

دولة ليبيا
وزارة البحث العلمي و التعليم العالي
جامعة الزاوية



تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
من وجهة نظر مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة
(دراسة ميدانية)

مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد الطالب:

مهند صبحي سالم الكويت

بكالوريوس محاسبة جامعة الزاوية

إشراف:

د. عيسى عبد الله الغنودي

أستاذ مشارك بقسم المحاسبة الأكاديمية الليبية لدراسات العليا فرع الساحل الغربي

الفصل الدراسي: خريف 2025م - 2026م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾

[سورة النساء، جزء من الآية: 113].

الإهداء

إلى من قال فيهما الرحمن
﴿وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾
إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها ..
إلى من تعبت لأجل راحتني ونجاحي
أمي، أعز ملاك على القلب والعين، جزاها الله عني خير الجزاء
إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق النجاح ..
إلى مدرستي الأولى في الحياة
أبي الغالي على قلبي، أطل الله في عمره. وجزاه الله عني خير الجزاء
إلى كل طالب علم
إلى وطني العزيز
الذي أرجو أن يعود سالماً آمناً معافى

شكر وتقدير

قبل كل شيء، نشكر العلي القدير الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاجه إلى الوصول إلى هذا المستوى لإنهاء هذا العمل المتواضع.

ومن ثم أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني في هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ: الدكتور عيسى عبد الله الغنودي، لصبره طوال مدة إشرافه، وعلى توجيهاته القيمة، وتشجيعه المعنوي، وحرصه على إتمام هذا العمل، جزاه الله خيرا كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور / خليفة إبراهيم ميلاد والدكتور / ربيع نجم الدين الجعفري وذلك على تكرمهما بقبول تخصيص جزء من وقتهما لقراءة ومناقشة هذه الدراسة فهم أهل لسد خللها، وتقويم معوجها، وتهذيب نتواتها، والإبانة عن مواطن القصور فيها، سائلا الله الكريم أن يثيبهم عني خيرا.

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل الذين قاموا بتحكيم الاستبيان، وتقديم النصح والإرشاد من دون تأخير أو تردد، وهم:

الأستاذ الفاضل الدكتور عبد المجيد الطيب شعبان

الأستاذة الفاضلة الدكتورة إنتصار الكوني البشتي

الأستاذة الفاضلة الدكتورة مروة محمد الزروق

الأستاذ الفاضل عماد الهادي علي

وفي الختام، فلست أزعم أنني أنظر إلى بحثي بعين الرضا التام، فالكمال لله وحده، والعصمة لأنبياؤه ورسله، ولكن حسبي أنني قد بذلت فيه أقصى جهدي، فإن كنت قد أصبت فالفضل لله

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في البيئة الليبية، وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية في الشركات الصناعية. وقد ركزت الدراسة على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية ممثلة في: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والثبات، بالإضافة إلى اختبار مدى وجود اختلاف في وجهات النظر بين المراجعين والشركات محل الدراسة تجاه هذا التأثير.

وقد تم الاعتماد على كلٍ من المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لملاءمتها لطبيعة الدراسة، واستخدم الباحث استبانة ميدانية كأداة رئيسية لجمع البيانات. وشملت عينة الدراسة مراجعي الحسابات بالمكاتب الخاصة في المنطقة الغربية الليبية، إضافة إلى مديري الإدارات المالية والمحاسبين في شركات صناعية مختارة. وتم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، من أبرزها: اختبار المتوسطات، معامل الارتباط، تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، واختبار (T-Test) للتحقق من الفروق بين المتوسطات، مستعينًا ببرنامج SPSS للتحليل الإحصائي.

وتوصلت نتائج الدراسة أن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يؤثر تأثيرًا حقيقيًا ودالًا إحصائيًا على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والثبات)، وأن قوة هذا التأثير جاءت بدرجة "متوسطة" في جميع الأبعاد، وهو ما يعني أن الاستمرارية في ارتباط المراجع بالمؤسسة تحقق فوائد ملموسة مثل تعزيز التأكد وخفض عدم التأكد وتحسين الاتساق، لكنها لا تكفي وحدها لرفع جودة التقارير إلى المستوى الأعلى بسبب ما قد يصاحب طول المدة من مخاطر الألفة المهنية والجمود وضعف الاستجابة للتغيرات في المعايير والبيئة التشغيلية.

كما كشفت النتائج عن وجود فروق دالة إحصائية وفقاً لمتغير المركز الوظيفي لصالح العاملين في مكاتب المراجعة مقارنة بالعاملين في الشركات الصناعية الأهلية، بما يعكس أن البيئة المهنية المتخصصة ترتبط بوعي أعلى بمتطلبات جودة التقارير وبممارسات رقابية أكثر تركيزاً على الخصائص النوعية. وبناءً على ذلك، يمكن الاستنتاج أن تحقيق أفضل مستوى من جودة التقارير المالية يتطلب سياسات تنظم مدة الاحتفاظ بالمراجع بحيث تحقق التوازن بين ميزة الاستمرارية وضرورة التجديد والحفاظ على الاستقلالية، من خلال أدوات مثل تدوير المراجعين أو المراجعة المشتركة وتفعيل الرقابة الداخلية والمتابعة المهنية المستمرة.

وبناءً على هذه النتائج، توصي الدراسة بضرورة تنظيم مدة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي من خلال وضع إطار قانوني أو تنظيمي يحدد فترات زمنية ملزمة لتدوير المراجعين بما يضمن الحفاظ على الاستقلالية المهنية وتعزيز جودة التقارير المالية، إلى جانب تعزيز الضوابط والآليات الرقابية التي تكفل التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية، خاصة عند امتداد فترة عمله مع نفس الشركة، فضلاً عن تحديث التشريعات المالية المنظمة لتعيين المراجعين الخارجيين بما يتوافق مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية، بما يساهم في رفع مستوى جودة التقارير المالية وزيادة موثوقيتها لدى مستخدميها.

Abstract

This study aimed to examine the impact of external auditor tenure on the quality of financial reporting in the Libyan environment, from the perspectives of external auditors and users of financial reports in industrial companies. The study focused on the qualitative characteristics of financial reporting quality, namely relevance, reliability, comparability, and consistency, and also tested whether there are statistically significant differences in perceptions between external auditors and the companies under study regarding this impact.

To achieve the study objectives, both the descriptive and analytical approaches were adopted due to their suitability for the nature of the research. A field survey questionnaire was used as the main data collection instrument. The study sample comprised external auditors working in private audit firms in the western region of Libya, as well as financial managers and accountants in selected industrial companies. The collected data were analyzed using a range of statistical techniques, including descriptive statistics, correlation analysis, simple and multiple linear regression analysis, and the independent samples *t*-test to examine differences between mean responses, with the aid of the SPSS statistical software package.

The results of the study revealed that the length of external auditor tenure has a real and statistically significant effect on achieving the qualitative characteristics of financial reporting quality (relevance, reliability, comparability, and consistency). The strength of this effect was found to be “moderate” across all dimensions. This indicates that continuity in the auditor–client relationship yields tangible benefits, such as enhanced assurance, reduced uncertainty, and improved consistency; however, it is not sufficient on its own to elevate financial reporting quality to the highest level, due to potential risks associated with prolonged tenure, including professional familiarity, rigidity, and a diminished responsiveness to changes in auditing standards and the operating environment.

Furthermore, the findings indicated the existence of statistically significant differences attributable to the job position variable, in favor of employees working in audit firms compared to those working in private industrial companies. This reflects that a specialized professional environment is associated with a higher level of awareness of financial reporting quality requirements and more focused supervisory practices aimed at qualitative characteristics. Accordingly, the study concludes that achieving an optimal level of financial reporting quality requires regulatory policies that govern auditor tenure in a manner that balances the benefits of continuity with the need for renewal and the preservation of auditor independence. Such policies may include auditor rotation, joint audits, strengthening internal control systems, and continuous professional monitoring.

Based on these findings, the study recommends regulating external auditor tenure through the establishment of a legal or regulatory framework that specifies mandatory time limits for auditor rotation, in order to safeguard professional independence and enhance the quality of financial reporting. In addition, it emphasizes the importance of reinforcing supervisory and control mechanisms to ensure auditors’ compliance with professional standards, particularly when the auditor’s engagement with the same client extends over long periods. The study also calls for updating financial legislation governing the appointment of external auditors in line with international standards and best practices, thereby contributing to improving the quality of financial reports and increasing their credibility among users.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	الآية القرآنية
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	ملخص الدراسة
ز	Abstract
ح	فهرس المحتويات
ك	فهرس الجداول
م	فهرس الأشكال
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2	1-1 المقدمة
4	2-1 الدراسات السابقة
4	1-2-1 الدراسات العربية
9	2-2-1 الدراسات المحلية
10	3-2-1 الدراسات الاجنبية
14	3-1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية
15	4-1 مشكلة الدراسة
16	5-1 أهمية الدراسة
16	1-5-1 الأهمية العلمية
17	2-5-1 الأهمية التطبيقية
17	6-1 أهداف الدراسة
18	7-1 متغيرات الدراسة
18	8-1 حدود الدراسة
19	9-1 فرضيات الدراسة
19	10-1 مجتمع وعينة الدراسة
20	11-1 منهجية الدراسة
20	12-1 تقسيمات الدراسة
21	13-1 نموذج الدراسة
22	الفصل الثاني المراجعة الخارجية
23	مقدمة
24	المبحث الأول: ماهية ومفهوم المراجعة الخارجية
24	1-1-2 تمهيد
24	2-1-2 ماهية المراجعة الخارجية
25	3-1-2 مفهوم المراجعة الخارجية
26	4-1-2 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

الصفحة	الموضوع
28	2-1-5 أنواع المراجعة الخارجية
28	2-1-6 أهداف وخصائص المراجعة الخارجية
28	2-1-6-1 أهداف المراجعة الخارجية
30	2-1-6-2 خصائص المراجعة الخارجية
31	2-1-7 معايير المراجعة الخارجية
32	2-1-8 فروض التدقيق الخارجي
33	2-1-9 أساسيات في مهنة المراجع الخارجي
33	2-1-9-1 مفهوم المراجع الخارجي
34	2-1-9-2 صفات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)
35	2-1-9-3 حقوق وواجبات المراجع الخارجي
37	2-1-9-4 آليات تفعيل نظام الرقابة الداخلية
39	المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني
39	2-2-1 تمهيد
40	2-2-2 مفهوم السلوك المهني وأهميته
40	2-2-3 قواعد السلوك المهني للأستاذ الجامعي
44	المبحث الثالث: الأطر القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا
44	2-3-1 تمهيد
45	2-3-2 القانون التشريعي المنظم لمهنة المراجعة في ليبيا
46	2-3-3 القوانين التجارية وقوانين الشركات ذات الصلة بالمراجعة
49	2-3-4 التعليمات والضوابط الصادرة عن مصرف ليبيا المركزي
50	2-3-5 دور ديوان المحاسبة في الرقابة على المهنة
52	2-3-6 دور النقابات المهنية والهيئات الرقابية ذات العلاقة
56	خلاصة الفصل
57	الفصل الثالث: التقارير المالية
58	مقدمة
59	المبحث الأول: مفهوم التقارير المالية وأهميتها
59	1-1-3 تمهيد
59	1-2-3 مفهوم التقارير المالية
59	1-3-3 أهمية التقارير المالية
61	1-4-3 معايير إعداد التقارير
62	1-5-3 أنواع التقارير المالية
64	المبحث الثاني: فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية
64	1-2-3 تمهيد
65	2-2-3 فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي
66	2-3-3 أنواع تغيير المراجع الخارجي
67	2-4-3 جودة التقارير المالية
68	2-5-3 عناصر جودة التقارير المالية

الصفحة	الموضوع
71	3-2-6 أنواع جودة التقارير المالية
71	3-2-7 خصائص جودة التقارير المالية
72	3-2-8 معايير جودة التقارير المالية
73	3-2-9 مخاطر عدم ثقة المستثمر في جودة التقارير المالية.
74	3-2-10 العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية
78	المبحث الثالث: تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
78	3-3-1 تمهيد
78	3-3-2 مفهوم فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي
79	3-3-3 وجهات النظر حول تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
82	خلاصة الفصل:
83	الفصل الرابع: الاجراءات المنهجية للدراسة
84	المبحث الأول: الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية
84	4-1-1 منهج الدراسة وإجراءاتها
84	4-1-2 منهج الدراسة
84	4-1-3 مجتمع الدراسة وعينتها
85	4-1-4 خصائص مجتمع الدراسة
88	4-1-5 أداة الدراسة
97	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج وتفسيرها
97	4-1-1 تمهيد:
97	4-2-2 نتائج التساؤل الأول
100	4-2-3 نتائج التساؤل الثاني
102	4-2-4 نتائج التساؤل الثالث
105	4-2-4 نتائج التساؤل الرابع
118	4-2-5 النتائج
118	4-2-6 التوصيات
119	قائمة المراجع
130	الملاحق
131	ملحق (1) الاستبيان في صورته الأولية
137	الملحق (2) الاستبيان في صورته النهائية
143	الملحق (3) قائمة المحكمين
144	الملحق (4) البيانات الإحصائية

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
86	جدول (1) التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.
87	جدول (2) التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير التخصص
87	جدول (3) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي
88	جدول (4) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة
92	جدول (5) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة
93	جدول (6) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية
93	جدول (7) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة
94	جدول (8) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات
95	جدول (9) ارتباط أبعاد الاستبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة بالدرجة الكلية
95	جدول رقم (10) نتائج اختبار (ت) بين أفراد عينة الدراسة الاستطلاعية على استبانة ككل.
96	جدول (11) معامل ثبات استبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ للأبعاد والدرجة الكلية
97	جدول رقم (12) يوضح معاملات ثبات تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة باستخدام التجزئة النصفية
99	جدول (13) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة.
101	جدول (14) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية.

الصفحة	الجدول
103	جدول (15) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة.
106	جدول (16) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات.
108	جدول (17) يبين اختبار (T) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة
109	جدول (18) يبين اختبار (T) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية
110	جدول (19) يبين اختبار (T) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة
111	جدول (20) يبين اختبار (T) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات
112	جدول (21) يبين نتائج اختبار (ت) بين متوسطي عينة الدراسة على الأبعاد والدرجة الكلية لمقياس درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية وفقا لمتغير المركز الوظيفي.

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل
21	الشكل رقم (1) نموذج الدراسة
86	الشكل رقم (2) يوضح التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.
87	الشكل رقم (3) يوضح التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير التخصص
88	الشكل رقم (4) يوضح التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي
89	الشكل رقم (5) التوزيع التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 الدراسات السابقة

1-2-1 الدراسات العربية

2-2-1 الدراسات المحلية

3-2-1 الدراسات الاجنبية

3-1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

4-1 مشكلة الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

1-5-1 الأهمية العلمية

2-5-1 الأهمية التطبيقية

6-1 أهداف الدراسة

7-1 متغيرات الدراسة

8-1 حدود الدراسة

9-1 فرضيات الدراسة

10-1 مجتمع وعينة الدراسة

11-1 منهجية الدراسة

12-1 تقسيمات الدراسة

13-1 نموذج الدراسة

تُعدّ مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية، التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين، ولقد ساهمت مهنة المراجعة بشكل كبير في تنمية المجتمعات؛ لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، وإدارة الاقتصاد القومي. (الساعي وآخرون، 1991، ص:7) وفي الآونة الأخيرة ظهرت أهمية مهنة المراجعة بالنسبة إلى متخذي القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي؛ لما لهذه المهنة من أهمية قصوى في اتخاذ قرارات الاستثمارات، فلم يعد تقرير المراجع قاصراً على استخدامه من قبل إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لمواردها، بل تعدى ذلك إلى اعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير المراجع من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين. (أبورياش، 2013، ص:2).

حيث تُعدّ جودة التقارير المالية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها كفاءة الأسواق المالية وسلامة القرارات الاقتصادية، إذ تمثل التقارير المالية المصدر الرئيس للمعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والجهات الرقابية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات وقياس قدرتها على الاستمرار وتحقيق العوائد المتوقعة. وكلما اتسمت التقارير المالية بخصائص نوعية مرتفعة، مثل الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والثبات، زادت قدرتها على عكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وأسهمت في ترشيد القرارات المالية وتقليل مستويات المخاطر وعدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية (التميمي، 2018، ص: 53). وتبرز أهمية جودة التقارير المالية في كونها تسهم في تعزيز الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، حيث تمثل التقارير المالية أداة رقابية غير مباشرة تمكّن المساهمين وأصحاب المصالح من متابعة أداء الإدارة وتقييم كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة. كما تؤدي جودة التقارير المالية دوراً محورياً في جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، وخفض تكلفة رأس المال، وتحسين كفاءة تخصيص الموارد داخل الاقتصاد، فضلاً عن دعم استقرار الأسواق المالية والحد من احتمالات الأزمات المالية (أبورياش، 2013، ص: 6). وفي المقابل، تعاني العديد من البيئات الاقتصادية من ضعف جودة التقارير المالية نتيجة مجموعة من العوامل المتداخلة، من أبرزها ضعف الالتزام بالمعايير المحاسبية والمهنية، وقصور نظم الرقابة الداخلية، وتدني مستوى الحوكمة المؤسسية، إضافة إلى ضعف استقلالية

المراجع الخارجي في بعض الحالات، وطول فترة ارتباطه بإدارة الشركة محل المراجعة دون وجود ضوابط تنظيمية واضحة، الأمر الذي قد يؤدي إلى نشوء علاقات مهنية أو شخصية تؤثر سلباً على موضوعية المراجع، وتحّد من قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية (طلبة، 2000، ص: 170). كما يسهم ضعف التأهيل المهني ونقص التدريب المستمر للعاملين في المجال المحاسبي في تدني مستوى الإفصاح المالي وجودة التقارير الصادرة. ويترتب على ضعف جودة التقارير المالية آثار سلبية متعددة تمس المؤسسة والاقتصاد ككل، إذ يؤدي ذلك إلى تضليل مستخدمي المعلومات المالية، وزيادة مخاطر اتخاذ قرارات استثمارية غير رشيدة، وتراجع ثقة المستثمرين في القوائم المالية، فضلاً عن ارتفاع تكلفة التمويل وضعف القدرة التنافسية للمؤسسات. كما يحدّ ضعف جودة التقارير المالية من فاعلية الدور الرقابي للمراجعة الخارجية، ويقلل من قدرة الجهات التنظيمية على أداء مهامها في حماية الاستثمارات والأسواق المالية (الساعي وآخرون، 1991، ص: 12). وانطلاقاً من هذا الإطار العام، تكتسب جودة التقارير المالية في البيئة الليبية أهمية خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والمؤسسية التي تشهدها ليبيا، وما يصاحبها من تحديات تتعلق بضعف الأطر التنظيمية، وتفاوت مستوى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، ومحدودية فاعلية الرقابة المالية، إضافة إلى الظروف الاقتصادية والسياسية التي أثرت على شفافية الإفصاح المالي واستقرار المؤسسات. وقد أشارت عدد من الدراسات إلى أن هذه العوامل مجتمعة أسهمت في تراجع مستوى جودة التقارير المالية في العديد من المؤسسات الليبية، وأضعفت من قدرة التقارير على عكس الواقع المالي بصورة دقيقة وموثوقة (السنوسي، 2022، ص: 41؛ الكيلاني، 2021، ص: 95). كما تواجه العديد من المؤسسات الليبية إشكاليات تتعلق باستقلالية المراجع الخارجي وطول فترة احتفاظه بعملية المراجعة دون تنظيم واضح لتلك العلاقة، في ظل غياب تشريعات مهنية ملزمة تحدد مدة الارتباط بالمراجع الخارجي، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على موضوعية المراجع ويحدّ من فعاليته في تعزيز جودة التقارير المالية وخصائصها النوعية (قشوط، 2020، ص: 54). ومن هنا تنبع أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على دور فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق جودة التقارير المالية في البيئة الليبية، بما يسهم في دعم الجهات الرقابية وصنّاع القرار في تطوير السياسات المحاسبية والرقابية وتحسين مستوى الإفصاح المالي.

1-2 الدراسات السابقة

1-2-1 الدراسات العربية

1. دراسة (الشامي، 2009م) بعنوان: أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية"

هدفت دراسة إلى تحليل أثر الخصائص النوعية (مثل الموثوقية) على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الاهتمام المتزايد بتحقيق خصائص الموثوقية يزيد من جودة التقارير، وضعف الالتزام بالموثوقية يؤثر سلباً على مصداقية البيانات المالية، وأن تعزيز الوعي بالممارسات المحاسبية الجيدة يُحسن موثوقية التقارير.

2. دراسة مبارك (2010) بعنوان: "التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية باستخدام نموذج Miller في الشركات السعودية"

هدفت دراسة مبارك إلى تحليل أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين على جودة عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة في البيئة السعودية، معتمدة في تحليل أثرها التغيير على استخدام نموذج Miller؛ لتحديد مدى وجود المستحقات التقديرية كمؤشر لوجود إدارة أرباح.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعاقد، كما أنه لا توجد علاقة بين جودة عملية المراجعة والمتغيرات المستقلة الأخرى المستخدمة في الدراسة، لذا، أوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث على تأثير التغيير الإلزامي للمراجعين على احتكار مهنة المراجعة في البيئة السعودية.

3. دراسة غنيم (2012) بعنوان: "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية"

هدفت دراسة (غنيم ، 2012) إلى تحديد مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، من خلال تحديد مجموعة المتغيرات المرتبطة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، ومدى تأثيره إيجابياً أو سلبياً،

ومدى تأثيرها المباشر أو غير المباشر على قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية طردية، ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة (الشك المهني، الاستقلال المهني ، التكاليف الأولية لعملية المراجعة ، منحى التعلم)، والتي تتأثر بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، وبين المتغير التابع (القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية).

4. دراسة مشتهي (2014) بعنوان: معدل تغيير المراجع الخارجي وتأثيره على جودة المراجعة ورأي المدقق في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت دراسة مشتهي إلى التعرف على تأثير معدل تغيير المراجع على جودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

و توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل تغيير المراجع وجودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات، كما تبين أيضاً أن طول الفترة التعاقدية للمراجع الخارجي مع الشركة محل المراجعة تسهم في توجه المراجع نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف)، بغض النظر عن جودة عملية المراجعة، باعتبار أن تقارير المراجع مرتبطة بأداء الشركة، وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال، تلزم بها الشركات المساهمة العامة، المدرجة على التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة.

5. دراسة العصيمي (2015) بعنوان: التغيير الدوري للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة القوائم المالية في البنوك السعودية"

هدفت دراسة عصيمي إلى التعرف على أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية عموماً، وفي البنوك السعودية خصوصاً.

وتوصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك السعودي من ناحية، وجودة صافي الدخل التشغيلي، وأيضاً جودة رقم الدخل

الشامل من ناحية أخرى بدرجة ثقة 95 %. وأن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك السعودي تفسر 8% تقريباً من التغير في صافي الدخل التشغيلي، والتغير في الدخل الشامل للبنك، أما نسبة 92 % الباقية، فترجع لعوامل أخرى لم تؤخذ في عين الاعتبار، كما توصل البحث أيضاً إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك السعودي من ناحية، وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من ناحية أخرى بدرجة ثقة 95 %. وأن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك السعودي تفسر 21 % تقريباً من التغير في صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للبنك، أما نسبة 79 % الباقية، فترجع إلى عوامل أخرى لم تؤخذ في عين الاعتبار.

6. دراسة أحمد (2015) بعنوان: التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ودوره في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"

هدفت دراسة أحمد إلى معرفة دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، بالإضافة للوقوف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي ومزاياه. وتوصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة، ويسهم في الإفصاح والشفافية، ويساعد في ضمان حقوق المساهمين، ويشجع الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات على التعاون الفعال وعبوبه.

7. دراسة سناسلة (2017) بعنوان: أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير الصادرة عن المحاسب القانوني"

هدفت دراسة سناسله إلى تحليل تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومنها خاصية الملاءمة، على جودة التقارير الصادرة عن المحاسب القانوني. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- وجود أثر إيجابي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير.
 - 2- خاصية الموثوقية كانت الأكثر تأثيراً، في حين كانت الملاءمة أقل تأثيراً.
 - 3- تفسر الخصائص النوعية 59.6% من التغيرات في جودة التقارير.
- 8. دراسة بوشمال (2017) بعنوان: "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتأثيرها على جودة التقارير المالية في البنوك"**

هدفت دراسة بوشمال إلى قياس تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (بما فيها الموثوقية) على جودة التقارير المالية في البنوك.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

الحرص على الموثوقية يعزز جودة التقارير المالية، عدم كفاية وعي الموظفين أدى إلى ضعف تطبيق سياسات تعزيز الموثوقية.

