %) منهم حاصلين على شهادة الماجستير. كذلك نلاحظ أن كل المشاركين في الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (100 %)، أما فيما يتعلق بالخبرة العملية، فإننا نلاحظ أن (65 %) من إجمالي المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة عملية في مجال عملهم تفوق مدة عشرة سنوات، مما يوضح أن معظم المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية، الأمر الذي يسهم في زيادة مصداقية البيانات المتحصل عليها من خلال فهمهم لطبيعة موضوع الدراسة وإجاباتهم عن الأسئلة بشكل موضوعي، ويعطي هذا مؤشراً قوياً على موضوعية وصدق النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (3) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

المراجعين الخارجيين		الخاصية
النسبة %	العدد	
		المؤهل العلمي
6 %	4	دكتوراه
24 %	15	ماجستير
70 %	44	بكالوريوس
100 %	63	المجموع
		التخصص
100 %	63	محاسبة

المراجعين الخارجيين		الخاصية
النسبة %	العدد	
-	-	تمويل ومصارف
-	-	إدارة
100 %	63	المجموع
		مدة الخبرة
11 %	7	أقل من (5) سنوات
24 %	15	من (5) إلى (9) سنوات
32 %	20	من (10) إلى (14) سنة
33 %	21	أكثر من (15) سنة
100 %	63	المجموع

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

يعرض هذا الجزء من البحث نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين في الدراسة حول التأثير الذي يمكن أن تتعرض له استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لطول فترة ارتباطهم بعملائهم محل المراجعة، وقد دُرِس التأثير المحتمل لطول فترة الارتباط على الاستقلالية من خلال اختيار مجموعة من العبارات أو العوامل التي تشرح نوع التأثير المحتمل لطول فترة الارتباط، وقد طلب من المشاركين في الدراسة تحديد مدى موافقتهم من عدمها لكل عبارة من خلال اختيار أحد المستويات الخمسة المشار إليها في الجدول (1)، ويوضح الجدول (4) إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير هذه العبارات على الاستقلالية<sup>(1)</sup>.

1- لقد تم الدمج بين النتائج المتعلقة بتحليل البيانات لمستويات درجة الموافقة على اثر العبارات في الاستقلالية لأجل التبسيط في عملية عرض النتائج وفق التالي:

نلاحظ من خلال الجدول (4) اعتقاد اغلب المشاركين في الدراسة بوجود تأثير لطول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة على الاستقلالية مع اختلاف بسيط لدرجة هذا التأثير من عبارة إلى أخرى فيما يتعلق بالعبارات أرقام (3، 4، 5، 6، 8، 10، 11)، حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي المحسوب لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة لكل عبارة كان أكبر من ثلاثة نقاط (المتوسط الحسابي  $< 3$ )، فعلى سبيل المثال نلاحظ موافقة (59%) من إجمالي المشاركين في الدراسة (العدد 37) على العبارة رقم (6)، المتوسط الحسابي = 3.6190 والتي تفيد بان طول فترة الارتباط يؤدي إلى استخدام بعض المراجعين لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة مما يسبب في إضعاف استقلالية المراجع الخارجي. كذلك نلاحظ أن (53%) من إجمالي المشاركين في الدراسة (العدد 33) قد وافقوا على أن طول فترة الارتباط تؤدي إلى عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها الأمر الذي ينتج عنه ضعف لجودة عملية المراجعة (العبارة رقم 8، المتوسط الحسابي = 3.5239)، وبالمثل أبدا (57%) من المشاركين في الدراسة تأييدهم للعبارة رقم (4)، المتوسط الحسابي = 3.4603 والتي تشير إلى أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لأكثر من عشر سنوات متتالية تؤدي إلى إضعاف استقلاليته. وتتوافق هذه النتائج مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة فيما يتعلق بهذا الموضوع في بعض الدول الأجنبية مثل (1):

---

المستوى الاول والثاني (موافق بشدة، موافق) = موافق بشدة. المستوى الرابع والخامس (غير موافق، غير موافق بشدة) = غير موافق بشدة  
 1- لمزيد من التفاصيل حول هذه الدراسات يرجى الرجوع إلى الجزء 2- 2: الآراء المستندة على نتائج الدراسات الميدانية (العملية) الصفحات (7- 10).

Hussey and Lan (2001); Hudaib (2003); Tahinakis and Nicolaou (2004); Abu Bakar et al (2005); Alleyne et al,(2006); Omondi, (2016); Oberleitner,(2017).