برامج تدريب الموظفين يمكن أن تحسن الالتزام بالمعايير.

الموثوقية تساهم في استقرار الثقة بين البنوك والعملاء.

9. دراسة أحمد (2017) بعنوان: "تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية وأثره على جودة المعلومات المحاسبية مع التركيز على خاصية الملاءمة"

هدفت دراسة أحمد إلى استكشاف مدى تأثير تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، مع التركيز على خاصية الملاءمة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- إن تطبيق المعايير الدولية ساهم في تحسين جودة التقارير، لكنه لم يحقق الملاءمة المطلوبة بالكامل.

2- وجود تحديات في تكييف السياسات المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية.

10. دراسة عبد الحليم (2018) بعنوان: "أثر تغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: العوامل، الإيجابيات والسلبيات في بيئة الأعمال السعودية"

هدفت دراسة عبد الحليم إلى التعرف على العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي، وانعكاس هذا التغيير على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التغيير، وذلك في بيئة الأعمال السعودية.

وتوصلت الدراسة إلى أن عملية تغيير المراجع الخارجي ترتبط بعوامل عدة، من أهمها: عوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، عوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بالبيئة المهنية، وكذلك وجدت فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول هذه العوامل. كما توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول إيجابيات وسلبيات التغيير، كما أن تغيير المراجع الخارجي يؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية.

11. دراسة الوكيل (2019) بعنوان: "أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية"

هدفت دراسة الوكيل إلى بيان أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية .

وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين فئات الدراسة على وجود العديد من المبررات التي تدعو إلى المطالبة بتطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي، في بيئة الأعمال المصرية، أهمها: توفير رؤية جديدة لعملية المراجعة، زيادة القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية والتقرير عنها، الحد من التقارب والألفة بين المراجع وعميله، تعزيز استقلال المراجع، زيادة نزعة الشك المهني، تحسين جودة المراجعة، الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية، زيادة الثقة في مهنة المراجعة، زيادة الثقة في التقارير المالية. أما الدراسة التطبيقية، فقد توصلت إلى وجود تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بعميله على ممارسات إدارة الأرباح بدلالة الاستحقاق الاختياري، أي تتزايد ممارسات إدارة الأرباح مع طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، ما يعطى دليلاً على أن تطبيق التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

12. دراسة العساف (2020) بعنوان: "القابلية للمقارنة ودورها في تعزيز جودة التقارير المالية للشركات الصناعية الأردنية"

هدفت دراسة العساف إلى قياس تأثير الخصائص النوعية، بما في ذلك القابلية للمقارنة، على جودة التقارير المالية للشركات الصناعية في الأردن.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- القابلية للمقارنة تساهم في تعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- 2- عدم اتساق المعايير المحاسبية يؤدي إلى ضعف القابلية للمقارنة.
- 3- اعتماد سياسات محاسبية موحدة يزيد الثقة بين المستثمرين.
- 4- القابلية للمقارنة تعزز قدرة الشركات على الحصول على تمويل.
- 5- تحسين الأنظمة الرقابية يرفع مستوى الشفافية والمقارنة بين الشركات.

13. دراسة الغامدي (2021) بعنوان: " خاصية الثبات في التقارير المالية وأثرها على اتخاذ

القرارات الاقتصادية في الشركات السعودية"

هدفت دراسة الغامدي إلى تقييم مدى تحقق خاصية الثبات في التقارير المالية للشركات السعودية، وتأثيرها على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- الثبات في التقارير يعزز الثقة بين المستثمرين والمساهمين.
- 2- الاختلاف في تطبيق السياسات المحاسبية يقلل من الثبات، ويفاقم الغموض.
- 3- الشركات التي تحافظ على الثبات في عرض المعلومات تحظى بتمويل أسهل.
- 4- تحسن الثبات يؤدي إلى قرارات استثمارية أكثر استنارة.
- 5- الرقابة المالية الفعالة ضرورية لتحقيق الثبات على المدى الطويل.

1-2-2 الدراسات المحلية

1. دراسة أشرف عبد الكافي (2018) بعنوان: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS)

على جودة التقارير المالية في البيئة الليبية - دراسة ميدانية على شركات المساهمة في طرابلس"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تأثير تبني المعايير الدولية على مستوى جودة التقارير المالية الصادرة في الشركات الليبية، وذلك من خلال التركيز على خصائص الجودة مثل: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والثبات.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تطبيق استبيان على عدد من المحاسبين والمراجعين في شركات المساهمة بطرابلس. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الدولية ساهم بشكل متوسط في تحسين جودة التقارير المالية، خاصة في جانب الموثوقية، في حين بقيت خاصية الملاءمة ضعيفة بسبب غياب التدريب المتخصص وضعف البنية التشريعية المحاسبية في ليبيا.

2. دراسة عبد الحكيم الملهوف (2024) بعنوان: تأثير جودة المراجعة الخارجية على مصداقية

التقارير المالية في المصارف التجارية الليبية - دراسة تحليلية على فروع مصرف الجمهورية ومصرف الوحدة"

هدفت دراسة عبد الحكيم الملهوف إلى معرفة مدى انعكاس جودة المراجعة على صدق ومصادقية التقارير المالية المعروضة على الجهات الرقابية والمستثمرين والمودعين.

واعتمد الباحث المنهج التحليلي مع دراسة حالة لعدد من الفروع المصرفية في مدينتي طرابلس والزاوية، واستخدم استبانة موزعة على مديري الإدارات المالية والمراجعين الداخليين والخارجيين. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة ترتبط ارتباطاً إيجابياً قوياً بمصادقية التقارير المالية في ليبيا، وأن ضعف استقلالية المراجع الخارجي ونقص المهنية يعدّان من أبرز العوامل التي تقلل الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة.

3. دراسة آدم سليمان (2024) بعنوان: فاعلية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في

تحسين شفافية التقارير المالية الحكومية الليبية - دراسة على قطاع التعليم والبلديات"

هدفت دراسة آدم سليمان إلى تقييم دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الموثوقية، الملاءمة، إمكانية الفهم، والقابلية للمقارنة) في تعزيز شفافية التقارير المالية في المؤسسات الحكومية.

وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي الميداني عبر دراسة عدد من مكاتب الحسابات في البلديات والمؤسسات التعليمية الحكومية، مستخدماً استبياناً موجهاً لمراقبي الحسابات والإدارات المالية العامة. وأظهرت النتائج أن ضعف خاصية القابلية للمقارنة وعدم الالتزام بمعايير تقارير مالية حكومية موحدة يحدّ بشكل كبير من شفافية التقارير المالية الحكومية. وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد معايير محاسبة حكومية خاصة بليبيا وتكثيف التدريب المحاسبي في المؤسسات العامة.

3-2-1 الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Farooq 2011) بعنوان: "أثر طول فترة ارتباط المراجع بالعمل على

السلوك المهني وجودة المراجعة: دراسة ميدانية لآراء المراجعين"

هدفت دراسة (Farooq) إلى معرفة ما إذا كان طول فترة المراجعة قد سبب تعاطفاً متزايداً، و"غض الطرف"(سلوك غير أخلاقي من قبل المراجع)، مما يؤدي إلى عمليات احتيال أعلى، وانخفاض جودة المراجعة في نهاية المطاف؛ أو أنه يزيد من معرفة المراجعين وقدراتهم، ومهاراتهم للكشف عن المخالفات والاحتيال (يظل المراجع أخلاقياً في سلوكه)، مما يؤدي إلى

انخفاض الاحتمالات وجودة المراجعة العالية. ومحاولة الفهم بشكل أفضل موقف مراجعي الحسابات تجاه عملائهم، عندما تكون هناك فترة مراجعة طويلة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة، منها:

على الرغم من أن غالبية المجيبين كانوا يؤيدون علاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل، وأنها مواتية لجودة المراجعة، فقد ذكر بعضهم في إجاباتهم عن سؤال محدد، أن بعض المخاطر التي قد تقلل من جودة المراجعة موجودة في العلاقات الطويلة.

2. دراسة (Velte & Stiglbauer (2012 بعنوان: "أثر تدوير المراجع الخارجي ومكتب المراجعة على جودة المحاسبة داخل المفوضية الأوروبية"

هدفت دراسة (Velte & Stiglbauer) إلى بيان أثر تدوير المراجع الخارجي، وتدوير مكتب المراجعة على جودة المحاسبة والمراجعة داخل المفوضية الأوروبية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على أن تدوير مكتب المراجعة يزيد من جودة المحاسبة والمراجعة المالية، كما أن الآثار الإيجابية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل (ال7 سنوات)، وإعادة التعامل مرة أخرى مع نفس العميل بعد مرور عامين من تركه، لا يوجد ما يؤيدها. وقد اعتمدت الدراسة على التحليل الانتقادي لمسودة تشريع المفوضية الأوروبية (EC) the European Commission لعام 2011.

3. دراسة (Monroe & Hossain (2013 بعنوان: "التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وأثره على استقلالية المراجع وجودة المراجعة في الشركات الأسترالية"

هدفت دراسة (Monroe & Hossain 2013) إلى مناقشة سياسة التغيير الإلزامي في أستراليا، بعد صدور تشريع في 2002 (وتم تعديله في 2008) بإلزام الشركات بالتغيير الإلزامي لشركة المراجعة، وآثارها على استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي في بداية الأمر كان ينظر إليه على أنه يأتي بآثار سلبية، وخاصة الشركات المتعثرة، وكذلك تكاليف المراجعة، سواء على المراجع أو عميل المراجعة، ولكن بعد اقتناع شركات المراجعة بأهمية التغيير، ولآثاره الإيجابية على استقلال المراجع، وقيام شركات المراجعة بتحسين قدرات ومؤهلات مراجعيها، ظهرت النتائج الإيجابية لعملية التغيير، وجاءت نتائج الدراسة الميدانية تؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير وكل من الاستقلال وجودة المراجعة.

4. دراسة (Gold 2013) بعنوان: "آراء أصحاب المصلحة حول التدوير الإلزامي للمراجع

الخارجي: دراسة نقدية للأدلة البحثية وتوجهات السياسات"

هدفت دراسة (Gold،2013) إلى تحديد ودراسة وتقييم آراء أصحاب المصلحة والأدلة البحثية حول التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي؛ لإبراز أوجه الاختلاف في أدبيات البحث الحالية، وتحديد فرص إجراء المزيد من البحث، وتقديم توصيات لواضعي السياسات. وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة، منها:

1- إن التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي يمكن أن يكون له نتائج إيجابية وسلبية على حد سواء، اعتمادًا على الشخص الذي يُطلب منه، وإلى حد ما طريقة البحث، والوكيل لجودة المراجعة المستخدمة.

2- إن أدلة البحث حول تأثير التدوير الإلزامي على جودة المراجعة واستقلالية المراجع غير حاسمة. في حين إن هناك بعض الأدلة على أن الدوران قد يكون له تأثير إيجابي على "الاستقلال في المظهر"، إلا أن معظم الأبحاث فشلت في تعميم هذه النتائج على مقاييس جودة المراجعة المرتبطة بـ "الاستقلال في الواقع"، بل هناك أدلة على الآثار السلبية المحتملة للتناوب؛ نظرًا لعدم وجود أدلة تربط بين التدوير الإلزامي لمراجعة الحسابات وتحسين جودة المراجعة.

3- يحتاج المنظمون إلى تحديد الأهداف طويلة المدى لمتطلبات التدوير الإلزامي بعناية، قبل تنفيذ التدبير المكلف.

4- تسليط الضوء أيضًا على الحاجة إلى البحث المستقبلي، بالنظر في آثار التدابير المصممة لتحسين جودة المراجعة.

5. دراسة (Lonescu 2014) بعنوان: "التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على جودة تقارير المراجعة في البيئة الإيطالية"

هدفت دراسة (Lonescu) إلى تحديد أثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على جودة تقرير المراجع في البيئة الإيطالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تغيير المراجع يتم في إيطاليا كل ثلاث سنوات، ويجوز تجديده لمدينتين متتاليتين (الإجمالي تسع سنوات) بشروط، واتضح أن الثلاث سنوات الأولى تكون قدرة المراجع وحماسه أفضل من الفترتين التاليتين ، وأن الفترة الأخيرة يكون فيها المراجع الخارجي

عرف كل خبايا المنشأة، ويقاوم التغيير بكل ما يستطيع، ويحاول البقاء في المنشأة، وأن جودة التقارير تكون عالية في الثلاث سنوات الأولى، وكذلك إدارة الأرباح تحاول أن تبقى على النظام القديم، لكن تنفيذ التغيير الإجباري للمراجع يصب في مصلحة المستثمرين وجودة المراجعة.

6. دراسة (Augustsson 2017) بعنوان: "تأثير متطلبات التدوير الإلزامي لشركات المراجعة على جودة المراجعة: دراسة تصورات المراجعين"

هدفت دراسة (Augustsson) إلى جمع التصورات من المراجعين فيما يتعلق بمتطلبات التناوب الإلزامي لشركة المراجعة؛ من أجل فحص كيفية تأثير هذا التنظيم على جودة المراجعة. من خلال دراسة الآراء حول التنظيم، إلى جانب ما يعتقده المراجعون حول العوامل الكامنة وراء جودة المراجعة، فإننا قادرون على تحليل ما يمكن أن يؤدي إليه التنظيم، وما إذا كان يتوافق مع نواياه.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة، منها:

إنه هنالك مخاطر من فقدان استقلالية المراجع من قبل الجمهور، عندما تبدو العلاقة طويلة جدًا، كما تشير الدراسة أيضًا إلى أن المراجعين يعتقدون أن التناوب الإلزامي لشركة المراجعة سيكون له آثار إيجابية على استقلالية المراجع المتصور من قبل الجمهور، أي الاستقلال في المظهر. يُنظر إلى الحالات التي يمكن أن يصبح فيها المراجعون مرتاحين للغاية في عملية المراجعة على أنها سلبية، ومن ثم سيشعر الجمهور بأمان أكبر مع اللوائح التي تتعامل بشكل مباشر مع هذه القضايا. يبدو أن الاستقلال في المظهر مهم بنفس القدر، مثل الجانب الموضوعي بسبب اختلاف مفاهيم الاستقلال الداخلية والخارجية، ولأن المراجعين يجب أن يُنظر لهم دائمًا على أنهم مستقلون من وجهة نظر خارجية.

7. دراسة (Singer & Zhang 2018) بعنوان: "طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة وأثره على توقيت اكتشاف الأخطاء وجودة التقارير المالية"

هدفت دراسة (Singer & Zhang)، إلى تحليل أثر طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة، على توقيت اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية، خاصة بعد انهيار مكتب آرثر اندرسون، وصدر قانون ساربنز أوكسلي في 2002.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط سلبي بين طول فترة التعاقد مع المراجع الخارجي واكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، كما أن ذلك يؤثر سلبًا على جودة المراجعة، وأن تغيير

المراجع يساعد على وجود رؤية جديدة لعملية المراجعة، مما ينعكس إيجابيا على جودة التقارير المالية.

1-10-4 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

تبيّن من تحليل الدراسات السابقة أن معظمها ركّز على قياس أثر تغيير المراجع الخارجي أو تدويره باعتباره إجراءً يهدف إلى تعزيز جودة المراجعة، أو تناول تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، أو درس دور الخصائص النوعية والمهنية للمراجع في تحسين جودة التقارير المالية. وبذلك انصبت الجهود السابقة على دراسة تأثير قرار تغيير المراجع أو تطبيق معايير أو خصائص محاسبية معينة على جودة المراجعة أو التقارير المالية.

في المقابل، جاءت الدراسة الحالية مختلفة في هدفها من حيث تركيزها على طول فترة احتفاظ العميل بالمراجع الخارجي بوصفه عاملاً زمنياً يمكن أن ينعكس مباشرة على جودة التقارير المالية من خلال العلاقة المستمرة بين الطرفين، وليس من خلال قرار التغيير أو الخصائص الوظيفية أو التقنية للمعلومات المحاسبية كما عالجت الدراسات السابقة. ومن هنا، تتسم الدراسة الحالية بأنها تبحث تأثير عدم تغيير المراجع وليس تغيير المراجع.

كما تتميز في متغيراتها، حيث تجعل من فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً، بينما تعبر عن جودة التقارير المالية باعتبارها متغيراً تابعاً من خلال أبعاد الموثوقية والملاءمة والقابلية للمقارنة والثبات. أما الدراسات السابقة فقد اعتمدت غالباً على متغيرات مختلفة مثل التغيير الدوري، استقلالية المراجع، جودة المراجعة ذاتها، أو تطبيق معايير دولية، دون دراسة البعد الزمني للعلاقة بين العميل والمراجع بوصفه مؤثراً مباشراً في جودة التقارير المالية.

ومن حيث مجتمع وعينة الدراسة، فقد أجريت كثير من الدراسات السابقة في بيئات تشريعية واقتصادية ومهنية مختلفة عن البيئة الليبية، وبعضها اقتصر على قطاعات محددة لا تمثل طبيعة السوق الليبي، بينما تركز الدراسة الحالية على البيئة الليبية تحديداً وعلى شركات تتعامل مع المراجعين الخارجيين في ظل علاقات مهنية طويلة الأمد، مما يجعل نتائجها أكثر ارتباطاً بواقع المهنة داخل ليبيا.

أما الأدوات والمنهج التحليلي، فتستخدم الدراسة الحالية تحليلًا كمّيًا متقدمًا يعتمد على الانحدار المتعدد لقياس أثر الفترة الزمنية على جودة التقارير، إلى جانب اختبارات الثبات والارتباط وملاءمة النموذج الإحصائي، في حين أن العديد من الدراسات السابقة اعتمدت أساليب وصفية أو ارتباطية دون نموذج تحليلي يقيس أثر “العلاقة الزمنية” بين العميل والمراجع الخارجي.

وبناءً على ذلك، تسعى الدراسة الحالية إلى سد فجوة معرفية واضحة تتمثل في عدم وجود دراسات سابقة تناولت بشكل مباشر تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في البيئة الليبية، مما يمنحها أهمية علمية وتطبيقية في تطوير ممارسات المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية، ودعم متخذي القرار في الجهات المهنية والرقابية داخل الدولة.

1-3 مشكلة الدراسة

تُعد جودة التقارير المالية من أهم العوامل التي تعكس كفاءة المعلومات المحاسبية ودورها في خدمة القرارات الاقتصادية داخل الشركات، إذ إن ضعف جودة هذه التقارير يؤدي إلى انخفاض ثقة المستثمرين، وتشويه صورة الأداء المالي، وتعرض بيئة الأعمال لمخاطر الغش والمبالغة في الأرباح أو إخفاء الخسائر. (Sayyar, 2014)

ويرجع انخفاض جودة التقارير المالية في كثير من الحالات إلى مجموعة من الأسباب، أبرزها ضعف الاستقلالية المهنية للمراجع الخارجي، وقصور الرقابة على مكاتب المراجعة، وعدم كفاية التدريب والتأهيل المحاسبي، إلى جانب الاعتماد على علاقات طويلة الأمد بين الشركة والمراجع الخارجي دون تقييم دوري لجودة عمله. (مبارك، 2010)

وفي هذا السياق، يبرز موضوع فترة احتفاظ الشركات بالمراجع الخارجي باعتباره أحد العوامل التي قد ترتبط بجودة التقارير المالية. فبينما يرى فريق من المهنيين والباحثين أن استمرار المراجع الخارجي مع الشركة لمدة طويلة يتيح له بناء فهم أعمق لبيئة النشاط، مما يعزز كفاءة الفحص ويقلل أخطاء المراجعة (Raghuandan & Geiger 2002)، يرى فريق آخر أن هذه العلاقة قد تتحول بمرور الوقت إلى حالة من الألفة والاعتماد المتبادل، مما يضعف استقلالية المراجع ويجعله أكثر تساهلاً مع العميل، وهو ما ينعكس سلباً على جودة التقارير المالية والمصادقية المهنية.

(U.S. House of Representatives, Committee on Financial Services ،2002)

وتزداد أهمية هذه الإشكالية في البيئة الليبية تحديداً، في ظل غياب تحديد قانوني لمدة تعاقد المراجع مع الشركات، وضعف آليات الرقابة والتقييم الدوري لمكاتب المراجعة، إضافةً إلى اعتماد عدد من الشركات على علاقات ممتدة مع مراجع واحد لسنوات طويلة. وهو ما يؤثر تساؤلاً جوهرياً حول مدى تأثير فترة احتفاظ الشركات بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في ليبيا، ومدى ارتباط ذلك باستقلالية المراجع وقدرته على تقديم رأي مهني محايد (عبدالكافي، 2018)، لذا؛ فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة في البيئة الليبية؟ وينقسم هذا التساؤل إلى التساؤلات الفرعية الآتية:

1- ما هو تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الملاءمة لجودة التقارير المالية؟

2- ما هو تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الموثوقية لجودة التقارير المالية؟

3- ما هو تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لجودة التقارير المالية؟

4- ما هو تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الثبات لجودة التقارير المالية؟

1-4 أهمية الدراسة

1-4-1 الأهمية العلمية

يستمد البحث أهميته العلمية من اعتبارات عدة، يمكن إجمالها في النواحي الآتية:

أ- تعد نتائج مثل هذه البحوث والدراسات الميدانية مساهمة علمية لإثراء الجهود البحثية حول تحسين جودة التقارير المالية، التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية لعملائها، والتعرف على الخصائص المتعلقة بها، بما يكفل تحقيق الزيادة في جودة هذه التقارير.

ب - تتميز هذه الدراسة بعنصري الأهمية والسبق، لأنه لم يصل إلى علم الباحث أن هناك أي دراسة قد أجريت في ليبيا تتناول تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، ومن هنا، تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها تقدم تصوراً لمدى تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة.

ج - يعد البحث مساهمة مهمة في موضوع مهم وجدلي، مثار في المناقشات الأكاديمية الحالية، ومحاولة لتضييق فجوة البحث العلمي بشأن التحقق من تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

2-4-1 الأهمية التطبيقية

تستمد الدراسة أهميتها من كونها تتوافق مع الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية، ومن أهمية الموضوع الذي تعالجه، حيث إن جودة التقارير المالية من أهم ما تطمح إليه كافة فئات مستخدمي القوائم المالية، حيث إنهم يتخذون دوماً قرارات مصيرية مبنية على أساس هذه القوائم، وأحد العوامل التي يرى الباحث أنها تؤثر على جودة التقارير المالية، هي فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، حيث جاءت هذه الدراسة كمحاولة للتعرف على تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع على جودة التقارير المالية.

2-5 أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة التعرف على مدى تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة.

وتحققت نتيجة هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- محاولة التعرف على وجود تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الملاءمة لتقارير المالية.
- 2- محاولة التعرف على وجود تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الموثوقية لتقارير المالية.

3- محاولة التعرف على وجود تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لتقارير المالية.

4- محاولة التعرف على وجود تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الثبات لتقارير المالية.

5- محاولة التعرف على وجود اختلاف في وجهات النظر بين المراجعين والشركات محل المراجعة اتجاه تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

1-6 متغيرات الدراسة

1-6-1 أولاً: المتغير المستقل:

- فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي.

1-6-2 ثانياً: المتغيرات التابعة (أبعاد جودة التقارير المالية):

- خاصية الملاءمة.

- خاصية الموثوقية.

- خاصية القابلية للمقارنة.

- خصية الثبات.

1-7 حدود الدراسة

أ- الحدود الموضوعية (الموضوع):

دراسة تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

ب- الحدود المكانية (المكان):

تقتصر الدراسة على الشركات الصناعية والمكاتب المهنية للمراجعة القانونية بالمنطقة الغربية من دولة ليبيا.

ج- الحدود الزمانية (الوقت):

يغطي البحث الفترة الزمنية (من سنة 2023م الى 2025م).

د- الحدود البشرية (الأفراد):

تشمل المراجعين القانونيين العاملين في مكاتب خاصة، ومديري الإدارات المالية ورؤساء الأقسام والمحاسبين في الشركات الصناعية.

1-8 فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الاولى:

- لا يوجد تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة في البيئة الليبية.

وتنقسم هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية الآتية:

- لا يوجد تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الملاءمة لجودة التقارير المالية.
- لا يوجد تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الموثوقية لجودة التقارير المالية.
- لا يوجد تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لجودة التقارير المالية.
- لا يوجد تأثير لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الثبات لجودة التقارير المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

- لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين وجهة نظر المراجعين والشركات محل المراجعة تجاه تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

1-9 مجتمع وعينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة فيما يلي:

- عينة من مقدمي خدمات المراجعة، ممثلين في (المراجعون أصحاب مكاتب المحاسبة، والمراجعة القانونية في المنطقة الغربية بدولة ليبيا، والذين يزاولون المهنة من خلال مكاتب

خاصة بصفة مستقلة)، ولا يتناول مجتمع الدراسة مراجعي ديوان المحاسبة، نظراً لطبيعة عملهم والظروف التي تحكمها، من حيث التعيين، والعزل، وتحديد الأتعاب.

- عينة من طالبي خدمات المراجعة (مديرو الإدارات المالية ورؤساء الأقسام المالية والمحاسبين بالشركات الصناعية في المنطقة الغربية بدولة ليبيا).

- 10-1 منهجية الدراسة

- اعتمد الباحث على المزج بين المنهجين المنهج الوصفي والتحليلي لملائتهما لطبيعة الدراسة، في وصف وتحليل الظاهرة على أساس تحديد خصائص الظاهرة، ووصف طبيعتها، ونوعية العلاقة بين متغيراتها، وأسبابها، واتجاهاتها، كما لا يقتصر على عملية وصف الظاهرة، وإنما يشمل تحليل البيانات، وقياسها، وتفسيرها، والتوصل إلى توصيف دقيق للظاهرة أو المشكلة ونتائجها، وتقديم الحلول والمقترحات لمعالجتها.

- 11-1 تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة على أربعة فصول وخاتمة، حيث يتناول كل فصل من فصول الدراسة عدداً من الموضوعات، التي يمكن عرضها بشكل مختصر في الآتي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

ويشمل المقدمة، الدراسات السابقة، مشكلة الدراسة، فرضيات الدراسة، أهداف الدراسة، أهمية الدراسة، منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، محددات الدراسة، تقسيمات ونموذج الدراسة.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية

يهدف هذا الفصل إلى تأصيل الجانب النظري لمفهوم المراجعة الخارجية، ويتكون من ثلاثة مباحث؛ يتناول المبحث الأول ماهية المراجعة الخارجية من حيث المفهوم والأهداف والأهمية، في حين يتناول المبحث الثاني قواعد السلوك المهني المنظمة لمهنة المراجعة، أما المبحث الثالث فيُعنى بالإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة في ليبيا.

الفصل الثالث: العلاقة بين فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية

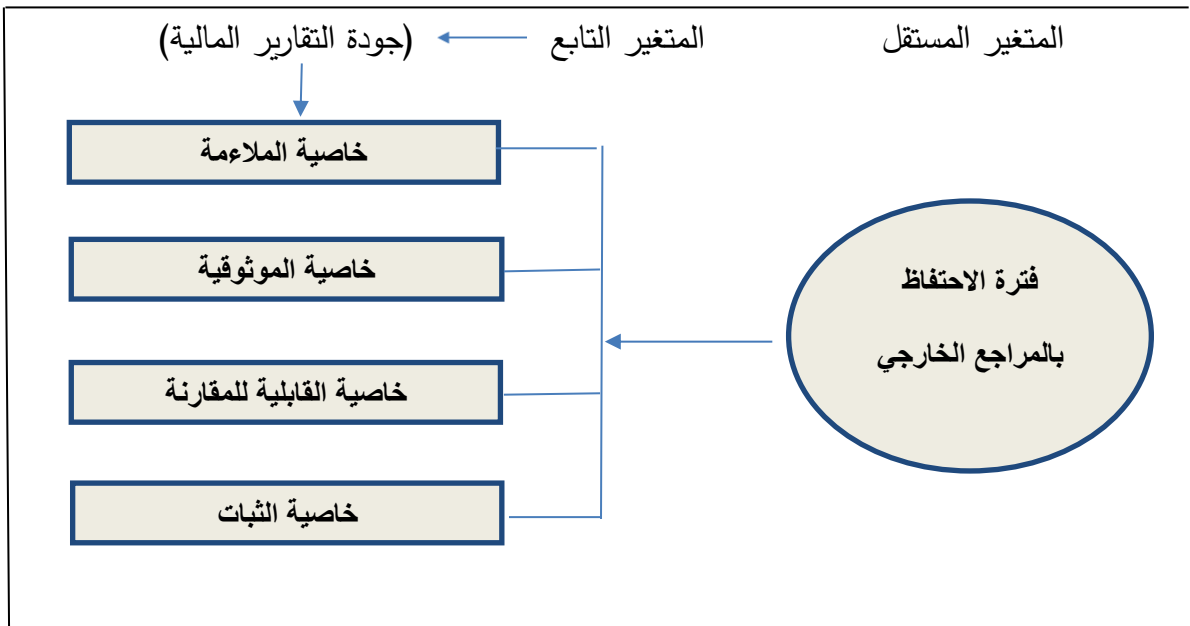
يُخصص هذا الفصل لدراسة العلاقة بين فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، ويتكون من ثلاثة مباحث؛ يتناول المبحث الأول ماهية التقارير المالية وأهميتها وخصائص جودتها، بينما يتناول المبحث الثاني مفهوم فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وأبعادها ومحدداتها، في حين يتناول المبحث الثالث أثر فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

وتم تخصيص هذا الفصل لعرض الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة، وكذلك الخطوات التي قام بها الباحث لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل تلك البيانات، وتحليل وتفسير بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. النتائج والتوصيات ومقترحات الدراسة وتشمل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتوصيات، ومقترحات الدراسة.

1-12 نموذج الدراسة

شكل رقم (1) نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية

- **المبحث الأول:** ماهية ومفهوم المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثاني:** قواعد السلوك المهني.
- **المبحث الثالث:** الأطر القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا.

مقدمة:

لقد شهدت مهنة المراجعة الخارجية اهتمامًا متزايدًا في الوقت الحاضر، نظرًا لتعدد أدوارها وأهميتها على أكثر من مستوى. فبعد أن كان يُنظر إليها في فترات سابقة على أنها مهنة تُكتسب أساسًا من خلال الممارسة العملية، أصبحت اليوم علمًا قائمًا على أسس نظرية ومنهجية واضحة، وذلك نتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي، وزيادة حجم وتعقيد المؤسسات، وتنوع العمليات المالية. وقد أدى هذا التطور إلى تزايد الحاجة إلى وضع إطار نظري منظم يحكم مهنة المراجعة، الأمر الذي دفع الهيئات المهنية والحكومية والأكاديمية إلى إصدار مجموعة من المفاهيم والأهداف والمعايير والفروض التي تهدف إلى تأصيل الجانب النظري للمهنة وتنظيم ممارستها بما يحقق جودة الأداء المهني. (عبد الله، 2010، ص. 25)

ومن أجل توضيح أكثر حول المراجعة الخارجية، سيتم التوسع في مفهومها من خلال ما يتم التطرق إليه في المباحث الآتية، حيث سيكون المبحث الأول مدخلًا مفاهيميًا للمراجعة الخارجية، وكذلك أساسيات مهنة المراجع الخارجي، وسنتناول في المبحث الثاني مفهوم وأهمية وقواعد السلوك المهني في مهنة المراجعة الخارجية، وسنتناول في المبحث الثالث الأطر القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا.

المبحث الأول:

ماهية ومفهوم المراجعة الخارجية

2-1-1 تمهيد:

تقوم المراجعة الخارجية بإضفاء المصداقية على القوائم المالية الصادرة عن المنشأة، الأمر الذي يسهم في تعزيز الثقة بين المنشأة من جهة، وأصحاب المصالح والمساهمين من جهة أخرى، من خلال إبداء رأي مهني محايد حول عدالة عرض هذه القوائم ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة. إلا أن هذا الدور الذي تضطلع به المراجعة الخارجية يظل قاصرًا وغير فعال ما لم يتوافر لدى المنشأة نظام رقابة داخلية قوي وفعال، يحقق لها درجة مناسبة من الرقابة الذاتية على مختلف أنشطتها وعملياتها، ويحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية والغش، ويوفر أساسًا يعتمد عليه المراجع الخارجي عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة (Arens, Elder, & Beasley, 2020; COSO, 2013)

2-1-2 ماهية المراجعة الخارجية

- يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة الخارجية "بأنها إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات، أو بالأرصدة الاقتصادية، وتقييمها بصورة موضوعية؛ لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين". (طواهر، 2003، ص-41).

- كما عرفت المراجعة الخارجية "بأنها عمليات المراجعة المؤدات لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة، عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة، أو موظفيها التابعين، يطلق عليهم (المراجعون الخارجيون)، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال، ومجال تلك المراجعة يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية، أو مراجعة القوائم المالية، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها". (لطفي، 2004، ص15)

- "هي عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، تضمن التوافق بين هذه العناصر والمعايير

الموضوعة، وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية، وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن المشروع" (Bougium & Becour، 1996، p. 12).

- "وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي إلى أجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلاً عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة". (لطفي، 2003، ص32).

2-1-3 مفهوم المراجعة الخارجية:

تضمنت المراجعة الخارجية العديد من التعريفات، من بينها ما يأتي:

"هي أداة رئيسية مستقلة وحيادية، والتي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء رأي موضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة". (السرايا، 2002، ص4)

عرف عبد الله (1986، ص3)، المراجعة "بأنها مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات؛ للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي".

وقد عرّف (DeAngelo، 1981) جودة المراجعة بأنها "قيام المراجع باكتشاف خرق (Beach) في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق " وقد أشار "DeAngelo" إلى أن احتمالية تقرير المراجع عن الأخطاء تمثل استقلال المراجع، ويمكننا التأسيس على ذلك، بأن زيادة جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية، وزيادة درجة الاستقلال". (قاسم الدباس، 2017، ص11-39)

كذلك "هي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد

عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع، في نهاية أي فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة". (أبوسرعة، 2009، ص 5)

كما يمكن تعريفها بأنها " الفحص الانتقادي المحاييد لدفاتر وسجلات المنشأة، ومستنداتها بواسطة شخص خارجي، بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاباً تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحاييد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة". (أحمد حلمي، 2000، ص 16-17)

لذا، فإن المراجعة الخارجية تتمثل في:

- الفحص وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

2-1-4 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية:

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة السجلات، ومطابقة ذلك الواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات وما تتضمنه من فصل الملكية عن الإدارة، مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعة الحسابات، كوكلاء عنهم بأجر، للقيام بمراقبة أعمال الإدارة إذ مر ضبط قوانين وتشريعات المراجعة على فترات عدة، تتمثل في: (عبد الفتاح، 2019، ص 3)

أ- الفترة من العصر القديم وحتى سنة 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة، والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة مرات عدة في الفترة الواحدة، والهدف منها الوصول للدقة، ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا العمال (فلاحهم).

وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية. وعموماً كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون

المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100%، مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية (كميلية، 2014، ص 9-10).

ب - الفترة من 1500م حتى 1850م :

لم تختلف هذه الفترة عن سابقتها، فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير مهم يذكر، غير أنه حدثت بعض التغيرات، وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة إلى المراجعين.

- تبني فكرة النظام المحاسبي، وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وهذا أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، وعلى الرغم من ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

ج - الفترة من 1850م إلى 1905م :

هذه الفترة شهدت نموًا اقتصاديًا كبيرًا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية، مما أدى إلى ظهور شركات مساهمة كبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية (أصحاب المشروع) والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية، وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلاً، وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر، من خلال اكتشاف الأخطاء، سواء أكانت فنية أم في تطبيق المبادئ المحاسبية (شيتوي، 1996، ص 14).

د - الفترة من 1905م إلى وقتنا الحاضر :

يعتمد المراجع في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة. وفي أواخر هذه الفترة، ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي، وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة، كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير، فالمراجع ليس مسؤولاً عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه. أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف

مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة، بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل والمحايد، فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي. (ا شيتوي، مرجع سابق)

2-1-5 أنواع المراجعة الخارجية:

إن المراجعة الخارجية تنقسم على ثلاثة أنواع، سنقوم بتوضيحها على النحو الآتي:
(بوتين، 2003، ص 27)

-**المراجعة القانونية: (legal a)** وهي المراجعة التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية، التي يقوم بها مراجع الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية، وإعطائها الصورة الصادقة لوضع الشركة المالية ونتائج نشاطها.

-**المراجعة التعاقدية (الاختيارية): (contractuel Audit)** هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، والتي يمكن تجديدها سنويا. ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة بحسب الهدف، والنطاق، والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

-**الخبرة القضائية: (judiciaire Expertise)** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

2-1-6 أهداف وخصائص المراجعة الخارجية:

2-1-6-1 أهداف المراجعة الخارجية:

أ- **أهداف رئيسية:** تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية فيما يأتي: (أبوسرعة، مرجع سابق، ص 53)

- إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً.

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره، من أجل تحسين أداء هذا النظام.

- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين، والدائنين، والبنوك، والدوائر الحكومية المعنية، وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب-أهداف خاصة:

إن الهدف العام للمراجعة الخارجية هو إبداء رأي فني حول مدى عدالة ومصداقية عرض القوائم المالية، التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية في ضوء مبادئ المحاسبية، فمن هذا المنطلق هناك من يرى أن أهداف المراجعة تكمن فيما يأتي: (طواهر وصديقي، 2003، ص 16-18)

- **الوجود والتحقق:** يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون، والنقديات، والآلات موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها؛ لإبداء الرأي عليها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات، والمشتريات، قد تمت فعلا في أثناء الفترة مجال المراجعة.

- **الشمولية والكمال:** يكون الهدف من المراجعة الخارجية هنا هو التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع في أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

- **التقييم أو التخصيص:** تزعم الإدارة أن الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصروفات، والإيرادات، ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فمثلا تزعم الإدارة أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الوارد أولا الصادر أولا، وأنه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات في شكل مصروفات إهلاك بالقيم الملائمة على فترات.

ومن ثم هذا يجعل الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم، وأنه تم تخصيص تكلفة المباني والآلات للأصول والالتزامات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن.

- الملكية والمديونية: في هذه الحالة يكون الهدف من المراجعة الخارجية هو التحقق من الملكية والمديونية، وأن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للشركة، وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

2-6-1-2 خصائص المراجعة الخارجية:

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية فيما يأتي: (ظواهر وصدقي، مرجع سابق، ص 22)

أ-المراجعة الخارجية عملية هادفة:

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل، وقوائم المركز المالي والتغيرات فيه، وقوائم التدفقات النقدية، وقوائم الأرباح المحتجزة، وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة، ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة، فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح ومن ثم سعي الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة، من خلال قوائمها المالية. ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى المراجع الخارجي، بوصفه خبيراً ومؤهلاً مهنيًا، ومحايدًا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

ب -المراجعة الخارجية عملية منظمة:

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم، ووفق خطوات منهجية ومنظمة، حيث يبدأ المراجع الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمنشأة؛ لإستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل؛ لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم، يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعملية فحص ميداني، وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة، الذي يشمل رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

ج -المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:

إضافة لضرورة شروط التأهيل العلمي والعملية في المراجع الخارجي، ينبغي أن يكون مستقلا عن العميل، حيث لا تكون له أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله من دون الخضوع لضغوط الغير.

د -المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:

إن عملية المراجعة الخارجية تعتمد بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث إن عملية المراجعة تمثل قناة الاتصال، أما الرأي المهني الذي يبدیه مراجع الحسابات في تقريره حول ما مدى مصداقية وصحة القوائم المالية، فيُعدّ الرسالة، والمصالح التي تستفيد من التقرير تتمثل في المستقبل، سواء أكانوا مجلس إدارة، أم مستخدمين خارجين. (العويسي، 2015، ص 17 - 16)

2-1-7 معايير المراجعة الخارجية:

معايير التدقيق العشر: (أرينز ولوبك، 2008، ص 41)

أ- معايير عامة General Standards:

- يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو مراجعين.

- يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني.

- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

ب - معايير العمل الميداني Standards of Field work:

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين، والإشراف عليهم على نحو ملائم.

- يجب التوصل إلى فهم كامل للرقابة الداخلية، لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعتها، وتوقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. (دائرة وتقييم نظام الرقابة الداخلية)

- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار، وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى إبداء رأي في القوائم المالية محل المراجعة (جمع أدلة الإثبات).

ج- معايير التقرير Standards of Reporting

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها.
- ما لم يذكر ذلك في تقرير التدقيق، يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع على رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك. وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع، وإلى درجة مسؤوليته.
- ويعد تقرير المراجع ثمرة العمل الذي أنجزه من أجل إبداء رأي فني ومحايد حول محاسبة الشركة، وتقرير المراجع، ويهدف هذا التقرير إلى إعلام مستخدمي القوائم المالية بمستوى الثقة في مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة، وذلك من خلال تقديم تقييم مهني مستقل يبين درجة التوافق بين البيانات المالية والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، مما يسهم في تعزيز موثوقية التقارير المالية وجودة الإفصاح المحاسبي. ويكون تقرير المراجع متضمناً برأي المراجع الخارجي بشأن مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، وصحة السجلات والبيانات المحاسبية المبينة في الدفاتر والقوائم المالية، وفقاً لأحكام المعايير المهنية المتعارف عليها (خواري، إسماعيل، 2021، ص312) وجودة تقرير المراجع تكون في جودة صياغة التقرير، وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقرير.

2-1-8 فروض التدقيق الخارجي (الصح، الصبان، وآخرون، 2004، ص26-25)

- الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار، في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة المراجعة، وتتمثل في الآتي:
- قابلية البيانات للفحص.
 - عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والإدارة.
 - خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء.
- التطبيق الأنسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المراجع عليه أن يتصرف ويعمل كمراجع فقط.
- القوانين المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

2-1-9 أساسيات في مهنة المراجع الخارجي

2-1-9-1 مفهوم المراجع الخارجي:

يمثل المراجع الخارجي الشخص الذي يمارس مهنة المراجعة الخارجية، إلا أن الدول تختلف في تسمياتها له، وفي الشروط والإجراءات القانونية المفروضة على الأشخاص الراغبين في ممارسة المهنة، وذلك بحسب تشريعاتها، لكنها تشترك في وجوب توافر التأهيل العلمي والعملية في شخص المراجع، وضرورة احترامه لأداب وأخلاقيات المهنة المتعارف عليها. (لطفي، 2007، ص4-5)

والمراجع الخارجي "هو شخص أو جهة معينة، يتم الاستعانة به من قبل رئيس الشركة أو الجمعية العمومية لها، للقيام بمهام الفحص، والتدقيق، والمراجعة، والتحليل لكافة السجلات، والقوائم، والمستندات، والدفاتر الحسابية، أو ما يحدده هو منهم، وذلك بهدف التأكد من صدق تلك المستندات، وسلامة الأحداث والمعاملات المسجلة بها، مستخدماً في ذلك الأسس والمعايير الدولية في المراجعة، والمتعارف عليها، كما أنه يلتزم بتقديم تقرير تفصيلي وفني عادل ومحايد تماماً، عن نتائج المراجعة الخارجية للحسابات، إلى الجهة التي كلفته بذلك، ليساعدها في التخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لوضع الشركة". وقد تعددت التسميات التي تطلق على المراجع الخارجي، منها المدقق، أو المراقب المالي، أو الفاحص، ولكن أشهرهم هو مراجع الحسابات الخارجي. (لطفي، مرجع سبق ذكره، ص5).

ومراجع الحسابات هو " شخص مستقل، يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية بحسب المبادئ المحاسبية العامة، ومعايير المراجعة المتعارف عليها" (محمدي، 2012، ص15).

ومن التعاريف السابقة، نستنتج أنه يتم تعيين المراجع الخارجي من قبل الإدارة، حيث يتم تكليفه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة أو الشركة؛ لإبداء رأي فني محايد، عما إذا ما كانت القوائم المالية تعبر بوضوح وبصدق عما بداخلها.

2-9-1-2 صفات المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) (الصبان، هلال، 1998، ص153)

أ- الأمانة المهنية: على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله، وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي، وعليه القيام بالعمل لوجي من ضميره، وبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي توصل إليها بدقة وأمانة من دون تحريف، وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها، وألا يجامل أحداً فيما يبيده من آراء، وأن يكون دائماً لعملائه ناصحاً أميناً.

ب- يتعين على المراجع الخارجي الحصول على ترخيص بمزاولة المهنة، أن يتصف بالتأهيل العلمي والعملية الذي يمكنه من أداء واجباته على أحسن وجه، وأن يراعي قواعد وأخلاقيات المهنة وأعرافها المتفق عليها، وفيما يأتي شرح لذلك:

- على المراجع الخارجي أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة، متتبعا اتجاهاتها الحديثة، متفهماً للمراجعة وأصولها.
- أن يكون كتوماً، أميناً، محتفظاً بأسرار المؤسسات التي يقوم بمراجعة حساباتها، وألا يستخدم تلك الأسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.
- أن يكون مخلصاً لا سلطان عليه إلا ضميره، مع التمسك بأداب سلوك المهنة، مراعيًا أولوية مصلحة عمله فوق مصلحته.
- على المراجع أن يكون متمكناً من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية وثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق، مثل محاسبة التكاليف، والتحليل المالي وأدواته، كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون

التجاري، أوقانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة، حتى يتمكن من تدقيق عمليات المشروع على اختلاف أنواعها.

2-1-9-3 حقوق وواجبات المراجع الخارجي

للمراجع الخارجي حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله. يُعدّ المراجع الخارجي الراعي الأول لحقوق المساهمين، وباقي الأطراف التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على تقريره، الذي يعطي فيه رأيه الفني المحايد، عن عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وليتمكن من أداء مهمته على أحسن وجه تضمن له قوانين مهنته مجموعة من الحقوق، من شأنها أن تمكنه من القيام بوظيفته على أحسن وجه، كما تفرض عليه مقابل هذه الحقوق مجموعة من الواجبات التي يتحمل تجاهها مسؤوليات كبيرة، ذلك لأن المراجعة الخارجية مهنة دقيقة.

- حقوق المراجع الخارجي:

ليتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه في القوائم المالية على أساس سليم مدعم بالأدلة الكافية، يكفل له القانون المنظم للمهنة مجموعة من الحقوق، يمكن تلخيصها فيما يأتي: (لطفي، مرجع سابق، ص115)

أ- الحق في الاطلاع: لقد أتاح القانون لمراجع الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها)، والتي يراها مفيدة لأداء عمله، وبالصورة التي يراها ملائمة، وفي الوقت الذي يختاره، حيث يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية، والموازنات، والمراسلات، والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ب- حق التقصي عن البيانات والإيضاحات، حيث يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة، والأعوان، والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

ج- حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم للحضور إلى الجمعية العمومية.

د-الحق في الحصول على مقابل الأتعاب، حيث تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته.

ه-حق الاستعانة بخبراء متخصصين عند الحاجة، لكن من دون التخلص من مسؤولياته.

- واجبات المراجع الخارجي

يفرض القانون على المراجع الخارجي طابعاً قانونياً يمكن من خلاله أن نميز بين عدة التزامات قانونية يقوم بها، وهي: (السرايا، مرجع سابق، 67-68)

أ- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها، بما تحتويه من قيود يومية، وحسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف أي خطأ، والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

ب - الالتزام بالحفاظ على أسرار المهنة: فالشركة كتاب مفتوح أمام المراجع الخارجي، وذلك بموجب القانون، حيث يتعرف على عملائها ويكتشف حقيقة مركزها المالي، ويقف على أسرارها التجارية، التي لو اطلع عليها منافسوها، أو موردها، أو دائنوها؛ لتسبب ذلك في إضعاف مركزها التنافسي، وإلحاق أضرار فادحة بها.

ج- التحقق من أن الموجودات قد سجلت، وجردت، وقيمت بشكل صحيح، وأن يراقب عمل المؤسسة، ويقدم توصياته واقتراحاته البناءة.

د- يجب عليه حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية، والرد على أية استفسارات للمساهمين حول ما ورد في تقريره، وفي القوائم المالية وملحقاتها.

ولقد قامت لجنة الإشراف على محاسبة الشركات PCAOB في عام 2005، بإصدار إرشادات إضافية، تمكن المراجعين من تطبيق المعيار رقم 2، والذي أصدرته اللجنة في عام 2004، وهذا الإرشاد يتضمن إطاراً جديداً، يمكن المراجعين من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال استخدام الأساليب الآتية: (Vanasco et al., 2009, p.6)

• المراجعة على أساس الرقابة Top –Down Approach

ويقوم هذا الأسلوب على تقسيم مستوى الرقابة في المنشأة أولاً، ثم تقييم العمليات والحسابات وثيقة الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

• المراجعة على أساس المخاطر Risk- based Approach

ويقوم هذا الأسلوب بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد الهدف والخطة المراد تحقيقها، مع تحديد المخاطر المصاحبة لكل هدف من الأهداف، والإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، مع التخلص من الرقابة غير الضرورية.