كذلك تتوافق هذه النتائج مع ما توصلت إليه الدراسات العربية مثل:

(أبو القمصان (2007)، أبو رواش (2013)، على وصالح (2015).

وفي المقابل نلاحظ اعتقاد بعض المشاركين في الدراسة بعدم تأثير استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لطول فترة ارتباطه بعملائه محل المراجعة. حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي المحسوب لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة المتعلق بالعبارات أرقام (1، 2، 7، 9، 12، 13) لم يتجاوز الثالث نقاط (المتوسط الحسابي >3)، فعلى سبيل المثال، نلاحظ أن (65%) من إجمالي المشاركين (العدد = 39) يعتقدون بأن ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لثلاث سنوات متتالية لا يؤدي إلى إضعاف استقلاليته. كذلك نلاحظ أن آراء (61%) من إجمالي المشاركين (العدد = 38) تشير إلى أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لا تؤدي إلى وجود نوع من التواطؤ بين المراجع وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العملية مما يؤدي إلى إضعاف استقلاليته (العبارة 7، المتوسط الحسابي = 2.3651)، وبالإضافة إلى ذلك، نلاحظ أن (48%) من إجمالي المشاركين في الدراسة (العدد = 30) لم يبدوا موافقتهم للعبارة التي تنص على أن استقلالية المراجع الخارجي تضعف نتيجة لارتباطه بعملائه خمس سنوات متتالية (العبارة 2، المتوسط الحسابي = 2.5873). وتتوافق هذه النتائج مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة فيما يتعلق بهذا الموضوع مثل (1):

1- لمزيد من التفاصيل حول هذه الدراسات يرجى الرجوع إلى الجزء 2- 2: الآراء المستندة على نتائج الدراسات الميدانية (العملية) الصفحات (9-10).

St. Pier and Anderson (1984); Geiger and Raghunandan (2002); Ghosh and Moon (2005); Almalhuf, (2014).

ومن حيث ترتيب درجة موافقة المشاركين في الدراسة على العبارات التي تصف أثر طول فترة الارتباط على استقلاليته، نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أن الحالات أرقام (6، 8، 4) على التوالي قد صنفت من قبل المشاركين في الدراسة على أنها الحالات الأكثر تأثيراً في الاستقلالية، حيث بلغت المتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة لهذه العبارات (3.6190، 3.5238، 3.460) على التوالي. وقد جاءت العبارة رقم (6) في مقدمة التصنيف من حيث درجة التأثير على الاستقلالية (تؤدي طول فترة الارتباط إلى استخدام بعض المراجعين لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة بحيث تساهم في إضعاف استقلاليته)، في حين صنفت العبارة رقم (8) ثانياً والتي مفادها أن طول فترة الارتباط تؤدي إلى عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها الأمر الذي ينتج عنه ضعف جودة عملية المراجعة. كذلك نلاحظ أن العبارة رقم (4) قد أتت ثالثاً في التصنيف من حيث درجة التأثير على الاستقلالية (تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لأكثر من عشر سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته).

وفي الجانب الآخر نلاحظ أن المشاركين في الدراسة قد صنفوا العبارات أرقام (1، 7، 2) على أنها الأقل تأثيراً على الاستقلالية، حيث بلغت المتوسطات الحسابية لإجمالي إجابات المشاركين فيما يتعلق بهذه العبارات (2.0635، 2.3651، 2.5873) على التوالي. ومن الملاحظ أن المشاركين في الدراسة قد صنفوا العبارة رقم (1) التي تعيد أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لثلاث سنوات متتالية تؤدي إلى إضعاف استقلاليته في آخر الترتيب (الثالثة عشر) من

حيث درجة التأثير في الاستقلالية، في حين صنفت الحالة رقم (7) التي تشير إلى أنَّ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لا تؤدي إلى وجود نوع من التواطؤ بين المراجع وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة مما يؤدي إلى إضعاف استقلاليته في المرتبة الثانية عشر. أمَّا العبارة رقم (2) التي تنص على أنَّ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لخمس سنوات متتالية تؤدي إلى إضعاف استقلاليته فقد صنفت وفقا لآراء المشاركين في الدراسة في المرتبة الحادية عشر.

كذلك نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أنَّ كل النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات التي تصف تأثير طول فترة الارتباط على الاستقلالية قد أظهرت وجود اختلافات جوهرية ( statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.000 ( $P\text{-value} < 0.05$ ).