• المراجعة على أساس خدمات الثقة Trust Service

أشارت العديد من الجهات مثل CPA – SEC – CCIA – COSO – AICPA – CICA إلى أنه يمكن استخدام إطار خدمات الثقة Trust Service لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالأخص نظم الرقابة الداخلية على تكنولوجيا المعلومات. (Lambbert, 2013, pp. 65–69)

ويعتمد هذا الأسلوب على الإطار المقدم من لجنة COSO، والذي يضم بيئة الرقابة – أنشطة الرقابة – خطة الرقابة – المعلومات والاتصالات – المتابعة من أجل تحديد المخاطر، والرقابة عليها، وتخفيضها، مع تجميع معلومات أولية عن تكنولوجيا المعلومات، ممثلة في سياسة أمن المعلومات، وشبكة الخرائط، وقائمة بالبرامج المطبقة في المنشأة، والخرائط التنظيمية لتكنولوجيا المعلومات بالمنشأة. (Bruce, 2012, pp. 2–5)

2-1-9-4 آليات تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

سوف يتناول الباحث في هذا الجزء من البحث بعضاً من آليات تفعيل نظام الرقابة الداخلية، المتمثلة في المراجع الخارجي.

أ. دور المراجع الخارجي في التقرير عن فعالية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية:

نظراً للعديد من المتغيرات البيئية والعالمية، فقد طالبت العديد من الأطراف الخارجية ممثلة في المستثمرين والدائنين، وكذلك الكثير من الجهات المهنية، بأن على المراجع ألا يكتفي بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، بل لابد من القيام بالفحص والتقييم، وإعداد التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، في ظل المخاطر المحيطة بالنشاط التي تعيق تحقيق الأهداف.

ب. دور المراجع الخارجي في ضوء بيئة تكنولوجيا المعلومات:

يجب أن يكون لدى المراجعين الخبرات اللازمة والمناسبة في مجال تكنولوجيا المعلومات، وإذا لم تتوفر هذه الخبرات فمن الممكن الاستعانة بطرف مستقل؛ للتعاقد في مجال تقنية المعلومات للاستفادة من خبراته في الخصوص.

ويمكن للمراجع العمل مع الإدارة من خلال: (الشيخ ، 2014، ص57)

- تطوير وتنفيذ عمليات توصيل المعلومات وبرامج التوعية.
 - تحديد المخاطر والأماكن التي يمكن تعرضها للضرر في محتوى تخطيط تطوير نظم وعمليات تكنولوجيا المعلومات.
 - يجب أن يكون المراجع شريكاً في تحقيق أمن المعلومات، والموارد البشرية، وإدارة المخاطر، من خلال تطوير النموذج الرقابي.
 - يجب على المراجع أن يساهم ويشارك في تطبيق تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال التدريب والاستشعار للمخاطر.
- وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات سيؤثر في العناصر المكونة للرقابة الداخلية، ولذلك يستوجب على المراجع أن يكون لديه الفهم الكافي لأثر تكنولوجيا المعلومات على نظم الرقابة الداخلية، وأن يأخذ في اعتباره أهداف تقييم المخاطر، وعلى سبيل المثال: (لطفي، 2003، ص32)
- دور تكنولوجيا المعلومات في منح السلطات والتشغيل والتقرير عن العمليات.
 - تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد ما إذا كانت منتشرة لتخفيض أو تحقيق المخاطر المرتبطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات.
 - دعم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، وتوضيح الكيفية التي تدير بها المنشأة تكنولوجيا المعلومات، من خلال الأفراد والأطراف الأخرى.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني

2-2-1 تمهيد

تُعد قواعد السلوك المهني (Professional Code of Conduct) إطارًا أخلاقيًا وسلوكيًا يُحدد مجموعة المبادئ والمعايير التي ينبغي أن يلتزم بها أفراد المهنة أثناء ممارستها لمهامهم، بما يساهم في تنظيم السلوك المهني وضمان النزاهة والاستقلالية والمسؤولية، وكذلك في الحفاظ على سمعة المهنة وتعزيز ثقة المجتمع في الخدمات التي تقدمها (المراجع Federation of Accountants [IFAC], 2018).

وتكتسب هذه القواعد أهمية بالغة في مختلف المهن، لاسيما تلك ذات التأثير المباشر في مصالح المجتمع، مثل التعليم الجامعي والمهن الاستشارية والمحاسبية. وفي سياق التعليم الجامعي، تُدرّس أخلاقيات السلوك المهني كجزء من منظومة التربية والتعليم العالي لتعزيز قيم النزاهة الأكاديمية والاحترافية. (UNESCO, 2019).

أما في مهنة مراجعة الحسابات في ليبيا، فقد نظمها قانون رقم (116) لسنة 1973م بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، الذي يحدد شروط التسجيل في جدول المحاسبين والمراجعين، ويشترط توفر المؤهلات العلمية والسمعة الحسنة، ويلزم التسجيل القانوني لدى الجهة المختصة قبل ممارسة المهنة، بما يعكس الإطار القانوني الوطني لمتطلبات السلوك المهني (القانون رقم 116 لسنة 1973م).

2-2-2 مفهوم السلوك المهني وأهميته

يشير مفهوم السلوك المهني إلى مجموعة المعايير الأخلاقية والسلوكية التي تضعها المؤسسات المهنية أو الهيئات التنظيمية لضبط تصرفات الأفراد المنتمين لمهنة معينة. وهذه المعايير تهدف إلى ضمان قيام المهنيين بأداء واجباتهم بأمانة ومسؤولية ونزاهة، وبما يحفظ للمهنة كرامتها ويحقق أهدافها ورسالتها في المجتمع (طعيمة، 1999، ص25). فالأخلاقيات المهنية ليست مجرد قواعد نظرية، بل هي أسلوب عمل يومي يوجه سلوك الممارسين ويضمن التزامهم بالقيم العليا للمهنة من صدق وموضوعية وعدالة واحترام للغير (بشندي، 2009، ص43).

إن أهمية السلوك المهني تنبع من كونه شرطاً أساسياً لنجاح أي مهنة في أداء رسالتها. فعندما يلتزم أفراد المهنة بقواعد الأخلاق والسلوك الحميد، ترتفع جودة الأداء ويزيد مستوى الثقة بين أصحاب المصلحة في العملية المهنية، سواء أكانوا طلاباً في حالة التعليم أم عملاء ومستثمرين في حالة المهن المالية. وقد أكدت الأدبيات التربوية والإدارية أن غياب الضوابط الأخلاقية يؤدي إلى ضعف المخرجات وتدني مستوى الثقة العامة في المؤسسات المهنية (تركي، 1990، ص130). لذلك سعت الكثير من المؤسسات التعليمية والمهنية إلى وضع مواثيق شرف وأدلة للسلوك المهني لضمان التزام أعضائها بمعايير الجودة والقيم الأخلاقية في عملهم (اليحيوي، 2011، ص42). إن تبني هذه المعايير لا يحمي المستفيدين فحسب، بل يحمي أيضاً المهنيين أنفسهم من الوقوع في الأخطاء والمساءلة، ويساعد على تطوير المهنة واستمراريتها بصورة إيجابية.

2-2-3 قواعد السلوك المهني في مهنة المراجعة الخارجية

تُعد مراجعة الحسابات (Auditing) من المهن التي تركز بشكل كبير على الاعتبارات الأخلاقية نظراً لدورها في حماية مصالح المستخدمين والتأكد من موثوقية التقارير المالية. فقد حظيت مهنة التدقيق منذ عقود طويلة بمواثيق وقواعد سلوك تنظم عمل المراجعين وتحدد مسؤولياتهم المهنية والأخلاقية (Ahmed Noor، 1984، Hermanson et al.، 1989). ومع تطور المهنة وتعاظم دورها في الاقتصاد، تأكدت الحاجة إلى ترسيخ تلك القواعد لضمان

نزاهة واستقلالية المدققين في عملهم. وفيما يلي أبرز قواعد السلوك المهني لمهنة مراجعة الحسابات كما أقرتها الأدبيات المهنية والمعايير الدولية:

1. **الأمانة والنزاهة: (Integrity)** على مراقب الحسابات أن يؤدي عمله بصدق وأمانة تامتين، محافظاً على ضميره المهني ومستشعراً لمسؤوليته تجاه المستخدمين وأصحاب المصلحة. فلا يتساهل في واجباته، ويلتزم بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة، ويتجنب أي مشاركة في أنشطة غير مشروعة أو مخالفة لأصول المهنة. النزاهة في عمل المراجع تعني أيضاً الصراحة في عرض النتائج والإفصاح عن أي معلومات جوهرية دون تحريف أو إخفاء (Brown، 1962).

2. **الموضوعية والاستقلال: (Objectivity & Independence)** يجب أن يتحلّى المدقق بالموضوعية في جميع أحكامه المهنية، وألا يسمح للأهواء الشخصية أو للمصالح الخاصة بالتأثير على قراراته. ويتطلب ذلك استقلالية تامة عن العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته، فلا تكون له مصلحة مالية مع العميل ولا يرتبط معه بعلاقات قد تؤثر على حياده، كما يتمتع عن تقديم خدمات استشارية أو إدارية للعميل قد تخلق تضارب مصالح (القانون الأردني لمهنة تدقيق الحسابات 1985/32). وقد أكدت الأنظمة المهنية – مثل معايير التدقيق الدولية – على وجوب تجنب أي ظرف قد يشكك في استقلالية المدقق، كقبول الهدايا أو ربط أتعابه بنتائج المراجعة. فالاستقلالية هي حجر الزاوية لضمان موثوقية عمل المراجع ومصداقية تقاريره (الأبجي، 1987، ص 228).

3. **المحافظة على سرية المعلومات: (Confidentiality)** بحكم عمله، يطلع مراقب الحسابات على معلومات حساسة تخص عملاءه. لذا توجب قواعد السلوك المهني أن يحافظ على سرية تلك المعلومات ولا يفشيها لأي طرف ثالث دون إذن صريح من العميل أو وجود التزام قانوني بذلك. السرية تشمل أيضاً عدم استغلال المدقق للمعلومات التي يحصل عليها لتحقيق منفعة شخصية أو الإضرار بالعميل. وهذا البند ضروري للحفاظ على ثقة العملاء في المدققين ولتشجيع توفر المعلومات الكاملة لهم أثناء عملية المراجعة (القانون التجاري اللبناني 1942، المادة 178).

4. **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: (Professional Competence & Due Care)** يُشترط في مراقب الحسابات أن يؤدي مهامه بمهارة وكفاءة عالية، وأن يبذل العناية المهنية

اللازمة أثناء التخطيط للمراجعة وإجرائها وإعداد التقرير النهائي. ويتضمن ذلك الحفاظ على مستوى ملائم من المعرفة والتدريب المستمر لكل من المدقق والعاملين معه، بحيث يكونون على دراية بأحدث المعايير المحاسبية وأصول المراجعة (أمين لطفي، 2005). إن مبدأ العناية الواجبة يعني أن المراجع مسؤول عن القيام بكافة الإجراءات اللازمة بشكل مهني لكشف الأخطاء أو التلاعب الهام في البيانات المالية ضمن حدود المعقولية، وإلا تعرّض للمساءلة إذا أخلّ بذلك (بورقية، 1990).

5. **السلوك المهني: (Professional Behavior)** على المدقق أن يتصرف بشكل يتسق مع السمعة الطيبة للمهنة ومكانتها. فيمتنع عن أي سلوك من شأنه الإساءة إلى صورة مهنة المحاسبة والمراجعة أمام الجمهور. ويشمل ذلك الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للمهنة في كل تصرفاته، والابتعاد عن الدعاية الكاذبة أو الوعود غير الواقعية بشأن خدماته (المملكة العربية السعودية، نظام الشركات، المادة 24). كما يتعين عليه إدراك تعارض المصالح المحتمل في بعض المواقف وتجنبها أو الإفصاح عنها ومعالجتها بطريقة ملائمة حفاظاً على موضوعيته (شركسي، 1987).

6. **تنظيم الإعلان المهني وتحديد الأتعاب: (Professional Fees & Advertising)** تنطبق قواعد السلوك المهني أيضاً إلى تنظيم أمور الإعلان عن الخدمات المهنية وقبول الأتعاب والعمولات. فغالباً ما يُمنع على المراجع تقديم إعلانات مضللة أو الانتقاص من زملائه لجذب العملاء، ويُترك أمر التعريف بالخدمات للجهات المهنية الرسمية بما يحفظ كرامة المهنة. أما فيما يخص الأتعاب، فيجب أن تكون عادلة ومعقولة وتعكس حجم العمل المبذول وجودته، مع تجنب أي ترتيب مالي مشروط (Contingent Fees) من شأنه التأثير على استقلالية المراجع وحياديته. لذلك تحظر كثير من التشريعات المهنية على المدقق تقاضي عمولة أو ربط أجره بنتائج المراجعة أو حجم الأرباح التي يحققها العميل (قانون الشركات الإماراتي، المادة 322). هذه الضوابط تهدف إلى ضمان أن يكون الدافع الوحيد لعمل المدقق هو القيام بواجبه بأمانة، وليس تحقيق مكاسب إضافية تؤثر على حكمه المهني (الأبجي، 1987، ص 229).

إن التزام مدققي الحسابات بهذه القواعد الأخلاقية يضمن جودة عملية المراجعة ويرسخ ثقة المستفيدين في التقارير المالية. وقد بينت الدراسات أن غالبية المراجعين ملتزمون بالمبادئ

الأساسية للسلوك الأخلاقي بدرجة كبيرة، خاصة مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة والسرية والسلوك الحميد (القاضي ودحود، 1999). كما أن التشريعات الوطنية في مختلف الدول تدعم هذه المبادئ بمجموعة من النصوص القانونية الملزمة. فعلى سبيل المثال، قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 32 لسنة 1985 اشترط عدم جواز قيام المدقق بمهام الحسابات والتدقيق للجهة نفسها في آن واحد منعاً لتضارب المصالح. وفي لبنان ألزمت المادة 178 من قانون التجارة لسنة 1942 مراقب الحسابات بالمحافظة على مصلحة الشركة وتنبيه الإدارة إلى أي مخالفة جسيمة تقع. وكذلك في المملكة العربية السعودية أكد نظام الشركات على مسؤولية المراجع أمام المساهمين عن صحة البيانات التي يشير إليها في تقريره. وفي الإمارات العربية المتحدة حدد قانون الشركات (مادة 322) واجبات المراجع بضرورة تقديم تقرير أمين عن المركز المالي ونتائج الأعمال، وضمان تمتع المراجع بالاستقلالية في تنفيذ عمله. أما القانون التجاري الليبي لعام 1953 (مادة 557) فقد نص على مسؤولية مراجع الحسابات عن تعويض الضرر إذا أخلّ بواجباته أو أهمل في أدائها. وتوضح هذه الأمثلة كيف أن الإطار القانوني يدعم الإطار الأخلاقي؛ فكلهما يهدف إلى ضمان قيام المدقق بدوره المهني على أكمل وجه وبمصدقية عالية (كوثر الأبجي، 1987).

ولا يخفى أن مخالفة المدقق لأي من قواعد السلوك المهني قد تعرضه للمساءلة القانونية والتأديبية. فقد ناقش الباحثون مسؤولية المدقق القانونية عند وقوع حالات غش أو إخفاق في اكتشاف تلاعب جوهري، حيث يتحمل المراجع المسؤولية إن ثبت تقصيره المهني (أمين لطفي، 2005؛ بورقية، 1990). وبشكل عام، فإن مدونة السلوك المهني للمحاسبين القانونيين - كما حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) - أضحت مرجعاً عالمياً تلتزم به معظم الهيئات المهنية، وتتضمن نفس المبادئ المذكورة أعلاه من نزاهة واستقلالية وسرية وكفاءة وسلوك قويم. والالتزام بهذه المبادئ يحقق الصالح العام عبر حماية حقوق المستثمرين وأصحاب المصالح، ويصون كرامة مهنة المحاسبة والمراجعة عبر رفع مستوى الأداء المهني وضبط الممارسات.

المبحث الثالث:

الأطر القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا

2-3-1 تمهيد

تُعد مهنة المراجعة جزءًا أساسيًا من المنظومة الاقتصادية والقانونية، لما لها من دور حيوي في تعزيز مصداقية التقارير المالية، وضمان الشفافية، وتحقيق المساءلة بين جميع الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية. وتعكس الممارسات المهنية للمراجعين التزامهم بالمعايير الأخلاقية والقانونية، بما يساهم في حماية المال العام وحقوق المساهمين، ويقلل من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين. (Arens, Elder, & Beasley, 2020)

وفي السياق الليبي، لم يكن تنظيم مهنة المراجعة معزولاً عن التطورات الاقتصادية والتشريعية، بل جاء تدريجيًا منذ أوائل سبعينيات القرن الماضي، استجابةً للحاجة إلى ضبط النشاط الاقتصادي وتنظيم عمل الشركات والمؤسسات العامة والخاصة. وتستند المنظومة القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا إلى مجموعة من القوانين العامة والخاصة، على رأسها القانون التجاري الليبي وقانون الشركات الليبي، إلى جانب اللوائح التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل مباشر، فضلاً عن التعليمات الرقابية الصادرة عن الجهات المختصة، مثل مصرف ليبيا المركزي وديوان المحاسبة، والتي تساهم في ضبط ممارسة المهنة وتعزيز كفاءة وأداء المراجعين (القانون التجاري الليبي، قانون الشركات الليبي، تعليمات مصرف ليبيا المركزي، 2015).

ويُلاحظ أن هذا الإطار القانوني والتنظيمي لا يقتصر على تنظيم الجوانب الإجرائية لمزاولة المهنة فحسب، بل يمتد أيضًا ليشمل تحديد المسؤوليات القانونية للمراجع، وضمان استقلاليتها، وتعزيز الكفاءة المهنية، وربط أعمال المراجعة بأهداف الرقابة وحماية المال العام وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح. كما تلعب الهيئات الرقابية والنقابات المهنية دورًا مهمًا في تطبيق هذه التشريعات من خلال الإشراف المهني، مما يعكس تكامل الأدوار بين النص القانوني والتطبيق العملي في تنظيم مهنة المراجعة وضمان فاعليتها (Messier, Glover, & Prawitt, 2022).

2-3-2 القانون التشريعي المنظم لمهنة المراجعة في ليبيا

يُعد القانون رقم (116) لسنة 1973م بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة الحجر الأساس للإطار التشريعي لمهنة المراجعة في ليبيا. فقد صدر هذا القانون عن مجلس قيادة الثورة عام 1973، وكان أول محاولة شاملة لتنظيم المهنة ووضع ضوابط لممارستها في البيئة الليبية (البهلول، 2000، ص. 10). نص القانون رقم 1973/116 على إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بوصفها هيئة مهنية تتولى تنظيم شؤون الممارسين للمهنة والإشراف عليهم. كما حدّد شروط القيد في سجلات النقابة وفصل المؤهلات العلمية والخبرات العملية المطلوبة للحصول على ترخيص مزاوله المهنة كمراجع قانوني (نقابة المحاسبين والمراجعين، 2024). على سبيل المثال، يشترط القانون حصول المتقدم على مؤهل جامعي في المحاسبة أو ما يعادله، إضافة إلى خبرة عملية لمدة محددة في مجال المحاسبة أو المراجعة قبل منحه الترخيص (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024). كذلك ألزم القانون المراجع القانوني بأداء قسم اليمين قبل مباشرة عمله، لضمان التزامه بأمانة وحيادية المهنة (قانون تنظيم المهنة، 1973، المادة 14).

من الجوانب المهمة التي تناولها القانون 116 لسنة 1973 وضع قواعد لأخلاقيات وسلوكيات المهنة، حيث تضمّن مواد تنص على ضرورة التزام المحاسب أو المراجع بمبادئ الشرف والنزاهة والاستقامة وأداء الواجبات المهنية على أكمل وجه (قانون تنظيم المهنة، 1973، المواد 49-52). كما خوّل النقابة صلاحية تأديب الأعضاء الذين يخلّون بقواعد السلوك المهني، وذلك وفق لائحة جزاءات تصدرها النقابة بموافقة الجهات الرسمية المختصة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024). وعلى الصعيد التنظيمي، قسم القانون جداول القيد في النقابة إلى جداول للمحاسبين والمراجعين المشتغلين وأخرى لغير المشتغلين، وأقرّ تصنيفاً لفئات العضوية (مشتغل، مساعد، إلخ) بناءً على المؤهلات والخبرة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024).

صدرت عن هذا القانون لائحة تنفيذية بقرار مجلس الوزراء رقم (82) لسنة 1975م، لتعزيز التفاصيل التطبيقية لأحكامه. وقد ظلت أحكام قانون 1973/116 ولائحته التنفيذية الإطار القانوني الرئيسي لمهنة المراجعة في ليبيا حتى الوقت الحاضر (محمد، 2005، ص. 33). ورغم مرور عقود على صدوره، فإنه لم يطرأ عليه تعديل جوهري لمواكبة التطورات المهنية

الحديثة (البتى، 2018، ص. 28). وقد أشار عدد من الباحثين إلى وجود قصور في بعض نصوص هذا القانون وعدم كفايتها لتلبية احتياجات المهنة حاليًا، خاصة في ظل المعايير الدولية الراهنة للمراجعة والتطورات في بيئة الأعمال (محمد، 2005، ص. 35). فمثلاً، لا يتضمن القانون صراحةً معايير مهنية تفصيلية للمراجعة، بل جاءت الضوابط متناثرة في مواده بشكل لا يرقى إلى إطار معايير متكامل (اليسير وفرج، 2023، ص. 56). كذلك يُؤخذ على القانون اشتراطه أن يكون مزاول المهنة لبيّي الجنسية فقط، مما يشكّل عائقاً أمام الاستفادة من خبرات المراجعين الأجانب أو الشركات الدولية داخل ليبيا (البتى، 2018، ص. 30). وقد خلّصت دراسات تحليلية إلى أن الإطار التنظيمي الحالي لا يستوفي جميع الخصائص الأساسية للتنظيم المهني الحديث، مما أثر سلباً على مستوى المهنة ومكانتها المجتمعية (البتى، 2018، ص. 31). بناءً على ذلك، أوصت تلك الدراسات بضرورة تحديث القانون وإجراء تعديلات جوهرية عليه لسد الثغرات القائمة ومواكبة التطورات المحلية والدولية في مجال المحاسبة والمراجعة (البهلول، 2000، ص. 85؛ البتّى، 2018، ص. 32). وجدير بالذكر أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين نفسها قدمت العديد من المقترحات إلى الجهات الرسمية منذ سنوات من أجل تعديل القانون 1973/116 وتطوير تنظيم المهنة، إلا أنها لم ترى النور حتى الآن (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2018).

عموماً، يمثل القانون رقم 116 لسنة 1973 المرجع التشريعي الأساسي الذي تُبنى عليه ممارسة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. فهو الذي أنشأ الإطار المؤسسي للمهنة (النقابة)، ووضع شروط وتأهيل الممارسين، وحدد معايير السلوك المهني، وأرسى أسس المسؤولية التأديبية للمراجعين. وعلى الرغم من أن هذا القانون كان رائداً في وقته وساهم في تنظيم المهنة خلال العقود الماضية، إلا أن التغيرات الاقتصادية والتقنية تستوجب إعادة النظر فيه. إن تطوير الإطار التشريعي بات مطلباً ملحاً لضمان رفع مستوى أداء مهنة المراجعة في ليبيا وجعلها متوافقة مع المعايير الدولية ومتطلبات البيئة المحلية الحديثة (مفتاح، 2017، ص. 22).