الترتيب	المتوسط الحسابي	Sig.	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارة	الرقم
			%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
13	2.0635	0.000	41	26	21	13	30	19	6	4	2	1	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لثلاث سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته	1
11	2.5873	0.000	32	20	16	10	24	15	19	12	9	6	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لخمس سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته	2
7	3.1587	0.000	14	9	21	13	19	12	27	17	19	12	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لعشر سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته	3
3	3.4603	0.000	8	5	13	8	22	14	40	25	17	11	تؤدي طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لأكثر من عشر سنوات متتالية إلى إضعاف استقلاليته	4
6	3.238	0.000	14	9	17	11	19	12	29	18	21	13	تؤدي طول فترة الارتباط إلى نشو علاقة صداقة قوية بين بعض المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة بحيث تساهم في إضعاف استقلاليتهم	5
1	3.6190	0.000	8	5	14	9	19	12	25	16	34	21	تؤدي طول فترة الارتباط إلى استخدام بعض المراجعين لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة بحيث تساهم في إضعاف استقلاليتهم	6
12	2.3651	0.000	21	13	40	25	27	17	8	5	5	3	تؤدي طول فترة الارتباط إلى نشو نوع من التواطؤ بين بعض المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة مما يؤدي إلى إضعاف استقلاليتهم	7
2	3.5238	0.000	8	5	15	10	24	15	21	13	32	20	تؤدي طول فترة الارتباط إلى عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها الأمر الذي ينتج عنه ضعف جودة عملية المراجعة	8

الرقم	العبرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		Sig.	المتوسط الحسابي	التباين
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد			
9	تؤدي طول فترة الارتباط إلى اهتمام بعض المراجعين بالأموار المادية بدلا من تركيز اهتمامهم على سمعتهم المهنية مما يساهم في فقدان استقلاليتهم	12	19	8	13	13	21	18	28	12	19	0.000	2.8413	9
10	تؤدي طول فترة الارتباط إلى عدم ابتكار بعض المراجعين لأساليب فنية جديدة وحديثة أثناء القيام بعملية المراجعة ويؤثر ذلك سلبا على استقلاليتهم	15	24	16	25	13	21	7	11	12	19	0.000	3.239	5
11	تؤدي طول فترة الارتباط إلى تعاطف بعض المراجعين مع اهتمامات ومصالح عملائهم مما ينتج عنه إضعاف استقلاليتهم	16	25	15	24	14	22	8	13	10	16	0.000	3.3015	4
12	تؤدي طول فترة الارتباط إلى زيادة اعتماد بعض المراجعين اقتصاديا على عملائهم الأمر الذي يتسبب في إضعاف استقلاليتهم	9	14	12	19	20	32	13	21	9	14	0.000	2.9841	8
13	تؤدي طول فترة الارتباط إلى قلت معرفة بعض المراجعين بأنظمة وحسابات عملائهم مما ينتج عنه إضعاف استقلاليتهم	9	14	10	16	13	21	16	25	15	24	0.000	2.7142	10

#### 4- النتائج والتوصيات:

يعرض هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة للتوصيات التي يمكن أن تفيد في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والمحافظة عليها وذلك على النحو الآتي:

##### 4-1: النتائج:

بناء على تحليل البيانات المتحصل عليها من الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- أولاً: وجود تأثير لطول فترة الارتباط على استقلالية المراجع الخارجي:

تبين من خلال النتائج المتحصل عليها أن استقلالية المراجع الخارجي تتأثر بشكل كبير نتيجة لطول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة للأسباب الآتية:

1- استخدام بعض المراجعين لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة.

2- عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها.

3- ارتباط المراجع الخارجي بعملائه محل المراجعة لأكثر من عشر سنوات متتالية.

4- تعاطف المراجع مع اهتمامات ومصالح عملائه.

5- عدم ابتكار بعض المراجعين لأساليب فنية جديدة وحديثة أثناء القيام بعملية المراجعة.

6- نشوء علاقة صداقة قوية بين المراجع وأعضاء مجالس الإدارات بالشركات العميلة.