2-3-3 القوانين التجارية وقوانين الشركات ذات الصلة بالمراجعة

إلى جانب القانون الخاص بتنظيم المهنة، هناك عدد من القوانين التجارية وقوانين الشركات في ليبيا تتضمن أحكاماً تتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بمهنة المراجعة ووجوب

تعيين مراجعين خارجيين للمنشآت. ويأتي في مقدمة هذه القوانين القانون التجاري الليبي وقانون النشاط التجاري رقم (23) لسنة 2010م. فقد أكد قانون النشاط التجاري لسنة 2010 على إلزامية تعيين مراجع حسابات خارجي للشركات وفق ضوابط محددة. وتنص المادة (371) من هذا القانون على أنه "يجب على كل شركة منظمة بأحكام هذا القانون أن تعين مراجع حسابات خارجياً أو أكثر... على أن يكون من الأشخاص المرخص لهم بممارسة المهنة" (قانون النشاط التجاري، 2010، المادة 371). كما أوجبت المادة المذكورة وغيرها من المواد المرتبطة بها عرض تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية على الجمعية العمومية للشركة في اجتماعها السنوي العادي لاعتمادها. وبموجب القانون، فإن الشركات المساهمة وغيرها من الكيانات الكبرى ملتزمة بتكليف مراجع خارجي أو أكثر (حسب حجم رأس المال الذي يحدده القانون أو اللوائح) لمراجعة حساباتها سنوياً، على أن يكون المراجع مستقلاً ومرخصاً (قانون النشاط التجاري، 2010، المادة 377). كما حدد القانون آلية تعيين وعزل المراجع الخارجي عبر الجمعية العمومية، وضرورة إيداع نسخة من تقرير المراجعة والميزانية لدى السجل التجاري خلال مدة محددة من تاريخ اعتمادها (قانون النشاط التجاري، 2010، المادة 377). هذه الأحكام جاءت لتعزز مبدأ الرقابة المالية على الشركات التجارية وضمان شفافية أدائها المالي، ولا سيما بعد تحديث الإطار القانوني للتجارة في ليبيا عام 2010. يُذكر أن التشريع التجاري الليبي السابق (قبل 2010) لم يكن ينص بشكل واضح على وجوب تعيين مراجع خارجي للشركات المساهمة، مما اعتُبر إحدى نقاط الضعف في الرقابة على الشركات آنذاك (البهلول، 2000، ص. 45). وقد جاء قانون 2010/23 ليسدّ هذه الثغرة عبر فرض مراجعة خارجية مستقلة في الشركات، الأمر الذي ينسجم مع الممارسات الدولية في حوكمة الشركات.

وبالإضافة إلى قانون النشاط التجاري، هناك قوانين قطاعية خاصة تُلزم المؤسسات بتعيين مراجعين خارجيين وتضع شروطاً لتنظيم عملهم. ومن أبرزها قانون المصارف رقم (1) لسنة 2005م الذي يُعدّ الإطار القانوني الحاكم للنشاط المصرفي في ليبيا. يحتوي هذا القانون على مواد تفصيلية حول الرقابة على المصارف، من ضمنها اشتراط قيام كل مصرف بتكليف مراجعين قانونيين لمراجعة حساباته السنوية. فقد نصّت المادة (83) من قانون المصارف 2005 على أنه "على كل مصرف أن يعهد بفحص حساباته سنوياً إلى مراجعين قانونيين، تختارهما الجمعية العمومية للمصرف من بين المقّدين في سجل المراجعين المعتمدين" (قانون المصارف،

2005، المادة 83). ويُلزم القانون المراجعين القانونيين المعيّنين لأي مصرف بالتحقق من التزام إدارة المصرف بالمعايير المحاسبية والمصرفية المعمول بها، والتأكد من سلامة المركز المالي للمصرف وملاءته وفقاً للمعايير المحلية والدولية (قانون المصارف، 2005، المادة 85). كما أوجب القانون على الجهات الخاضعة لرقابة مصرف ليبيا المركزي (كالمصارف التجارية وشركات الاستثمار المالية) أن تعهد بفحص حساباتها سنوياً إلى مراجعين قانونيين مستقلين (أبو سينية، 2021). هذه المتطلبات التشريعية للمراجعة في القطاع المصرفي تهدف إلى تعزيز الثقة في البيانات المالية للمصارف وحماية أموال المودعين، خاصة أن القطاع المصرفي عصب الاقتصاد ويتطلب أعلى درجات الانضباط والرقابة. ويلاحظ أن اشتراط تعيين مراجعين اثنين لكل مصرف (بدل مراجع واحد) يعكس حرص المشرّع على زيادة مستوى التدقيق والتحقق المزدوج، وهو اتجاه معمول به في بعض الدول لضمان مزيد من الموضوعية في مراجعة الحسابات المصرفية.

إلى جانب ذلك، هناك تشريعات اقتصادية ومالية أخرى تمس مهنة المراجعة بشكل غير مباشر. فعلى سبيل المثال، قانون سوق المال (إن وجد تنظيم خاص لسوق الأوراق المالية في ليبيا) من شأنه أن يتضمن إلزام الشركات المدرجة في السوق بتعيين مراجع حسابات معتمد وتقديم تقارير مالية مدققة وفق معايير محددة. وكذلك قوانين الهيئات والشركات العامة (مثل القانون رقم 23 لسنة 2010 سالف الذكر، وقانون رقم 15 لسنة 2003 بشأن الشركات العامة سابقاً) عادة ما تحتوي على نصوص توجب فحص الحسابات بواسطة مراجع خارجي خاصة في الشركات التي تمتلك الدولة نسبة فيها. وبشكل عام، يمكن القول إن مجمل المنظومة التشريعية التجارية والاقتصادية الليبية خلال العقدين الأخيرين اتجهت إلى تعزيز متطلبات المراجعة الخارجية المستقلة في مختلف أنواع الكيانات التجارية والمالية. وقد جاء ذلك استجابةً للحاجة إلى تطوير بيئة الأعمال وتحسين مستوى الشفافية والافصاح المالي، وجذب الاستثمار عبر تبني ممارسات الحوكمة الرشيدة التي تشترط وجود مراجعة حسابات قوية ومحايدة (مفتاح، 2017، ص. 18).

2-3-4 التعليمات والضوابط الصادرة عن مصرف ليبيا المركزي

مصرف ليبيا المركزي باعتباره السلطة النقدية والرقابية على القطاع المصرفي والمالي في الدولة، له دور محوري في تنظيم مهنة المراجعة من خلال إصداره تعليمات وضوابط رقابية تسري على المصارف والمؤسسات المالية. هذه التعليمات تكمل التشريعات الرسمية وتهدف إلى ضمان جودة أعمال المراجعة وامتثالها للمعايير المطلوبة، لا سيما في المؤسسات الخاضعة لرقابة المصرف المركزي.

من أبرز إسهامات مصرف ليبيا المركزي في هذا الصدد إنشاء سجل خاص لمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المعتمدة لدى المصرف. فلا يُسمح لأي مكتب أو مراجع قانوني بمراجعة حسابات المصارف وغيرها من المؤسسات المالية إلا بعد تسجيله في سجل المصرف المركزي واستيفائه لمعايير وشروط الاعتماد المهنية (مصرف ليبيا المركزي، 2015، مادة 14). وقد أصدر المصرف سلسلة من المنشورات الدورية التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين مع المصارف. على سبيل المثال، يُلزم المصرف المركزي جميع المصارف بتزويده ببيانات حول تعيين المراجعين الخارجيين وتقاريرهم، ويتابع مدى التزام المصارف بتغيير المراجع كل بضعة سنوات منعاً لتضارب المصالح وضمان استقلالية المراجع (مصرف ليبيا المركزي، 2018). كما وضع المصرف معايير رقابية صارمة على أداء المراجعين، منها ضرورة التزامهم بالمعايير الدولية للمراجعة (ISA) والمعايير المحاسبية الدولية (IFRS) عند تدقيق حسابات المصارف، والتأكد من تطبيق المصارف لتلك المعايير (مصرف ليبيا المركزي، 2010). ويقوم المصرف عبر إدارة الرقابة على المصارف والنقد بمراجعة تقارير المراجعين عن البنوك وتقويم جودة عملهم، وقد يتدخل في حال وجود ملاحظات جسيمة أو تقصير من قبل مراجع ما.

من التعليمات المهمة أيضًا ما أصدره المصرف المركزي لتنظيم مكاتب وشركات الصرافة، حيث ألزم كل مكتب أو شركة صرافة بتعيين مراجع حسابات سنويًا لمراجعة حساباتها خلال مدة لا تزيد عن ستة أشهر من بداية كل سنة مالية، بشرط أن يكون ذلك المراجع مسجلًا لدى المصرف المركزي (مصرف ليبيا المركزي، 2015، مادة 14). وإذا قصر أي مكتب صرافة في تعيين مراجع خارجي معتمد، خول المصرف المركزي نفسه صلاحية تعيين مراجع لتلك الجهة وتحديد أتعابه وإلزامها بسدادها (مصرف ليبيا المركزي، 2015، مادة 14). ليس هذا فحسب، بل للمصرف المركزي أيضًا حق تعيين مراجع خارجي إضافي لأي مؤسسة مالية إذا

رأى ضرورة لذلك لتعزيز الرقابة، ويحدد مدة عمله وأتعابه (مصرف ليبيا المركزي، 2015، مادة 14). هذه الإجراءات تظهر مدى حرص المصرف المركزي على إحكام الرقابة المزدوجة على المؤسسات المالية، عبر ضمان وجود مراجعين خارجيين مؤهلين ومن جانب آخر الاحتفاظ بصلاحيات الرقابة المباشرة من قبل المصرف عند الحاجة.

إضافةً لما سبق، يعمل مصرف ليبيا المركزي بالتنسيق مع جهات أخرى - مثل ديوان المحاسبة - على توحيد معايير اعتماد المراجعين الخارجيين ورفع كفاءة عملهم. وقد عُقدت اجتماعات بين مسؤولي المصرف المركزي والديوان خلال السنوات الأخيرة لبحث تعديل الاشتراطات الواجب توافرها في مكاتب المراجعة المعتمدة، بهدف تطوير العمل المحاسبي والرقابي وتوحيد الضوابط المهنية (الوسط، 2021). ويندرج ضمن هذا التوجه وضع دليل حوكمة للمصارف يتضمن معايير لاختيار المراجعين القانونيين واستقلاليتهم وتحديد حد أقصى لسنوات التعاقد المستمر مع نفس المصرف، بما يتوافق مع أفضل الممارسات الدولية للرقابة المصرفية. كما يقوم المصرف المركزي بإصدار تعليمات رقابية دورية (منشورات) تتعلق بمتابعة المراجعين لأداء المصارف، مثل منشورات بشأن ضرورة تقييم المراجعين لقدرة المصارف على الاستمرار (مبدأ الاستمرارية) واختبارات الجهد وغيرها (الباحث، 2020).

وخلاصة القول، فإن تعليمات مصرف ليبيا المركزي تشكّل بُعدًا تنظيميًا عمليًا يُعزّز الإطار القانوني الرسمي. فهي تضمن أن مهنة المراجعة تمارس في القطاع المالي وفق معايير عالية وتحت رقابة فعالة، مما يحمي الاقتصاد ويعزز الثقة في النظام المصرفي. ويلتزم المراجعون القانونيون المعتمدون لدى المصرف بتلك الضوابط، ويخضعون بدورهم لمساءلة المصرف المركزي حال الإخلال بواجباتهم المهنية تجاه المؤسسات التي يراجعونها. وهذا التكامل بين التشريع (كقانون المصارف) والتعليمات التنفيذية الصادرة عن المصرف المركزي يُمثّل نموذجًا لضمان جودة عمليات المراجعة واستقلاليتها في ليبيا.

2-3-5 دور ديوان المحاسبة في الرقابة على المهنة

يُعد ديوان المحاسبة الليبي أعلى هيئة رقابية مالية في الدولة، إذ يُمثّل جهاز الرقابة الخارجية الذي يتولى مراجعة وفحص الأموال العامة والتأكد من حسن إدارة المال العام. ودور الديوان يركّز بالأساس على القطاع الحكومي والجهات الممولة من الخزنة العامة، إلا أن أثره

يمتد بشكل غير مباشر إلى مهنة المراجعة ككل عبر إرساء معايير وضوابط للرقابة في القطاع العام قد تشكّل معايير مرجعية للمهنة عمومًا.

أنشئ ديوان المحاسبة الليبي لأول مرة في ستينيات القرن الماضي، ثم شهد تطورات في هيكله القانوني عبر السنين. خلال فترة النظام السابق، استُحدث ما عرف بـ "جهاز المراجعة المالية" بموجب القانون رقم (3) لسنة 2007، والذي اضطلع بمهام ديوان المحاسبة آنذاك. وبعد أحداث 2011، أعيد تفعيل دور ديوان المحاسبة بصيغته التقليدية، وصدر القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة ليحل محل قانون 2007 (قانون ديوان المحاسبة، 2013). وبموجب هذا القانون، أصبح الديوان هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية (البرلمان) تهدف إلى تحقيق رقابة فعّالة على المال العام والتحقق من ملاءمة نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة له (قانون ديوان المحاسبة، 2013، المادة 2).

يشمل الاختصاص الرقابي للديوان كافة الوحدات والمؤسسات الحكومية والهيئات العامة، بالإضافة إلى الشركات التي تساهم فيها الدولة بنسبة 25% فأكثر من رأس مالها، بل ويمتد إلى أي جهة أخرى تكلفه السلطة التشريعية أو تطلب منه الحكومة فحصها (قانون ديوان المحاسبة، 2013، المادة 3). وهذا يعني أن الديوان معني أيضًا بمراقبة الشركات المختلطة أو المشاريع الاستثمارية المشتركة مع الدولة والتي تُعيّن عادةً مكاتب مراجعة خارجية خاصة. يقوم الديوان في هذه الحالات بمراجعة التقارير المالية الصادرة عن المراجعين الخارجيين لتلك الشركات للتأكد من صحة النتائج المحاسبية وعدم وجود مخالفات تمس المال العام. كما يخوّل قانون الديوان له الاستعانة بمكاتب مراجعة من غير أعضائه للقيام بمراجعة وفحص حسابات الجهات الخاضعة لرقابته، كشركات القطاع العام، وذلك وفق ضوابط يحددها (جهاز المراجعة المالية، 2007، المادة 12). أي أن الديوان يستطيع تكليف مكاتب تدقيق مستقلة لمساعدته في إنجاز مهامه الرقابية على بعض المؤسسات، مع احتفاظه بسلطة الإشراف والتقييم لأداء تلك المكاتب.

ومن خلال ممارسته لمهامه، يساهم ديوان المحاسبة في رفع سوية مهنة المراجعة عبر اكتشاف أوجه القصور أو المخالفات في عمل المراجعين وتنبههم إليها. فعلى سبيل المثال، إذا تبين للديوان أثناء فحصه لمؤسسة عامة وجود تقصير أو إهمال من قبل المراجع الخارجي (سواء كان حكوميًا أو خاصًا) في كشف مخالفة معينة أو سوء تصرف مالي، فإنه يصدر توصيات وربما إجراءات تصحيحية. وفي بعض الحالات قد يوصي بعدم التعامل مجددًا مع مكتب مراجعة

معين إذا ثبت تقصيره الجسيم. وبهذا الشكل، يشكل الديوان جهة رقابة عليا على جودة أعمال المراجعة خاصة في القطاعات التي تتضمن أموال عامة أو دعم حكومي.

علاوة على ذلك، يضطلع الديوان بدور استشاري وتوجيهي للمشرع وللجهات التنفيذية فيما يتعلق بتطوير البيئة التشريعية والرقابية للمحاسبة والمراجعة. فقد خوله القانون “بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح المعمول بها” (قانون ديوان المحاسبة، 2013، المادة 2/بند 2). وبناء على ذلك يصدر الديوان تقاريره السنوية متضمنة ملاحظات وتوصيات لتحسين الأطر التنظيمية. وقد أشار الديوان في تقارير سابقة إلى الحاجة لتحديث الإطار القانوني لمهنة المحاسبة والمراجعة لمواكبة المتغيرات، وإلى ضرورة تعزيز استقلالية المراجع الخارجي في بعض الجهات وشروط اختياره (ديوان المحاسبة، 2020). كما يعمل الديوان بالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمراجعين على مسائل تأديبية وأخلاقية، حيث اشترط قانون النقابة (1973/116) سابقاً موافقة رئيس ديوان المحاسبة على لائحة الجزاءات التأديبية التي تعتمد النقابة للمحاسبين والمراجعين (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024، مادة تأديب الأعضاء). وهذا يعكس إدراك المشرع للدور التكميلي للديوان في ضبط أداء أهل المهنة وضمان عدم خروجهم عن تقاليد وأعرافها.

وبشكل موجز، يُمكن القول إن ديوان المحاسبة، رغم تركيزه على القطاع العام، يُشكل أحد أركان البيئة التنظيمية للمراجعة في ليبيا. فوجوده الفاعل يضمن أن عملية المراجعة - سواء من قبل مراقبي الحسابات الحكوميين أو المراجعين القانونيين الخاصين - تتم تحت مظلة رقابية عليا تصون المال العام وتلاحق أي انحرافات. كما أن تعاونه مع المصرف المركزي في المجال المصرفي ومع النقابة في المجال المهني، يجعل منه لاعباً أساسياً في رسم سياسات رفع كفاءة التدقيق المالي ومكافحة الفساد المالي والإداري. وفي ظل التوجهات الحديثة، يتوقع أن يستمر دور الديوان بالتعاظم كجزء من منظومة الحوكمة ومكافحة الفساد في ليبيا، مما سينعكس إيجاباً على مهنة المراجعة ومكانتها.

2-3-6 دور النقابات المهنية والهيئات الرقابية ذات العلاقة

تلعب النقابات والهيئات المهنية دوراً جوهرياً في الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة، نظراً لمسؤوليتها عن تمثيل المهنيين والدفاع عن مصالحهم وتنظيم شؤونهم الداخلية بما يكمل عمل

الجهات الرسمية. وفي ليبيا، تتمثل النقابة المعنية أساسًا في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين التي أنشئت بموجب القانون رقم 116 لسنة 1973، كما سبقت الإشارة. هذه النقابة هي الجسم المهني الجامع للمحاسبين والمراجعين في البلاد، وتهدف بحسب قانون إنشائها إلى "تنظيم قطاع العاملين في الشؤون المحاسبية والارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمهنة والمحافظة على كرامتها" (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024). وتضطلع النقابة بعدة مهام تنظيمية وتطويرية مهمة، منها:

- منح عضوية النقابة وقيد المحاسبين والمراجعين في جداول المشتغلين وغير المشتغلين : حيث تقوم بدراسة طلبات الانتساب والتأكد من استيفاء المتقدمين لشروط التأهيل العلمي والخبرة العملية المنصوص عليها قانونًا قبل قيدهم كمراجعين قانونيين (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024، شروط العضوية).
- وضع الضوابط الداخلية للمهنة : مثل إصدار ميثاق آداب وسلوك مهني بالتشاور مع الجهات المختصة، ووضع لوائح الجزاءات التأديبية للمخالفين لقواعد السلوك المهني (بما يحفظ للمهنة احترامها وهيبتها)، وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية ورئيس ديوان المحاسبة (كما تطلب القانون) (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024).
- تنظيم برامج التدريب والتطوير المهني المستمر : حيث تسعى النقابة إلى متابعة تطورات علوم المحاسبة والمراجعة في الداخل والخارج وتوصيلها للأعضاء عبر الندوات والدورات والنشرات الدورية. كما تشجع على البحث العلمي في مجالات المحاسبة والمراجعة وتساهم في نشره، ولها مجلة دورية محكمة باسم "مجلة دراسات محاسبية" تصدر بإشراف هيئة البحث العلمي الليبية (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024).
- خدمة الأعضاء اجتماعيًا ومهنيًا : من خلال توفير صندوق للإعانات والمعاشات التقاعدية لأعضاء النقابة، والسعي لتوفير الرعاية الاجتماعية لهم، والدفاع عن مصالحهم المشروعة أمام الجهات المختلفة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، 2024).

إن وجود نقابة فاعلة للمحاسبين والمراجعين يُعتبر أحد مقومات تعزيز ضبط المهنة ذاتيًا (Self-regulation) بالتوازي مع الضبط القانوني الرسمي. فالنقابة بحكم قربها من الميدان أقدر على معرفة مشكلات المهنة العملية، وبالتالي تستطيع التعاون مع المشرّع والجهات الرقابية

لاقتراح حلول وتطوير التشريعات. وقد قامت النقابة بالفعل على مر السنوات بعقد مؤتمرات وملتقيات ناقشت واقع المهنة، ورفعت توصيات بشأن تعديل قانون تنظيم المهنة وتبني معايير محاسبية ومراجعة حديثة في ليبيا (البتى، 2018، ص. 29). ومن النقاط التي طالبت بها النقابة مراراً إعادة النظر في تأهيل المراجع القانوني عبر اشتراط امتحانات مهنية أو شهادات تخصصية أسوة بالدول الأخرى، وكذلك فتح المجال أمام التعاون مع الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للاستفادة من خبراتهم في تطوير المهنة محلياً (البهلول، 2000، ص. 90).

بالإضافة إلى النقابة، هناك هيئات رقابية أخرى ترتبط بالمهنة بشكل أو بآخر. من ذلك مثلاً هيئة سوق المال الليبية (إنشئت بموجب قانون سوق المال رقم 11 لسنة 2010) والتي يقع ضمن اختصاصها مراقبة الشركات المدرجة في سوق المال والتأكد من التزامها بمعايير الإفصاح المالي. هذه الهيئة تلزم الشركات الخاضعة لها بتقديم قوائم مالية مدققة من مراجعين قانونيين معتمدين، ومن ثم فهي تشترط وجود مراجعين على قدر من الكفاءة ومسجلين رسمياً. كما أن هيئة سوق المال تملك صلاحية معاقبة الشركات أو المراجعين في حالة وجود تلاعب أو تضليل في التقارير المالية المقدمة إلى المستثمرين. وبالتالي فهي تشكّل عنصر رقابي إضافي يضمن جودة عمليات المراجعة في قطاع الشركات المساهمة العامة.

كذلك، هناك هيئة الرقابة الإدارية التي تراقب سلامة الإجراءات الإدارية والمالية في الأجهزة الحكومية. ورغم أن نطاق عملها إداري بالأساس، إلا أنها قد تتقاطع مع عمل المراجعين الداخليين والخارجيين في الوحدات الحكومية عندما ترصد مخالفة أو هدراً مالياً نتج - مثلاً - عن تقصير في عملية المراجعة الداخلية. وعليه، قد توجّه ملاحظات لتحسين نظم المراجعة الداخلية أو التنسيق بين المراجع الخارجي وإدارات التفتيش المالي داخل المؤسسة الحكومية.

ولا يفوتنا الإشارة إلى الالتزامات الدولية المترتبة على انخراط ليبيا في الاقتصاد العالمي ومنظمة التجارة العالمية مستقبلاً. فهذه قد تتطلب تحرير قطاع الخدمات المهنية بما فيها المحاسبة والمراجعة، والسماح بدخول شركات تدقيق دولية. لذا فإن النقابة والهيئات المهنية ستكون أمام تحدي رفع تنافسية المراجع الليبي وتأهيله بمعايير عالمية، وكذلك مواءمة الأطر التنظيمية مع المتطلبات الدولية. وقد تناولت بعض الدراسات هذا الجانب مشيرةً إلى ضرورة إزالة القيود التشريعية التي لا تسمح لغير الليبيين بمزاولة المهنة في ليبيا، لأنها قد تعيق الوفاء

بالتزامات اتفاقيات تحرير التجارة في الخدمات (البتى، 2018، ص. 31). كما أكدت تلك الدراسات على أهمية استحداث هيئة مستقلة لمراقبة جودة أداء المراجعين (Audit Oversight Body) أسوةً بالعديد من الدول، تتولى فحص تقارير المراجعين ومراجعة جودة عمليات التدقيق لضمان الامتثال للمعايير المهنية (محمد، 2005، ص. 40). حاليًا، هذا الدور تؤديه النقابة بقدرات محدودة، ولكن ربما تستدعي التطورات إنشاء كيان تنظيمي متخصص في مراقبة وضمان جودة التدقيق.

بالإجمال، يُعتبر التكامل بين دور النقابة المهنية والأجهزة الرقابية عنصرًا ضروريًا لنجاح الإطار القانوني الناظم لمهنة المراجعة. فالقوانين واللوائح وحدها لا تكفي لضمان جودة التطبيق ما لم يكن هناك وعي والتزام مهني داخلي يعزز دور النقابة، وكذلك رقابة فاعلة يعززها دور الديوان والمصرف المركزي وهيئة سوق المال. ومن حسن الحظ أن هناك تواصل مستمر بين هذه الأطراف في ليبيا؛ حيث شهدت الفترة الماضية عقد ورش عمل واجتماعات مشتركة لبحث معوقات المهنة وسبل تطويرها (مؤسسة التطوير الاقتصادي، 2022). ويتطلع المهنيون اليوم إلى ترجمة هذه الجهود إلى تحديثات تشريعية وتنظيمية ملموسة ترتقي بمهنة المراجعة في ليبيا، سواء عبر تعديل قانون 1973 أو إصدار تشريع حديث للمهنة، وكذلك عبر تبني معايير محاسبية ومراجعة دولية بصورة رسمية، وتأهيل الممارسين بما يتوافق وهذه المعايير (مفتاح، 2017، ص. 25).