- ثانياً: عدم وجود تأثير لطول فترة الارتباط على استقلالية المراجع الخارجي:

تبين من خلال النتائج المتحصل عليها عدم وجود تأثير في استقلالية المراجع

الخارجي نتيجة لطول فترة ارتباط المراجع بعملائه محل المراجعة للأسباب التالية:

- 1- لا يؤدي طول فترة الارتباط من ثلاث إلى خمسة سنوات متتالية إلى إضعاف استقلالية المراجع الخارجي.
  - 2- لا يؤدي طول فترة الارتباط إلى نشؤ نوع من التواطؤ بين المراجع وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة بحيث تتسبب في إضعاف استقلاليته.
  - 3- لا يؤدي طول فترة الارتباط إلى قلت معرفة بعض المراجعين بأنظمة وحسابات عملائهم ممّا ينتج عنه إضعاف استقلاليتهم
  - 4- لا يؤدي طول فترة الارتباط إلى اهتمام بعض المراجعين بالأموال المادية بدلاً من تركيز اهتمامهم على سمعتهم المهنية ممّا يساهم في فقدان استقلاليتهم
- 2-4: التوصيات المقترحة:**

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بالآتي:

- 1- نظراً لما لاستقلالية المراجع الخارجي من أهمية كبيرة في مهنة المراجعة الخارجية من خلال ما يضيفه تقرير المراجع الخارجي من ثقة في مصداقية وعدالة القوائم المالية، فإنه ينبغي على المراجعين الخارجيين أثناء قيامهم بعمليات المراجعة للشركات العميلة عدم التأثير بطول فترة ارتباطهم بعملائهم محل المراجعة وذلك من خلال الالتزام بالتالي:
- أ- محاولة ابتكار بعض الأساليب الفنية الجديدة والحديثة وعدم استخدام الأساليب والإجراءات البسيطة والروتينية في عمليات المراجعة.
- ب- عدم التعاطف مع اهتمامات ومصالح العملاء وعدم السماح لنشؤ علاقة صداقة قوية بين المراجعين وأعضاء مجالس الإدارات بالشركات العميلة التي من الممكن أن تؤثر في استقلاليتهم.
- ج- العمل على إصدار تشريع يحدّ من استمرارية العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملائهم لأكثر من خمسة سنوات متتالية.

2- ضرورة إجراء البحوث والدراسات العملية والاهتمام بإقامة الندوات والمؤتمرات العلمية ذات العلاقة بمجال المراجعة بصفة عامة، واستقلالية المراجع الخارجي بصفة خاصة، ومتابعة ما يستجد حول هذا الموضوع من بحوث ومؤتمرات خارج لبييا، حتى يتمكن أعضاء المهنة والدارسون والباحثون في مجال المراجعة من معرفة ومواكبة أهم التطورات التي تحدث في مجال المهنة.

3- نظرا لاهتمام هذا البحث بدراسة التأثير المحتمل لعدة حالات مختلفة تعبر عن مدى تأثير طول فترة الارتباط على استقلالية المراجع الخارجي، فإن البحث يوصي بإجراء المزيد من البحوث التي يمكن أن تشرك عدة فئات أخرى بخلاف المراجعين الخارجيين لمعرفة آرائهم حول هذا الموضوع مثل: مدراء الشركات، أو فاحصي الضرائب.

## المراجع

### - المراجع باللغة العربية:

- أحلام احمد عليان ابورياش "اثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين(2013).
- صالح حامد محمد على وحسن الطيب عبدالله خالد ، "تحليل العلاقة بين عوامل تغيير المراجع الخارجي ودوره في إطار حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، العدد (1)، المجلد (1)، الصفحات (89 - 122)، (2015).
- مجلس قيادة الثورة، قانون تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا رقم (116) لسنة 31970-
- محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان"العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين (2007).
- مؤتمر الشعب العام، القانون رقم (9) بشأن مزاوله الأنشطة الاقتصادية.
- موسوعة التشريع الليبي، مجموعة القانون التجاري والقانون البحري والقوانين المكمله لها، دار المعارف بمصر، 1966.

### - المراجع باللغة الانجليزية:

- Abu Bakar, N. Abdul Rahman, A. and Abdul Rashid, H. M. (2005), "Factors influencing auditor independence; Malaysian loan officers' perceptions", Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp. 804-822.
- Adeniyi, ang Mieseigha, (2013), "Audit Tenure: an Assessment of its Effects on Audit Quality in Nigeria", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No.3, July 2013, pp. 275-283