خلاصة الفصل

يخلص الفصل الثاني إلى أن المراجعة الخارجية أصبحت من الوظائف المهنية الأساسية التي تُسهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية ورفع مستوى الثقة بين المنشأة وأصحاب المصالح، باعتبارها عملية منهجية يقوم بها طرف مستقل ومحايّد لفحص السجلات والدفاتر والمستندات وتقييم الأدلة بشكل موضوعي، وصولاً إلى إبداء رأي فني حول مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج الأعمال. وقد بيّن الفصل أن الاهتمام بالمراجعة الخارجية ارتبط بتطور النشاط الاقتصادي واتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات المساهمة، وما نتج عن ذلك من انفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي جعل وجود المراجع الخارجي ضرورة للحد من تعارض المصالح وتقليص فجوة المعلومات. كما تناول الفصل التطور التاريخي للمراجعة من التركيز التفصيلي على اكتشاف الأخطاء والغش إلى الاعتماد المتزايد على نظم الرقابة الداخلية وأساليب المعاينة الإحصائية، مع تحول الهدف الجوهري نحو إصدار تقرير مهني محايد عن عدالة العرض. واستعرض الفصل أنواع المراجعة الخارجية القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية، ثم أوضح أهدافها الرئيسية والمساندة، وخصائصها بوصفها عملية هادفة ومنظمة يُمارسها مراجع مستقل وتنتهي بتقرير يمثل قناة اتصال أساسية للمستخدمين. كذلك عرض معايير المراجعة وفروضها المهنية، مؤكداً أن جودة عمل المراجع تتوقف على التخطيط السليم، وكفاية الأدلة، والالتزام بمعايير التقرير والإفصاح، إلى جانب توافر صفات المراجع من أمانة وكفاءة واستقلال وسرية، وما يرتبط بذلك من حقوق تمكّنه من أداء مهامه وواجبات تُحمّله مسؤوليات مهنية وقانونية. وفي ضوء التحولات الحديثة، أبرز الفصل أهمية الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات ودور المراجع في تقييمها وفق مداخل حديثة قائمة على الرقابة والمخاطر وخدمات الثقة. كما أفرد الفصل مساحة لقواعد السلوك المهني باعتبارها الضمانة الأخلاقية للمهنة، من نزاهة وموضوعية واستقلال وسرية وكفاءة وعناية واجبة وسلوك مهني وضوابط للأتعاب والإعلانات. وأخيراً، انتهى الفصل إلى أن ممارسة المراجعة الخارجية في ليبيا تتأسس على منظومة قانونية وتنظيمية تشمل تشريعات تنظيم المهنة وقوانين النشاط التجاري والمصارف، وتعليمات مصرف ليبيا المركزي، ودور ديوان المحاسبة والنقابة والهيئات الرقابية، بما يجعل فاعلية المراجعة الخارجية حصيلة تكامل بين الإطار التشريعي والالتزام المهني وجودة التطبيق العملي، لضمان تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية وخدمةً لاحتياجات المستخدمين.

الفصل الثالث:

التقارير المالية

- **المبحث الأول:** مفهوم التقارير المالية وأهميتها.
- **المبحث الثاني:** فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية.
- **المبحث الثالث:** تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

مقدمة:

تعدّ التقارير المالية إحدى الأدوات الأساسية التي تُستخدم لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية داخل المنشأة وخارجها، مثل المستثمرين، والمقرضين، والإدارات الحكومية، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية. وتهدف هذه التقارير إلى عرض نتائج نشاط المنشأة ومركزها المالي في فترة زمنية محددة، بما يمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالاستثمار والتمويل والتخطيط المستقبلي (حسن، 2018، ص 22).

وتُعدّ جودة التقارير المالية من أهم العوامل التي تعزز الثقة بين المنشآت ومستخدمي المعلومات، إذ تعتمد بدرجة كبيرة على التزام المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح بشفافية عن جميع المعلومات الجوهرية (الزعبي، 2020، ص 57). كما أن المراجعة الخارجية تمثل وسيلة أساسية للتحقق من مدى مصداقية هذه التقارير، وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية أو التلاعب في عرض البيانات المالية (إسماعيل، 2021، ص 45).

وبذلك، تُسهم التقارير المالية ذات الجودة العالية في تعزيز كفاءة الأسواق المالية، ودعم الحوكمة المؤسسية، وتحسين ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في الأداء المالي للمنشآت (الصحن وآخرون، 2004، ص 103).

ومن هذا المنطلق بدأت العديد من المنظمات المهنية، وبعض الهيئات الدولية تطالب بضرورة توفير نظام جيد ومتكامل للحوكمة داخل الشركة، بطريقة يمكن من خلال هذا النظام الحصول على التأكيدات بشأن كفاءة عملية إعداد التقارير المالية، والمحافظة على مستويات مقبولة من المخاطر، بحيث يكون نظام الحوكمة أحد وسائل الرقابة على الإدارة، وإمكانية المحاسبة في حال حدوث أي تلاعب في القوائم المالية، وتقوم من خلال آلياتها ودعائمها بالإشراف على المراجعين الداخليين والخارجيين، الأمر الذي حتما سيؤدي إلى تحقق جودة التقارير المالية. (قداري، 2015، ص 107)

المبحث الأول:

مفهوم التقارير المالية وأهميتها

3-1-1 تمهيد:

تُعَدّ التقارير المالية إحدى مكونات نظام المعلومات المحاسبية، سواء أكان النظام يدوياً أم محوسباً، إذ يكمن الاختلاف في سرعة إعداد التقارير ودقتها ومراجعتها وتدقيقها. وتُعتبر التقارير المالية مخرجات نهائية لنظام المعلومات المحاسبية، تُستخدم لتزويد المستفيدين بالمعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما تُعدّ أداة الاتصال الرئيسة بين النظام المحاسبي ومستخدمي المعلومات الداخليين والخارجيين (هلال وعبد العزيز، 2019، ص 112).

ولقد أصبح الفساد المالي سمةً من سمات العصر الحديث، حيث لم ينجُ منه أيُّ من دول العالم، سواء المتقدمة أو النامية، الغنية أو الفقيرة، إذ تختلف مظاهره من حيث الشكل والعمق. ففي الدول المتقدمة يأخذ الفساد المالي طابعاً قانونياً يستند إلى استغلال الثغرات التشريعية والتنظيمية، بينما في الدول النامية يكون أكثر وضوحاً وأشدّ تأثيراً في بنية الاقتصاد وأدائه العام (البيوض وعوض، 2020، ص 54).

3-1-2 مفهوم التقارير المالية

تُعَدّ التقارير المالية محوراً مهماً من محاور تنشيط فعالية أسواق الأوراق المالية، حيث من خلالها يمكن الاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، وذلك من خلال ما توفره من المعلومات التي تعرف على المركز المالي وما حققته الشركة من نتائج. (السيدة، 2020، ص 26) وتعرف التقارير المالية بأنها مخرجات النظام المحاسبي، والتي عن طريقها يتم عرض وتوصيل المعلومات الاقتصادية في المنشأة إلى المستفيدين من هذه المعلومات الاقتصادية الرشيدة. (Agbenyo et al., 2018, p. 3)

3-1-3 أهمية التقارير المالية:

تتبع أهمية التقارير المالية من خلال اعتماد العديد من الجهات المستخدمة لها على المعلومات المحاسبية الموجودة في تلك التقارير؛ لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، حيث تتسع فئات مستخدمي التقارير، لتشمل جميع من لهم مصلحة في الشركة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتوسع

المعلومات التي تحتاجها كل فئة من هذه الفئات تبعاً لطبيعة كل فئة. لكن الاحتكام إلى الجدوى الاقتصادية، الذي يتطلب المقارنة بين الفائدة المحققة من المعلومات المحاسبية من جهة، وتكلفة إعداد ونشر هذه المعلومات من جهة أخرى، يجعل إعداد تقارير مالية خاصة بتنوع مستخدمي المعلومات أمراً غير واقعي، لذا تم اعتماد منهج التقارير المالية متعددة الأغراض، أي بإعداد قوائم مالية تتضمن معلومات عامة عن الشركة، وضمن توفير الحدود الدنيا من الإفصاح الذي يخدم أغراض كل فئة من فئات المستخدمين لتلك التقارير، بحيث تشمل هذه التقارير معلومات عن النشاط التمويلي، والتشغيلي، والاستثماري، والتسويقي لشركة، وكذلك بعض المعلومات الاقتصادية أو السياسية التي تؤثر على نشاط الشركة. (الحيارى، 2017، ص88)

ويعبر التقرير الذي يعده المراجع على ما قام به من عمل شامل، ورأيه في مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجلها، بمثابة وثيقة مكتوبة يقدم فيها المراجع الناتج النهائي لعمله. ومن ثم فإن هذا التقرير يكتسب أهمية خاصة لعملية المراجعة ككل، حتى أن هناك من يعتقد أن هذا التقرير هو محور عملية المراجعة ذاتها التي تتم كافة الخطوات الأخرى حوله، ولكي تصب فيه في النهاية. كما تلعب التقارير المالية دوراً مهماً في إمداد الأطراف المهتمة بالمنشأة مستثمرين، ودائنين، ومدققين، بالمعلومات المهمة حول أداء المنشأة، فضلاً عن الإدارة التي تهتم بالمنتج النهائي للمحاسبة.

وقد برز دور التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لمستخدميها في صنع القرارات، لذا يجب أن تتصف المعلومات المالية المتضمنة في تلك التقارير بعدة مزايا، تعرف بالخصائص النوعية للتقارير المالية، وهدفها هو ضمان أن تكون المعلومات المقدمة بالجودة الكافية لمساعدة مستخدمي تلك التقارير في صنع القرارات، وقد تم تحديد تلك الخصائص من خلال تضافر جهود بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والمجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية، وانقسمت هذه الخصائص على نوعين: خصائص أساسية وأخرى ثانوية أو معززة، حيث يشترط أن تتصف المعلومات المتضمنة في التقارير المالية بالخاصتين الأساسيتين؛ حتى تكون مفيدة في صنع القرارات المناسبة، وتعد الخصائص النوعية الثانوية معززة للتقارير المالية في تحسين فائدة المعلومات، وتساعد في اتخاذ خيارات بين المعلومات التي تتصف بامتلاكها الخصائص الأساسية. (الحيارى، 2017، ص8)

3-1-4 معايير إعداد التقارير:

يُعد تقرير المراجعة بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة، ولذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير، تعد كإرشادات عامة لإعداد التقرير، وهي على النحو الآتي:

أ- معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية: (مصطفى الخضير، 2016، ص54)

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ومهنيًا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية. بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يتضمن صدق هذه القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت تحريفات غير معتمدة أي أخطاء، أم تحريفات محتملة أي غش (الخضير، 2016، ص54)

ب- معيار الإشارة إلى ظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار إشارة مراجع الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراع فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة. كما يهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدف رئيسي، هو: التأكد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغيير في المبادئ المحاسبية، أو بطرق تطبيق تلك المبادئ. (الخضير، المرجع السابق، ص56).

ج- معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة مقبولة. فإذا انتهى المراجع إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية غير كافٍ، أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس لديه السلطة لإجبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح الكافي، ومع هذا، فإن المراجع يستطيع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، من خلال تضمينه الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحاً غير دقيق. غير أن ذلك يتطلب منه مسؤولية إعداد المعلومات المالية المطلوبة. مع ذلك يجب على المراجع عدم إفشاء أي بيانات لا يتطلب الأمر إظهارها في القوائم المالية لكي تتماشى مع مبادئ

المحاسبة المتعارف عليها، إلا إذا وافق العميل على ذلك (وليام توماس، أمرسون هنكي، 1999، ص22).

د- معيار وحدة الرأي:

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل، وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية. وليس على أي منها أو بعضها فقط، أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث (محمد وعبد الوهاب، 2004، ص386).

3-1-5 أنواع التقارير المالية:

تقدم نظم المعلومات مجموعة كبيرة من التقارير، منها:

- **تقارير تخطيطية:** يتم اشتقاقها من الموازنات التقديرية، وتُعدّ هذه التقارير أداة عامة لمساعدة الإدارة في تقادي الأزمات التي تتعرض لها الشركة، نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة، وتحديد الموارد اللازمة للوصول إلى أهداف الشركة.
 - **تقارير رقابية:** وهي تقارير تقدم إلى المستويات الإدارية المختلفة، تهدف إلى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف الشركة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية ممكنة.
 - **تقارير تشغيلية:** تقارير تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل الشركة؛ لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوماً بيوم (دهمان، 2012، ص8).
- وتعد التقارير المالية عن فترات منظمة خلال حياة المنشأة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة للأطراف المستفيدة من تلك التقارير، وتنقسم على نوعين: (أبورية، 2014، ص23)

- **تقارير خاصة (داخلية):** وهي التقارير التي تعد خصيصاً لتحقيق هدف معين، أو بناء على طلب محدد، وفي العادة تكون التقارير الداخلية لخدمة إدارة المنشأة أو أصحابها، وليس هناك عدد أو شكل محدد لها، وهي تختلف باختلاف الغرض منها.
- **التقارير العامة (الخارجية):** وهي التقارير ذات الغرض العام، التي تعد لخدمة أطراف مختلفة خارج المنشأة، عادة ما يكون لهم اهتمامات مختلفة، ويلزم لإعداد هذه التقارير مجموعة من المعايير المحاسبية والمراجعة والمعايير المهنية الأخرى، من أهم هذه التقارير ذات الغرض العام

التقرير السنوي، الذي ينشر في نهاية السنة المالية، وتختلف إلزامية نشر بعض معلوماته و قوائمه المالية من دولة إلى أخرى بحسب التشريعات والقواعد المهنية المعمول بها في الدولة، وبوجه عام، فإن التقرير السنوي على القوائم المالية، والملاحظة المرفقة بها، و بعض المعلومات الأخرى المالية وغير المالية.

المبحث الثاني :

فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية

3-2-1 تمهيد:

تُعدّ جودة التقارير المالية إحدى الركائز الأساسية التي تُبنى عليها الثقة في الأسواق المالية، إذ تمثل هذه التقارير المصدر الرئيس للمعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وأصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتلعب مهنة المراجعة الخارجية دوراً محورياً في تعزيز مصداقية هذه التقارير من خلال التحقق من مدى عدالتها ودقتها في عرض المركز المالي ونتائج الأعمال (DeAngelo, 1981, pp. 183-184).

ومن بين العوامل التي أثارت اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية في السنوات الأخيرة مسألة فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، أي المدة الزمنية التي يستمر فيها المراجع في التعاقد مع نفس العميل. إذ يُعتقد أن طول فترة التعاقد قد يؤدي من جهة إلى زيادة معرفة المراجع ببيئة العميل وتحسين جودة المراجعة، بينما قد يؤدي من جهة أخرى إلى ضعف الاستقلالية وتراجع الموضوعية بمرور الوقت (Carey & Simnett, 2006, pp. 654-655).

وقد تناولت العديد من الدراسات والهيئات المهنية هذه القضية، من بينها هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) ومجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة، والذان شجدا على أهمية تحقيق التوازن بين الاستمرارية في التعاقد والحفاظ على استقلالية المراجع وجودة التقارير المالية (PCAOB, 2011, p. 3) كما أصدرت بعض المنظمات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) توصيات بضرورة وضع ضوابط تحدد مدة تعاقد المراجع الخارجي بما يضمن تعزيز الشفافية والمساءلة (IFAC, 2018, pp. 25-27; OECD, 2015, p. 42).

ومن هنا، تتجلى أهمية دراسة العلاقة بين فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، لما لهذه العلاقة من أثر مباشر في كفاءة الأسواق المالية وثقة مستخدمي القوائم المالية في نتائجها.

3-2-2 فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي

هناك العديد من المصطلحات التي تعبر عن تغيير المراجع الخارجي، حيث لا يوجد اتفاق واضح بين الباحثين حول استخدام المصطلح الذي يعبر عنه تغيير المراجع الخارجي، فاستخدمت بعض الدراسات مصطلح تغيير المراجع، واستخدم البعض الآخر مصطلح تناوب المراجع، في حين استخدم البعض الآخر مصطلح تبديل المراجع، واستخدم البعض الآخر مصطلح تدوير المراجع، وأخيراً استخدم آخرون مصطلح فترة الاحتفاظ بالمراجع. ومن ثم يمكن القول: إن مصطلح تغيير المراجع الخارجي يتخذ شكلين، وهما: تغيير شريك المراجعة، وتغيير مكتب المراجعة ككل.

ونتيجة للعديد من التعاريف التي تعبر عن مفهوم التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي، فقد أوضح قانون (Sarbanes Oxley) أن التغيير الإلزامي يعني فرض حد لعدد السنوات التي يمكن لمكتب مراجعة معين مراجعة نفس عميل المراجعة. (Dominic & Izedonmi, 2012, pp. 78–85) في حين يري البعض أن هذا يعنى تغيير شركة المراجعة بعد عدد معين من السنوات، على الرغم من كفاءة وجودة واستقلال شركة المراجعة. وعرفها آخرون بأنها تشير إلى تحديد فترة قصوى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع لشركة معينة، ثم يتم بعدها تغييره بمراجع آخر.

كما ورد في البند رقم 203 من قانون (Sarbanes Oxley)، ضرورة تغيير المراجع الخارجي، الذي يقوم بمراجعة إحدى المنشآت محل المراجعة، وذلك بعد مرور خمس سنوات، كما قرر البند رقم 207 من نفس القانون، بخصوص ضرورة تغيير الشركة – المكتب – المراجعة الخارجية، بعد مرور سبع سنوات من تاريخ بداية تقديم خدمة المراجعة الخارجية لنفس منشأة الأعمال التي تخضع للمراجعة . (Patrick & Stiglbauer, 2012, pp. 1–8)

فعلى الرغم من التعاريف العديدة التي تناولت التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي، فإنها تحمل نفس المعنى والمضمون. في حين أن فترة الاحتفاظ بالمراجع تشير إلى فترة العلاقة أو الارتباط بين المراجع الخارجي وعميله، والتي يظل خلالها المراجع مراجعاً لشركة معينة". أو يشير إلى الفترة التي تستفيد خلالها الشركة قيد المراجعة من خدمات مكتب مراجعة معين. (ريشو، 2013، ص72)

3-2-3 أنواع تغيير المراجع الخارجي:

يمكن تقسيم تغيير المراجع الخارجي وفقاً للمعيار على نوعين، هما:

(أ): أنواع تغيير المراجع الخارجي وفقاً للنطاق:

- تناوب الشريك المراجع: وهذا يعني تحديد حد أقصى لعدد السنوات التي يقوم فيها الشريك الرئيسي بالمراجعة داخل نفس المكتب القوائم المالية لشركة معينة.
- تغيير مكتب المراجعة: وهذا يعني تغيير مكتب المراجعة ككل، بعد عدد محدد من سنوات الارتباط بالشركة الخاضعة للمراجعة، ويمكن أيضاً تسمية تناوب شريك المراجعة بالتغيير الداخلي، في حين تسمية تغيير مكتب المراجعة بالتغيير الخارجي.

(ب): أنواع تغيير المراجع الخارجي وفقاً لدرجة الإلزام:

- التغيير الطوعي والاختياري للمراجع: وهو التغيير الذي يحدث نتيجة قرار طوعي واختياري من قبل المراجع نفسه، إما بالاستقالة، أو قرار طوعي حسب رغبة الشركة في عزل المراجع، وقد يؤدي ذلك إلى انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية وفي مهنة المراجعة، بسبب ما قد يُثار من أن تقرير المراجعة أصبح سلعة يتم شراؤها وبيعها، وأصبحت الشركات تتسوق الحصول على تقرير نظيف، ومن ثم فإن عملية التغيير الطوعي للمراجع تسمى ظاهرة تسوق الرأي. ويمكن القول إن هناك محددات تؤثر على تغيير المراجع الخارجي وعوامل مرتبطة بالمراجعين مثل (حجم مكتب المراجعة، التغيير في أتعاب عملية المراجعة، نوع تقرير المراجعة، وعوامل متعلقة بالشركة الخاضعة للمراجعة مثل (تغيير إدارة الشركة، حجم الشركة، التعثر المالي للشركة). (عبد الغفار، 2017، ص 109-143)

- التغيير الإلزامي للمراجع: حيث يتم تغيير المراجع الخارجي وفقاً لأحكام القانون والتشريعات، ففي بعض البلدان ينص القانون على انقضاء فترة محددة بعد التغيير الإلزامي للمراجع، قبل العودة مرة أخرى إلى نفس عميل المراجعة، وتسمى هذه الفترة بـ "فترة التوقف"، وقد اختلفت البلدان فيما بينها في تحديد الفترة التي يستمر خلالها المراجع في مراجعة القوائم المالية للشركة الخاضعة للمراجعة، قبل أن يتم تغييره إلزامياً، سواء أكان بتناوب شريك المراجعة أم تغيير مكتب المراجعة ككل.

(Rina & Asmara, 2018, pp. 115-116)

3-2-4 جودة التقارير المالية

❖ مفهوم جودة التقارير المالية:

جودة التقارير المالية هي تقرير يتم تقديمه بناءً على حالة الشركة، والتي تقل بسبب قدرة الممول على فهم المحاسبة، وتقل جودة التقارير المالية الممتازة من عدم تناسق المعلومات بين المدير والوكيل، وفقاً لالتزامات الشركة القانونية. وعند حدوث خطأ في أثناء عملية الإبلاغ، يقوم أمناء المراجعة باللجنة القانونية بتصحيحه على الفور؛ لتجنب خلق مشاكل للشركة. وتتمتع لجان المراجعة أيضاً بنفس القدرات المهنية التي يتمتع بها محامو الشركات، وتميل إلى التواصل بفعالية معهم في حل المشكلات التي لها آثار قانونية. وإن إنتاج تقارير مالية بارعة يرفع مستوى الموظفين المسؤولين عن إعداد البيانات النقدية. ويحتاج الموظف المشارك في النشاط إلى فهم كيفية تشغيل عملية المحاسبة، وممارستها على أساس قواعد الشركة. لذلك، تمنع البيانات المالية عالية الجودة الشركة من مواجهة حالة يكون فيها الاستثمار أقل، وتعمل كأداة لتحديد السياسات المالية المستقبلية. (هبة، 2017، ص 43-42)

تشير جودة التقارير المالية إلى ما تتصف به المعلومات من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف وخاصة الغش، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والرقابية، والمهنية، والفنية، لتحقيق الهدف من استخدامها. (موسى، 2017، ص 41).
تعتبر جودة التقارير المالية بصورة حقيقية وواقعية لواقع الشركة، كونها خالية من الأخطاء، والتحريف، والتزوير، والغش، والمعدة من دون تضخيم، بواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم وفق معايير عرض القوائم المالية، إذ تعد جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار، لما لها من تأثير في تحديد الإجراءات أو القرارات المتخذة.

هي أيضاً توفير معلومات ذات جودة عالية عن التقارير المالية المتعلقة بالكيانات الاقتصادية، والطبيعية المالية في المقام الأول، بحيث تكون مفيدة لصنع القرار الاقتصادي، وتوفير معلومات ذات جودة عالية حول التقارير المالية مهم؛ لأنه سيؤثر بشكل إيجابي على أصحاب رؤوس الأموال، والمساهمين، وأصحاب المصالح، وذلك يجعل أنشطة الاستثمار والائتمان وقرارات تخصيص الموارد المماثلة تعزز من كفاءة السوق بشكل عام. (إبراهيم وأحمد، 2013، ص 99).

كما عرفت جودة التقارير المالية بأنها المنفعة التي تحققها التقارير المالية لمستخدمي التقارير الحاليين والمرتبين، من خلال دقة العرض وعدالة التمثيل للواقع المالي للمنشأة، بما يتفق مع المعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية. (دهمان، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 15)

تأسيساً على ما سبق، تعني جودة التقارير المالية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والرقابية، والمهنية، والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. ونستنتج أيضاً أن جودة التقارير المالية هي التزام حقيقي من كافة الأطراف المعنية بإعداد وعرض القوائم المالية، بداية من المحاسب، ونهاية بالمراجع الخارجي، ويتحقق هذا الالتزام في ظل وجود نظام رقابة داخلية فعال وكاف، يمكن من خلاله اكتشاف ومنع الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها عند حدوثها، والتأكد من الالتزام بالقوانين وقواعد السلوك المهني، ومعايير المحاسبة والمراجعة، وكفاية وملاءمة الإفصاح في التقارير المالية، وكذلك التأكد من تدعيم استقلال المراجع الداخلي والخارجي، ويجب أن تكون التقارير المالية واضحة وبسيطة، ومفهومة للمستخدمين.

3-2-5 عناصر جودة التقارير المالية

وفقاً لـ IASB، يرتبط المبدأ الأساسي لتقييم جودة التقارير المالية بمصداقية أهداف وجودة المعلومات التي تم الكشف عنها في التقارير المالية للشركة. تعزز هذه الخصائص النوعية تسهيل تقييم فائدة التقارير المالية، مما سيؤدي أيضاً إلى مستوى عالٍ من الجودة. ولتحقيق هذا المستوى، يجب أن تكون التقارير المالية ممثلة بأمانة، وقابلة للمقارنة والتحقق، وفي الوقت المناسب، ومفهومة. ومن ثم، ينصب التركيز على وجود تقارير مالية شفافة، وعدم وجود تقارير مالية مضللة للمستخدمين؛ ناهيك عن أهمية الدقة والقدرة على التنبؤ كمؤشرات على جودة التقارير المالية العالية. كما هو محدد في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لمجلس معايير المحاسبة المالية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية، هناك عناصر متفق عليها لإعداد التقارير المالية عالية الجودة. وتشمل الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية الملاءمة، والتمثيل الصادق، وإمكانية الفهم، وقابلية المقارنة، والتحقق، وحسن التوقيت. وهي مقسمة إلى خصائص نوعية أساسية، وخصائص نوعية معززة. ويؤكد التفسير

النظري لكل من هذه المصطلحات على أهميتها كخصائص نوعية، ويشير أيضًا إلى الصفات التي تُعد أساسية بين الأطر المختلفة.

أ- الملاءمة: توضح الملاءمة القدرة على اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين، وعندما تؤثر المعلومات الواردة في التقارير المالية على المستخدمين في قراراتهم الاقتصادية، فمن المحزن أن تكون هذه المعلومات ذات صلة بالموضوع. أيضًا عندما تساعد هذه المعلومات المستخدمين على تقييم الأحداث الحالية والسابقة، وتصحيحها وتأكيدا، فإنها تكون مفيدة فائدة اتخاذ القرار - جزء مهم من الملاءمة - يتوافق مع الإطار المفاهيمي. وتُعدّ القيمة العادلة واحدة من المؤشرات ذات الصلة المهمة للغاية، كما يعد استخدام القيمة العادلة في المنشأة كأساس للقياس مؤشرًا على مستوى عالٍ من الأهمية في معلومات التقارير المالية. وتلعب التقارير السنوية دورًا حاسمًا في تحديد مستوى الملاءمة، من خلال الكشف عن المعلومات التطلعية، والكشف عن معلومات حول الفرص التجارية والمخاطر، وتقديم ملاحظات حول كيفية تأثير أحداث السوق الرئيسية، والمعاملات المهمة على الكيانات. (المر، 2020، ص278)

ب- الموثوقية: تمثل الموثوقية عاملاً حاسماً آخر لجودة التقارير المالية. ففي إعداد التقارير المالية، يجب أن تتمتع المعلومات بجودة الموثوقية حتى تكون مفيدة. تتحقق هذه الجودة عندما تكون المعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون خالية من التحيز والأخطاء المادية. ويتم تحليل الموثوقية بناءً على صفات المعلومات النهائية، والقابلة للتحقق والحيادية.

ج- المقارنة: تعد القابلية للمقارنة هي مفهوم السماح للمستخدمين بمقارنة البيانات المالية لتحديد المركز المالي، والتدفقات النقدية، وأداء الكيان. تتيح هذه المقارنة للمستخدمين المقارنة عبر الوقت، وبين الشركات الأخرى في نفس الفترة. وأن القابلية للمقارنة تتطلب أن الأحداث المتطابقة في الحالتين ستعكس من خلال حقائق وأرقام محاسبية متطابقة، وستعكس الأحداث المختلفة من خلال حقائق وأرقام محاسبية مختلفة، بطريقة تعكس هذه الاختلافات من الناحية الكمية بطريقة قابلة للمقارنة، ويمكن تفسيرها بسهولة. وللإشارة إلى هذه النقطة، يجب أن تكشف الملاحظات الواردة في التقارير المالية، وتشرح جميع التغييرات في السياسات المحاسبية والآثار المترتبة عن هذه التغييرات، ناهيك عن أهمية الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية. وأيضاً، يمكن مقارنة نتائج الفترة المحاسبية الحالية بنتائج الفترات السابقة. وأخيراً، يساهم عرض أرقام ونسب المؤشرات المالية في المقارنة مع المنظمات الأخرى.

د- الفهم: يُعد الفهم أحد الصفات الأساسية للمعلومات في التقارير المالية، ويتم تحقيق جودة الفهم من خلال التواصل الفعال، ومن ثم، كلما كان فهم المعلومات من المستخدمين أفضل، زادت الجودة التي سيتم تحقيقها. وإنها إحدى الخصائص النوعية المعززة التي ستزداد عندما يتم تقديم المعلومات وتصنيفها بشكل واضح وكافٍ. عندما يتم تنظيم التقارير السنوية بشكل جيد، يمكن للمستخدمين فهم احتياجاتهم، ويساعد استخدام الرسوم البيانية والجداول في تقديم المعلومات بوضوح، ويمكن متابعة استخدام اللغة والمصطلحات الفنية بسهولة. (المر، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 278-279)

هـ- التوقيت: يُعد التوقيت هو خاصية نوعية أخرى معززة، حيث يوضح حسن التوقيت أن المعلومات يجب أن تكون متاحة لصانعي القرار قبل أن تفقد تأثيرها القوي والجيد. وعند تقييم جودة التقارير في تقرير سنوي، يتم تقييم التوقيت باستخدام الفترة بين نهاية السنة وتاريخ إصدار تقرير المدقق، أي الفترة التي استغرقها المدقق للتوقيع على التقرير بعد انتهاء السنة المالية.

و- التمثيل الصادق: يعد التمثيل الصادق هو مفهوم عكس وتمثيل الوضع الاقتصادي الحقيقي للمعلومات المالية التي تم الإبلاغ عنها. هذا المفهوم له قيمة في شرح كيفية تمثيل الالتزامات والموارد الاقتصادية، بما في ذلك المعاملات والأحداث، بشكل كامل في التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، هذه الصفة لها الحياد - كمفهوم فرعي - الذي يتعلق بالموضوعية والتوازن. وخلص الباحثون إلى أن تقرير المراجعين يضيف قيمة إلى معلومات التقارير المالية، من خلال توفير تأكيد معقول حول الدرجة التي يمثل بها التقرير السنوي الظواهر الاقتصادية بأمانة. جودة العرض المخلص؛ وفي الواقع، يتم تمثيله كعامل حوكمة الشركات عندما تكون هناك معلومات مكشوفة حول قضايا حوكمة الشركات في التقرير السنوي. وإلى جانب ذلك، يوضح التقرير السنوي الافتراضات والتقدير، ويشرح استخدام المبادئ المحاسبية في الشركة بشكل واضح. كما يسلط الضوء على التغيرات والأحداث الإيجابية والسلبية من خلال مناقشتها في النتائج السنوية. العامل المهم الأخير الذي يعزز هذه الجودة، هو وجود نظام رقابة داخلي فعال. اعتادت الموثوقية كجودة للتقارير المالية أن تعد العامل الأساسي للمعلومات المحاسبية، وفي إطار العمل القديم لـ FASB، كانت الموثوقية هي الجودة الأساسية، وكانت تتألف من الإخلاص التمثيلي والحيادية وإمكانية التحقق. ومع ذلك، في الإطار الجديد أصبح التمثيل الأمين هو الجودة الأساسية، بدلاً من الموثوقية. وعلاوة على ذلك، يتألف التمثيل الصادق من الاكتمال والحياد والدقة. يؤمن مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أن الموثوقية هي إحدى الصفات الحاسمة للمعلومات المحاسبية.

3-2-6 أنواع جودة التقارير المالية:

يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية عن أعمال المؤسسة تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة في التقارير المالية، هي كما يأتي: (إبراهيم وأحمد، 2013، 103).

أ- **جودة صياغة التقرير:** توصيف بيانات التقرير بشكل جيد، بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.

ب- **جودة محتوى التقرير:** وجود القيم الصحيحة للبيانات، وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص، هي: الشمول، والاكتمال، والدقة.

ج- **جودة عرض التقرير:** سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب، أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة، أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي: الاتساق أو الثبات، والحياد، والتوقيت، الشفافية.

3-2-7 خصائص جودة التقارير المالية: (الليثي، 2003، ص 181)

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية التي يجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، حيث عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها: "صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها، وصانعي القرارات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم المعلومات المحاسبية، التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يُعد أيضا ضروريا وما لا يُعد كذلك".

وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إحدى المقومات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي بمثابة الصفات أو المعايير الفنية، التي تمثل حلقة الوصل التي تربط بين الهدف الرئيسي لإعداد التقارير المالية من ناحية، ومفاهيم القياس والاعتراف من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، وتجعلها أكثر فائدة وذات جدوى لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل المستخدمين، ومن ثم ترشيد قراراتهم الاستثمارية

3-2-8 معايير جودة التقارير المالية:

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء، تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة Accounting Theory، لتحكم تلك العلاقة، من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة، تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد (عبد اللوي، 2014، ص35).

واستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية، كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار، والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملاءمة والوثوقية، والإفصاح الكافي أو الأمل، والأهمية النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة، وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها، والاعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير الآتية: (عبد اللطيف، 2022، ص94).

- معايير قانونية :

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول إلى تطوير معايير لجودة التقارير المالية، وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال، يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

- معايير رقابية :

ينظر إلى عنصر الرقابة على أنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة، تحدد دور كل من لجان المراجعة، وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة، في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية؛ للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية، وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية، مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر، وتحليل للعمليات، وتقييم الأداء الإداري، ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة .

-معايير مهنية :

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة إلى إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

-معايير فنية:

تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات، مما ينعكس على جودة التقارير المالية، والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. (عبد اللطيف، خليل، 2022).

وعليه يتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية، من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية، وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات، وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي، مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة إلى المساءلة، مما يزيد من ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة.

ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تُعد المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأخرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.

3-2-9 مخاطر عدم ثقة المستثمر في جودة التقارير المالية.

تم تحديد الحماية الرسمية للمستثمرين الخارجيين كعامل حاسم في تطوير الأسواق المالية، وهيكل رأس المال / الملكية، وسياسة توزيع الأرباح، والأسهم المشتراة من قبل المستثمرين، وحقوقهم المحمية بالقوانين واللوائح. ويميل هذا إلى أن يكون ضعيفاً وفقاً لظروف غير المؤكدة، وانعدام ثقة المستثمرين. لذلك، يؤدي تدني جودة البيانات المالية إلى ارتفاع مخاطر عدم ثقة المستثمر. كما أن عدم ثقة المستثمرين يؤثر على جودة التقارير المالية، التي تحدث عندما تمنع بعض السلطات المعلومات من دون توضيح من المنظمين. وتميل الشركات إلى التعرض لانخفاض في جودة التقارير

المالية، ومن ثم، فإن جوهر حماية المستثمرين هو تشجيع المساهمين على الاستثمار في سوق رأس المال بمراكز واعدة، لا سيما فيما يتعلق بالحصول على معلومات عن حالة السوق. (الوكيل 2019، ص224)

3-2-10 العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية

في الأدبيات المحاسبية تقيس العديد من الدراسات جودة التقارير المالية من خلال التأثيرات على التقارير المالية، وتظهر الدراسات أن جودة التقارير المالية مرتبطة بالعديد من التأثيرات المختلفة، مثل الحوكمة، ومهنة المحاسبة، والعوامل الاقتصادية، والقوى الدولية، والضرائب، والنظم السياسية هي بعض العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية، وتتحكم فيها، وتشمل هذه التأثيرات: إدارة الأرباح، ممارسات حوكمة الشركات، أسواق رأس المال، الرقابة الداخلية، أنظمة التقارير الداخلية، معايير المحاسبة، تقنيات المعلومات وأنظمة المعلومات المحاسبية، المراجعة، المحافظة على المحاسبة، إعادة البيانات المالية، سمعة الشركة، الثقافة، أخلاقيات العمل، الرؤساء التنفيذيين، وحيازات الديون، وحجم الكيان، والعمر، وحجم مجلس الإدارة. وعلاوة على ذلك، كشف الباحثون عن وجود علاقة بين جودة التقارير المالية والأجور التنفيذية، ودوران إدارة الشركات. ومن ثم، قد يعتمد قياس الجودة على معلومات غير المعلومات المالية الواردة في تقارير الكيان، ومن أهم هذه التأثيرات ما يأتي: (غنيم، 2013، ص364)

أ- إدارة الأرباح: يهتم المستثمرون والمستخدمون بتحقيق جودة عالية للمعلومات المالية، ويمكن اشتقاق هذه الجودة من الجودة العالية للأرباح، التي تُعرف بأنها أحد أهم مؤشرات كفاءة سوق رأس المال، وهذه الفكرة هي واحدة من الاهتمامات الرئيسية في تقييم الصحة المالية للكيانات؛ للدلالة على مستوى موثوقية الأرباح المبلغ عنها، وعلاوة على ذلك، تم استخدام هذا المؤشر كأداة تحليل لتقييم آثار تحويل معايير المحاسبة، والتدقيق الخارجي، والتطبيق وحوكمة الشركات، وتكلفة رأس المال. وفي الأدبيات هناك العديد من المقاييس للتعبير عن جودة الأرباح، مثل: المثابرة، والقدرة على التنبؤ، والمستحقات غير الطبيعية، وجودة الاستحقاقات، وملاءمة القيمة، وحسن التوقيت، والمحافظة، وتغير الأرباح. وتُعد جودة الأرباح لها دور مهم في فائدة القرار، كما أنه يتأثر بعوامل أخرى، مثل الحوافز الإدارية والإجراءات التنظيمية. فكلما زادت مشاركة الكيان في إدارة الأرباح، انخفضت جودة التقارير المالية للكيان، ومع ذلك، فإن التركيز على إدارة المستحقات بدلاً من التركيز على أرباح

الإدارة أو التدفقات النقدية - خفض نفقات البحث والتطوير على سبيل المثال - له تأثير سلبي؛ لأن الاستحقاقات أسهل في التلاعب بها، وأقل وضوحًا لأصحاب المصلحة من التدفقات النقدية.

ب- ممارسات حوكمة الشركات: تلعب حوكمة الشركات دورًا أساسيًا في ضمان جودة التقارير المالية، وكشفت العديد من الدراسات عن كيف تؤثر الحوكمة بشكل إيجابي على جودة المعلومات المالية للشركات. وبشكل أساسي، يؤثر المستخدمون الخارجيون وحملة الأسهم بشكل سلبي على جودة التقارير المالية؛ ومع ذلك، ترتبط الرقابة من قبل الحكومة والمؤسسات المالية بمستوى عالٍ من الجودة في عمليات الإفصاح المالي. كما أن حوكمة الشركات تؤثر على جودة المحاسبة، فالشركات التي تتمتع بحوكمة قوية يمكنها إصدار تقارير مالية عالية الجودة، ويكون لتركيز الملكية تأثير في تقليل ميل المديرين للتلاعب بأرباحهم، وعلاوة على ذلك، ترتبط الملكية الإدارية والتلاعب بالأرباح بشكل سلبي؛ ومع ذلك، فإن الملكية الإدارية لا تقلل من إدارة الأرباح ومن ثم، تؤثر على جودة التقارير المالية، وتشكل الحوكمة المؤسسية الفعالة لمعالجة التقارير المالية أداة مهمة في السماح للشركات ومراجعي حساباتهم بالوفاء بكل هذه المسؤوليات.

ج- أسواق رأس المال: بناءً على دراسة استخدمت 166,903 بيانًا ماليًا سنويًا للشركات المدرجة في 38 سوقًا رأسماليًا رئيسيًا، من عام 2000م إلى 2007م، أسواق رأس المال في البلدان المتقدمة - على سبيل المثال: أبلغت الولايات المتحدة، وألمانيا، واليابان، والمملكة المتحدة، وأستراليا عن جودة إعداد تقارير مالية أعلى مما أفادت به الأسواق الناشئة. تتمتع أسواق رأس المال هذه بحماية قوية للمستثمرين، وإنفاذ قانوني ينتج عنه جودة عالية لإعداد التقارير المالية، والتي ترتبط مرة أخرى بالتأثير الكبير لحوكمة الشركات في الوضع الاقتصادي والمالي للبلد. (غنيم، مرجع سبق ذكره، 2013، ص365)

هـ- الرقابة الداخلية: تعمل الرقابة الداخلية الفعالة دائمًا على تقليل مخاطر المعلومات، وتعزز اكتمال ودقة المعلومات المخططة، وفقًا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، لغرض إنتاج بيانات مالية موثوقة، وتحقيق أهداف التقارير المالية، فإن الرقابة الداخلية القوية على التقارير المالية هي أحد العوامل الأساسية لتحقيق هذا الغرض. كما أنه أحد التأثيرات المهمة لجودة التقارير المالية، التي تؤثر على مخاطر المعلومات والتصنيفات الائتمانية. ولذلك، كلما كانت الرقابة الداخلية أقوى وأكثر فاعلية، زادت جودة التقارير المالية التي تم تحقيقها.

و- نظام التقارير الداخلية: يتحقق نظام التقارير الداخلية مما إذا كانت المعلومات المالية تستوفي معايير الفهم، والملاءمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة؛ لضمان تحقيق القرارات الاقتصادية. كما أنه يتيح التفاعلات والتواصل بين المستويات الإدارية والتشغيلية. وتأتي أهمية نظام الإبلاغ من كونه أداة توفر معلومات تمثيلية وذات صلة، وعلاوة على ذلك، يؤكد نظام التقارير الداخلية على ضرورة تحقيق المزيد من الموثوقية، ويشجع نظام التقارير الداخلية الفعال على إنتاج إفصاحات نوعية عالية. حيث تعتمد كيفية تعامل مديري الشركات مع عمليات الإفصاح للأطراف الخارجية على كيفية الإبلاغ عن المعلومات داخليًا.

ز- معايير المحاسبة: يتم تحديد إنتاج قوائم مالية عالية الجودة إلى حد كبير، من خلال الحوافز التي يتعين على الشركات تحقيق هذا الهدف، وأن إعداد التقارير بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عمومًا (مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة) ، يوفر معلومات ممثلة بشكل أكثر دقة من التقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ومن ناحية أخرى، يوفر إعداد التقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معلومات ذات صلة أكثر من التقارير السنوية، بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عمومًا، وتختلف التأثيرات على الخصائص النوعية الأساسية بين مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل كبير. ولتوضيح هذه النقطة، تؤكد مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة على الخاصية النوعية الأساسية - التمثيل الصادق - وتؤكد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على خاصية الصلة، وأن جودة الاستحقاق، التي ترتبط بشكل إيجابي بجودة التقارير المالية قد تزيد بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومع ذلك، تشير العديد من الدراسات إلى أن جودة التقارير المالية لا تتحدد فقط من خلال معايير المحاسبة. (الوكيل، مرجع سبق ذكره، 2019، ص285)

ك - تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات المحاسبية: يجب أن ينتج نظام المعلومات المحاسبية معلومات ذات صلة وموثوقة، ويعد استخدام تقنية المعلومات المناسبة (IT) أمرًا ضروريًا لنظام المعلومات المحاسبية، بسبب الدعم الذي توفره تقنية المعلومات (IT) لنظام المعلومات المحاسبية؛ من أجل إنشاء المعلومات المطلوبة في فترة زمنية قصيرة. ولتكنولوجيا المعلومات تأثير كبير على نظام المعلومات المحاسبية، من منظور تشغيل، وإعداد، ومعالجة، وتقديم المعلومات المحاسبية، ومن ثم، فإن هذا يساعد بشكل كبير في دعم التوقيت، باعتباره خاصية نوعية للمعلومات

المالية، مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية، وأيضاً دعم جودة الدقة باستخدام تقنية المعلومات الفعالة.

ل- التدقيق: التدقيق هو عملية تحقق مستقلة، تعزز موثوقية البيانات المالية وفائدتها. نظراً لأن التدقيق جزء لا يتجزأ من النظام، فإن تضمين متغيرات المراجعة يعكس بشكل أفضل جودة التقارير المالية الشاملة. (غنيم، 2013، ص367)

المبحث الثالث:

تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

3-3-1 تمهيد

تلعب مهنة المراجعة دورًا محوريًا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وضمان الشفافية والمساءلة، حيث يُعد المراجع الخارجي أحد الركائز الأساسية لضمان جودة التقارير المالية والتحقق من مطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة (Arens, Elder, & Beasley, 2020). ومن بين العوامل التي تؤثر على جودة عمل المراجع الخارجي، تبرز فترة الاحتفاظ بالمراجع، التي تشير إلى المدة الزمنية التي يبقى خلالها المراجع ملتزمًا بالعمل مع جهة معينة قبل أن يتغير أو يُستبدل.

تشير الدراسات إلى أن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع يمكن أن يكون له تأثير مزدوج على جودة التقارير المالية. فمن ناحية، يتيح الاحتفاظ الطويل بالمراجع فرصة لتعميق فهم المراجع لعمليات الشركة، ومعرفة تفاصيل أنشطتها، مما يعزز فعالية اكتشاف الأخطاء أو الغش المالي، وبالتالي رفع مستوى جودة التقارير المالية (Knechel, van Staden, & Sun, 2020). ومن ناحية أخرى، قد يؤدي الاحتفاظ لفترة طويلة جدًا إلى تقليل استقلالية المراجع نتيجة للتقارب الشخصي أو الاعتماد الزائد على الإدارة، مما قد يؤثر سلبًا على جودة المراجعة وموضوعية التقارير (Carcello, Hermanson, & Neal, 2002).

في هذا السياق، يبرز دور التشريعات والمعايير الدولية للمراجعة، مثل معايير المراجعة الدولية (ISA)، التي توصي بضوابط دقيقة فيما يتعلق بفترة الاحتفاظ بالمراجعين الخارجيين، بما يحقق التوازن بين الاستفادة من خبرة المراجع والحفاظ على استقلاليته، ويضمن تقديم تقارير مالية موثوقة لأصحاب المصالح (IAASB, 2022).

3-3-2 مفهوم فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي

تشير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي (Auditor Tenure) إلى المدة الزمنية التي يقضيها المراجع ذاته في مراجعة حسابات المنشأة الواحدة. ويمكن تقسيم هذه الفترة إلى:

1. **الفترة القصيرة:** حيث يكون المراجع جديدًا على الشركة، وقد يحتاج إلى وقت للتعرف على طبيعة أعمال المنشأة وأنظمتها الداخلية.

2. **الفترة الطويلة**: حيث يبقى المراجع لفترة ممتدة، مما يمنحه خبرة أكبر عن بيئة الشركة وعملياتها، وقد يسهم ذلك في اكتشاف المخاطر والأخطاء بشكل أفضل، لكنه قد يولد مخاطر تتعلق بفقدان الاستقلالية نتيجة العلاقة الطويلة مع الإدارة. (Carcello & Nagy, 2004)

ويمكن القول إن اختيار فترة الاحتفاظ الأمثل يمثل تحديًا يتطلب التوازن بين كفاءة المراجعة من جهة واستقلالية المراجع من جهة أخرى.

3-3-3 وجهات النظر حول تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

يوجد اختلاف في وجهات النظر بشأن العلاقة بين طول أو قصر فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، ويمكن تقسيمهم على فريقين على النحو الآتي:

الفريق الأول: المؤيد لفكرة ضرورة وضع حد أقصى لفترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة والتي يكون لها أثر إيجابي على جودة التقارير المالية، لما لهذا من العديد من المزايا، أبرزها المساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة التقارير المالية. كما يعزز التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من الاستقلالية المهنية للمراجع، مما ينعكس إيجاباً على نزاهته في الكشف عن أي أخطاء جوهرية ترتكب من قبل الإدارة، ومن ثم يعزز الثقة في القوائم المالية، وأن يحسن من جودة التقارير المالية، كما يعزز من استقلال المراجع، ويحقق الموضوعية ويزيد من ممارسات الشك المهني، كما أن قصر فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تؤدي إلى الحفاظ على استقلال المراجع وتعزيز جودة المراجعة، وتعزيز المنافسة في سوق المراجعة. (Miharjo 2016 pp. 315–336).

كما يُعد قصر فترة الاحتفاظ للمراجع الخارجي أداة حقيقية لحوكمة الشركات، وإعداد التقارير المالية الفعالة، واستمرارية الشركات، حيث يؤدي إلى تقليل فرص ممارسات إدارة الأرباح، مما يعمل على تقليل التهديدات المتعلقة بالآلة والعلاقات الشخصية التي قد تنشأ بين المراجع والشركة الخاضعة للمراجعة، مما يهدد استقلال المراجع، وهو ما يمثل السبب الجوهري لتجاهل ممارسات إدارة الأرباح، لأن طول فترة احتفاظ الشركة بالمراجع الخارجي قد تتسبب في جعل المراجع متساهلاً مع قرارات الإدارة، في حين يميل المراجع الجديد إلى إجراء عملية مراجعة أكثر صرامة، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، والتي بدورها تزيد من جودة وشفافية التقارير المالية، وتحمي مصالح المستثمرين

ومستخدمى القوائم المالية الآخرين. كما أنه يُحسن من قدرة المراجع على الكشف والإبلاغ عن أوجه القصور فى أنظمة الرقابة الداخلية، ولا سيما فى السنة الأولى للتعاقد؛ نظراً لوجود وجهة نظر جديدة، من خلال رؤية جديدة لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بعمل المراجعة.