- Alleyne, P, A. Devonish, D. and Alleyne, P. (2006), “Perceptions of auditor independence in Barbados”, Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 6, pp. 621-635.
- Almalhuf, B. A. (2014), “Perceptions of Libyan external auditor independence”, National Magazine of management, Tripoli, Libya, No 13, PP5- 40.
- American Institute of Certified Public Accountants. (1978), Commission on Auditors’ Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations, AICPA: New York.
- Arel, B. Brody, R. and Pan, K. (2005), “Audit firm rotation and audit quality”, The CPA Journal, January. Available at [www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/special\\_issue/essential/p36.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/special_issue/essential/p36.htm) , accessed on 10-10-2007.
- Auditing Practices Board, Ethical Standards (2004).
- Augustine. O. Okobie, (2014), "AUDITOR TENURE, AUDITOR INDEPENDENCE AND ACCRUAL – BASED EARNINGS MANAGEMENT OF QUOTED COMPANIES IN NIGERIA", European Journal of Accounting Auditing and Finance Research Vol.2. No.2, pp.63-90
- Carren, C. (2013). Factors influencing auditor' independence and accountability. Maasai Mara University.
- Commerce Innovations, 4 (2), 680-689.
- Federation des Experts Comptables Europeans (FEE). (2002), “The role of accounting and auditing in Europe”, May.
- Flint, D. (1988), “Philosophy and procedures of auditing: an introduction”, Macmillan, London.

- Gates, S. Lowe, D, J. and Reckers, P. M. J. (2007), “Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 1, pp. 5-17.
- Gates, S. Lowe, D, J. and Reckers, P. M. J. (2007), “Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 1, pp. 5-17.
- Geiger, M. and Raghunandan, K. (2002), “Auditor tenure and audit reporting failures”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, No. 1, pp. 67-78.
- Ghosh, A. and Moon, D. (2005), “Auditor tenure and perceptions of audit quality”, *the Accounting Review*, Vol. 80, No. 2, pp. 585-621.
- Gul, F. A. Jaggi, B. L. and Krishnan. G. V. (2007), “Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26, No. 2, pp. 117-142.
- Harrisen M. Omondi, (2017), "INTERNAL FACTORS INFLUENCING EXTERNAL AUDITORS INDEPENDENCE AMONG PRACTICING ACCOUNTANTS IN KENYA", Unpublished MASTER Dissertation, KCA UNIVERSITY.
- Hudaib, M. (2003), “Understanding auditor independence in Saudi Arabia: perceptions of selected groups of auditors and users”, unpublished PhD Thesis, University of Essex, Colchester.
- Hussey, R. and Lan, G. (2001), “An examination of auditor independence issues from the perspectives of UK finance directors”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 32, pp. 169-178.

- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW). (1997), Guide to Professional Ethics, “Integrity, Objectivity and Independence”, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Jackson, A. B, Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008), “Mandatory audit firm rotation and audit quality”, Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 5, pp. 420-437.
- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961), “The Philosophy of Auditing”, American Accounting Association, New York.
- Mohamed, H., & Albeksh, A. (2016, October). Factors affecting the independence of the external auditor within the auditing profession. International Journal of Management and
- Pallant, J. (2007), “SPSS survival manual”, Open University Press, Buckingham.
- Petty, R. and Cuganesan, S. (1996), “Auditor rotation: Framing the debate”, Australian Accountant, Vol. 66, No. 4, pp. 40-42.
- Sarantakos, A. (1998), Social research”, second edition, MaCmillan Press, London.
- Sarbanes-Oxley Act (2002).
- Schleifer, L. L. F., and Shockley, R. A. (1990), “Policies to promote auditor independence: More evidence on the perception gap”, Journal of Applied Business Research, Vol. 7, No. 2, pp. 10–17.
- Sekaran, U. (2003), “Research methods for business”, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.

- Shockley, R. (1982), "Perceptions of auditor independence; A conceptual model", Journal of Accounting, Auditing & Finance, PP, 126-143.
- Sonja Elisabeth Oberleitner, (2017), "The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
- St. Pier, K. and Anderson, J. (1984), "An analysis of the factors associated with lawsuits against public accountants", the Accounting Review, Vol. 59, No. 2, pp. 242-263.
- Stevenson, J. E. (2002), "Auditor independence: a comparative descriptive study of the UK, France and Italy", International Journal of Accounting, Vol. 6, pp. 155-182.
- Tahinakis, P. and Nicolaou, A. (2004), "An empirical analysis on the independence of Greek certified auditor-accountant", Accounting Business and the Public Interest, Vol. 3, No. 1, pp. 32-47.
- US Senate. (1976), Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations (Metcalf report), the Accounting Establishment: A Staff Study, December, Washington D.C: Government Printing Office.
- Wines, G. (2006), "The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study", Pacific Accounting Review, Vol. 18, No. 1, pp. 90-122.