(Jing, 2018, pp. 315–338).

وفيما يتعلق بتأثير طول مدة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة على توقيت اكتشاف الأخطاء الأساسية والتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، فقد وجدت إحدى الدراسات علاقة ارتباط سلبى بين طول مدة الاحتفاظ بالمراجع الخارجى وقدرته على اكتشاف التحريفات فى القوائم المالية فى الوقت المناسب، وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة، وأن التغيير الدورى الإلزامى للمراجع الخارجى، سيساعد على وجود رؤية ونظرة جديدة للقوائم المالية، وهذا من شأنه أن يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية فى بيئة الأعمال. كما أن هناك علاقة طردية بين طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجى وممارسات إدارة الأرباح، ولذلك، من الضروري تنفيذ سياسة التغيير الإلزامى للمراجع الخارجى، وتقصير مدة الاحتفاظ بالمراجع الخارجى، لأن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجى قد تساهم فى زيادة الاستحقاقات الاختيارية (Fuentes et al., 2019, pp. 6–20).

وفي ضوء ما تقدم، يرى الباحث أن من لديه وجهة نظر لصالح التغيير الإلزامى للمراجع الخارجى يعتقد أنه جاء لتعزيز استقلاليته المهنية، على عكس ما تتعرض له استقلالية المراجع الخارجى المهنية، والتي تتآكل تدريجياً فى ظل طول فترة الاحتفاظ به من قبل الشركة الخاضعة للمراجعة، مما سيؤثر بكل تأكيد على جودة إعداد التقارير المالية.

الفريق الثانى: المعارض لفكرة وضع حد أقصى لفترة احتفاظ الشركة محل المراجعة بالمراجع

الخارجى، والتي سيكون لها أثر سلبى على جودة التقارير المالية، حيث إنهم لا يرون فى هذا الدليل الكافى على أن تحديد المدة القصوى لفترة التعاقد بين المراجع والشركة الخاضعة للمراجعة سوف ستزيد من استقلالية المراجع، ومن ثم يزيد جودة المراجعة، وهو ما ينعكس فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ثم فيما يتعلق بجودة التقارير المالية، ومن المحتمل أن يحدث الاحتيال من التقارير المالية فى السنوات الثلاث الأولى من العلاقة بين المراجع والشركة الخاضعة للمراجعة، ولم يتم العثور على دليل قاطع على أن الاحتيال فى إعداد التقارير المالية أكثر حدوثاً مع زيادة فترة الارتباط بين المراجع والشركة الخاضعة للمراجعة. بدلاً من ذلك، أدى طول الارتباط بين المراجع والشركة الخاضعة للمراجعة إلى تحسن جودة المراجعة (Aloke & Doocheol, 2004, pp. 585–612).

وأن الشركات التي لديها علاقة ارتباط طويلة بالمراجع الخارجي تكون أقل عرضة لممارسات إدارة الأرباح، ولديها مستويات عالية من الاستحقاقات الاختيارية، (Sharma et al., 2014, pp. 59-86)

في حين يري (Baatwah, 2016, p.3) أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعيق المراجعين عن اكتساب المعرفة الكافية والفهم الواسع لخصائص الشركات الخاضعة للمراجعة، وتفرض أيضاً صعوبات على المراجعين المتميزين بالجودة العالية، وفي المقابل، فإن طول فترة احتفاظ الشركة بالمراجع الخارجي لا ترتبط بضعف استقلال المراجع بشكل كبير وبانخفاض في جودة الأرباح. أي أن هناك علاقة عكسية بين فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي وبين إدارة الأرباح، فكلما زادت فترة احتفاظ الشركة بالمراجع الخارجي، قلت ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم زادت جودة الأرباح، نتيجة للتأثير الإيجابي لطول فترة الاحتفاظ على جودة المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، تؤدي طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله إلى وجود معرفة أكبر بصناعة العميل، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، كما سيؤدي التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي إلى فقدان المعرفة والمهارات الخاصة بعمل المراجعة، وبالصناعة التي ينتمي إليها، وسيواجه المراجع الجديد منحنى تعلم حاد في السنوات الأولى للارتباط، مما يمثل خطراً كبيراً على جودة المراجعة (Rabea, 2016, pp. 16-27).

وفيما يتعلق بتأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تأخر إصدار تقرير المراجعة، قد خلصت إحدى الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بينهما، أي أنه كلما طالت فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، قلت فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة، لأن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تحسن من كفاءة أداء المراجعين لواجباتهم المرتبطة بمراجعة القوائم المالية، بحيث يكون لدى المراجع فهم ومعرفة كافية بخصائص الشركة قيد المراجعة، ومن ثم لن يستغرق وقتاً طويلاً لإنجاز مهام المراجعة.

ويري الباحث، أن معارضي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يستندون إلى عدم وجود دليل موضوعي لإثبات الأثر الإيجابي لهذا التغيير على استقلالية المراجع الخارجي، ومن ثم على جودة التقارير المالية، بل إن له تأثيراً سلبياً على استقلاليته المهنية نتيجة لارتفاع التكاليف، وما يترتب عن ذلك من محاولة لتقليل هذه التكاليف بتخفيض عدد ساعات عملية المراجعة، أو من خلال تخفيض الأتعاب من أجل جذب الشركة الراغبة في المراجعة للتعاقد معه، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على استقلاليته المهنية ومن ثم على جودة التقارير المالية .

خلاصة الفصل:

وفي ضوء ما سبق، يمكن القول إن جودة التقارير المالية تُعد أحد الركائز الأساسية التي تعزز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية والمستثمرين المحتملين، نظراً لما تقدمه من بيانات أكثر صدقاً وشفافية، يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة. فكلما ارتفع مستوى جودة التقارير المالية، أصبحت القرارات الاقتصادية أكثر دقة وكفاءة، مما يسهم في تحسين بيئة الاستثمار ورفع مستوى الثقة في الشركات.

كما أن الإفصاح المالي الجيد يمثل محوراً رئيسياً في بناء جودة التقارير المالية، حيث يسهم في توفير معلومات واضحة وعادلة عن نتائج النشاط والمركز المالي للشركات. ويعتمد الإفصاح الفعال على أسلوب عرض منظم، قادر على تزويد المستخدمين بالمعلومات الملائمة التي تساعد على تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. ولا يقتصر الإفصاح على عرض البيانات التقليدية فحسب، بل يشمل تقديم بيانات إضافية توضح السياسات المالية المتبعة، والأحداث المؤثرة في الأداء المستقبلي، بما يسمح لمستخدمي التقارير بفهم أعمق للمعلومات المالية.

ومن ثم، يتضح أن جودة التقارير المالية تُبنى على مجموعة من الأسس، أهمها وضوح المعلومات وملاءمتها وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة، وهي عوامل تشكل إطاراً عاماً لرفع مستوى الشفافية وتحسين القيمة المعلوماتية للتقارير المالية، وبذلك تصبح التقارير أداة حقيقية لدعم اتخاذ القرار بدلاً من كونها مجرد إجراء محاسبي إلزامي.

الفصل الرابع:

الجانب الميداني

المبحث الأول

الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

1-1-4 منهج الدراسة وإجراءاتها

يتناول هذا الفصل الإجراءات المنهجية التي تم إتباعها من حيث تحديد مواصفات مجتمع الدراسة ، وأدواتها وخطوات إعدادها ، وكيفية التحقق من خصائصها السيكومترية (الصدق والثبات) ، وكذلك الأساليب الإحصائية التي أستخدمت في معالجة البيانات وإستخراج نتائج الدراسة .

2-1-4 منهج الدراسة :

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملاءمته لطبيعة الدراسة وأهدافها وهو يختص بالكشف عن العلاقات بين المتغيرات أو باستخدام العلاقات في التنبؤ بسلوك مستقبلي أو أحداث متوقعة.

3-1-4 مجتمع الدراسة وعينتها:

اشتمل مجتمع الدراسة على جميع مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة والبالغ عددهم (602) مراجع ، موزعين على (200) مكتب للمراجعة تم حصر منهم عدد (80) موظف و (118) موظف في شركات الصناعية الأهلية ، وذلك حسب المعلومات التي تم تزويدنا بها من قبل الشؤون الإدارية لنقابة المراجعين في ليبيا لعام (2024م) ، أخذت منه عينة طبقية نسبية بحجم (198) مراجع ونسبة (33%) ، وتم إستعادة إستثمارات لمقياس تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة من مفردات المجتمع بالكامل دون حدوث أي فاقد فيها .

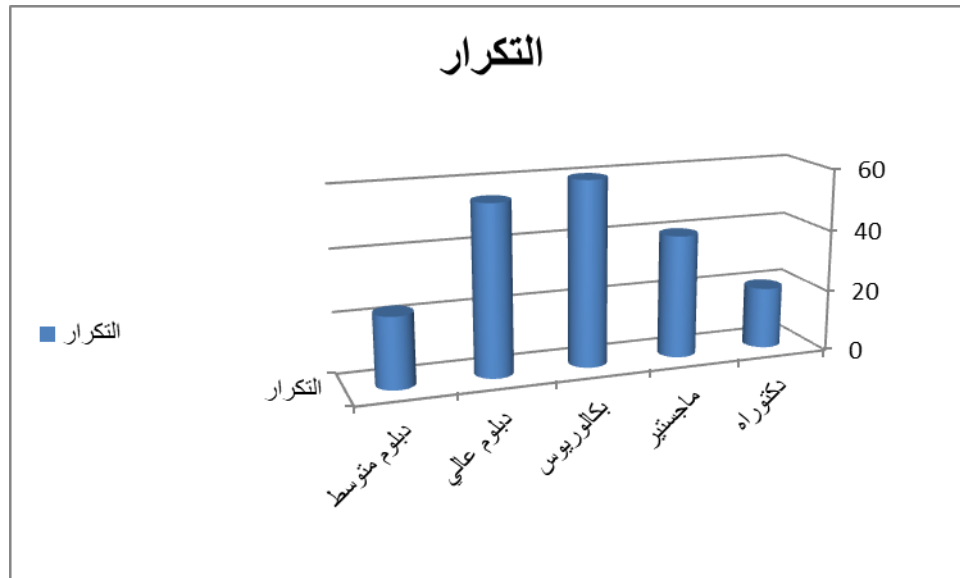
4-1-4 خصائص مجتمع الدراسة:

في ضوء جمع البيانات وتفريغها لتحليلها احصائيا تم تحديد مواصفات مجتمع الدراسة على النحو المبين بالجدول التالية:

جدول (1) التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	20	10.1
ماجستير	40	20.2
بكالوريوس	60	30.3
دبلوم عالي	55	27.8
دبلوم متوسط	23	11.6
المجموع	198	100.0

يتبين من الجدول (1) أن نسبة (30.3%) من مجموع أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي (بكالوريوس) ، ونسبة (27.8%) من مجموع أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي (دبلوم عالي) ، تليها نسبة (20.2%) من العينة مؤهلهم العلمي (ماجستير) ، تليها نسبة (11.6%) من العينة مؤهلهم العلمي (دبلوم متوسط) ، تليها نسبة (10.1%) من العينة مؤهلهم العلمي (دكتوراه).

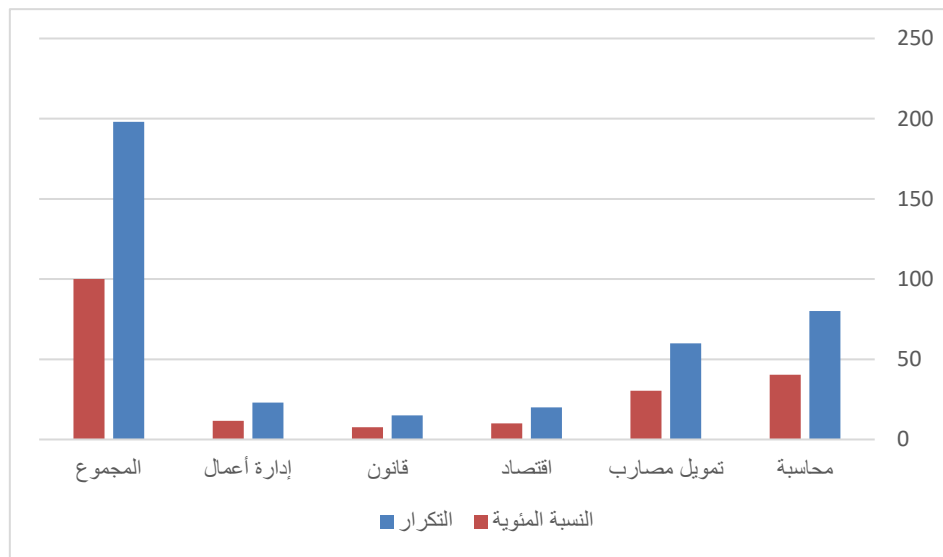


الشكل رقم (2) يوضح التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

جدول (2) التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
40.4	80	محاسبة
30.3	60	تمويل مصارب
10.1	20	اقتصاد
7.6	15	قانون
11.6	23	إدارة أعمال
100.0	198	المجموع

يتبين من الجدول (2) أن نسبة (40.4%) من مجموع أفراد عينة الدراسة تخصصهم (محاسبة) ونسبة (30.3%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم (تمويل مصارب)، تليها نسبة (11.6%) من العينة تخصصهم (إدارة أعمال)، تليها نسبة (10.1%) من العينة تخصصهم (اقتصاد)، تليها نسبة (7.6%) من العينة تخصصهم (قانون).

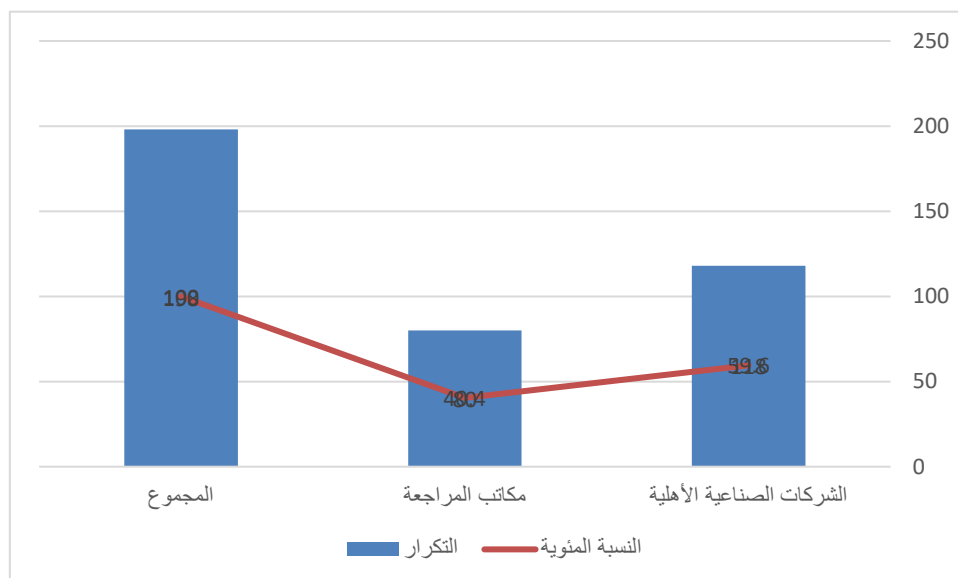


الشكل رقم (3) يوضح التوزيع التكراري لمجتمع الدراسة وفقا لمتغير التخصص

جدول (3) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
59.6	118	الشركات الصناعية الأهلية
40.4	80	مكاتب المراجعة
100.0	198	المجموع

يتضح من الجدول (3) أن نسبة (59.6%) من مجموع أفراد عينة الدراسة هم موظفون في (الشركات الصناعية الأهلية)، ونسبة (40.4%) من مجموع أفراد عينة الدراسة هم موظفون في (مكاتب المراجعة).

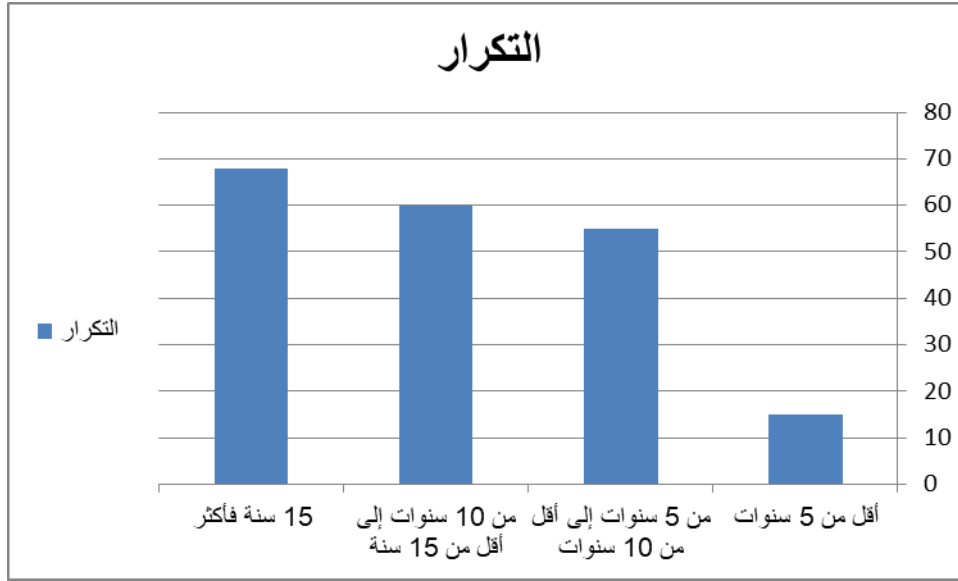


الشكل رقم (4) يوضح التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي

جدول (4) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	15	7.6
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	55	27.8
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	60	30.3
15 سنة فأكثر	68	34.3
المجموع	198	100.0

يتضح من الجدول (4) أن نسبة (34.3%) من مجموع أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم (15 سنة فأكثر)، تليها نسبة (30.3%) من مجموع أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم (من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة)، تليها نسبة (27.8%) من مجموع أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم (من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات)، وتليها نسبة (7.6%) من مجموع أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنوات).



الشكل رقم (5) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

4-1-5 أداة الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها تم إعداد مقياس تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة.

وفيما يلي توضيح لأهم الخطوات المنهجية التي أتبعته في إعداد المقياس:

لغرض إعداد وتصميم مقياس تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة ككل تم إتباع الخطوات التالية :

أ- تصميم الاستبيان في صورته الأولية :

وفقا لما تم الحصول عليه من عبارات من خلال استجابات أفراد العينة الاستطلاعية ، بالإضافة إلى ما تم الإطلاع عليه من بعض الأدبيات والدراسات السابقة والمقاييس التي أعدت حول تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة كدراسة (مبارك ، 2010م) ودراسة (مشتي ، 2014م) ودراسة (عصيمي ، 2015م) ودراسة (عبدالحليم ، 2018م) تم تصميم استبيان تأثير فترة

الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة في صورته الأولى على (18) عبارة .

ب- عرض الاستبيان على لجنة المحكمين :

بعد تصميم أداة الدراسة في صورتها المبدئية تم عرضها على لجنة المحكمين للاستفادة من خبراتهم العلمية في هذا المجال ، وتحديد وجهة نظرهم حول مدى ملائمة كل عبارة لمجالها ومدى مناسبتها من حيث الصياغة اللغوية وما يقترحونه من تعديل وإضافة وحذف ، وقد اتضح أن هناك اتفاق بين المحكمين على مناسبة فقرات الاستبيان لأبعادها وأنها تقيس بالفعل ما وضعت لقياسه وتم الإبقاء عليها حيث بلغت نسبة اتفاقهم حولها (80%) وتعتبر عن أهداف الدراسة وتساؤلاتها كما تم التقيد بأرائهم القيمة من حيث صياغتها اللغوية ، وحذف الفقرات التي تبين أنها غير مناسبة لأبعادها .

ج - الصياغة النهائية لمقياس.

في ضوء ما قدمه المحكمون من ملاحظات قيمة حول محتوى الاستبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة ، وما اقترحوه من تعديلات تم صياغة استبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة في صورته النهائية ، حيث تكون من (15) عبارة موزعة على ثلاثة أبعاد ، اشتمل بعد خاصية الموثوقية (5) عبارات ، واشتمل بعد خاصية القابلية للمقارنة على (5) عبارات ، واشتمل بعد خاصية الثبات على (5) عبارات ، واشتمل بعد خاصية الثبات على (5) عبارات ، واشتمل بعد خاصية الثبات على (5) عبارات ، وأمام كل عبارة خمسة احتمالات للإجابة عنها .

وصف الاستبيان :

يتضمن الاستبيان (6) صفحات ، خصصت الصفحة الأولى منه لتوضيح الغرض من الاستبيان وأهمية تعاون أفراد العينة في إجاباتهم عن أسئلته بكل صدق وموضوعية وحث المفحوصين على حسن التعاون وأخبارهم بسرية المعلومات التي سيقدمونها وتوضيح بعض التعليمات لكيفية الإجابة عن أسئلة الاستبيان ، والصفحة الثانية تضمنت بيانات عامة عنهم (المؤهل العلمي ، التخصص ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة) وخصصت الصفحات التالية للإجابة عن فقرات الاستبيان المتعلقة بتأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير

المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة والتي تتكون بدائل الإجابة عنها من خمسة بدائل وهي : (موافق بشدة ، موافق ، موافق إلى حد ما ، غير موافق ، غير موافق بشدة).

طريقة تصحيح الاستبيان :

لتصحيح استبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة تم توزيع الدرجات من (1 - 5) على النحو التالي :

- تعطى الدرجة (5) للإجابة (موافق بشدة) .
- تعطى الدرجة (4) للإجابة (موافق) .
- تعطى الدرجة (3) للإجابة (موافق إلى حد ما) .
- تعطى الدرجة (2) للإجابة (غير موافق) .
- تعطى الدرجة (1) للإجابة (غير موافق بشدة) .

الدراسة الإستطلاعية :

تم إختيار عينة إستطلاعية بواقع (30) مراجع خارجي من مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة بهدف التحقق من الخصائص السيكومترية للإستبيان (الصدق ، والثبات) وذلك قبل التطبيق الفعلي له على أفراد مجتمع الدراسة.

- الخصائص السيكومترية للإستبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة.

أولاً - الصدق :

تم حساب صدق الإستبيان على النحو التالي :

أ-صدق المحكمين :

للتأكد من صلاحية الإستبيان للإستخدام ، تم التحقق من صدق محتواه وذلك بعرضه على مجموعة من المحكمين ممن لديهم خبرة ودراية واسعة في المجال ، وقد حظي بإتفاق جميع المحكمين حول صدق مضمونه ومناسبته للتطبيق على أفراد مجتمع الدراسة بعد التقيد بالملاحظات والتعديلات التي أبداه كل منهم .

ب-صدق الإتساق الداخلي :

تم حساب صدق الإتساق الداخلي لكل بعد من أبعاد الاستبيان ولالأعداد معا وفقا لما هو موضح بالجدول التالية :

جدول (5) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة

معامل الارتباط	خاصية الملائمة	ر.م
0.832**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية	1-
0.829**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعلومات المحاسبية	2-
0.813**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على ضمان تقرير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية الضرورية للمستخدمين	3-
0.801**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي تقارير	4-
0.844**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية	5-

** دالة عند مستوى (0.01) .

يتضح من الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة كانت دالة احصائيا عند مستوى (0.01) الأمر الذي يؤكد صدق الإتساق الداخلي ، ومن ثم الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

جدول (6) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية

معامل الارتباط	خاصية الموثوقية	ر.م
0.812**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع على ضمان تنفيذ مهام المراجعة الخارجية وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية المتعارف عليها ، الامر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية أكثر موثوقية	1-
0.809**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة	2-
0.833**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على إصدار تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يضمن إتخاذ قرارات سليمة	3-
0.841**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية	4-
0.814**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تقييم صحة القرارات السابقة وجودة التقارير المالية	5-

** دالة عند مستوى (0.01) .

يتضح من الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لبعد تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية كانت دالة احصائيا عند مستوى (0.01) الأمر الذي يؤكد صدق الإتساق الداخلي ، ومن ثم الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

جدول (7) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة

معامل الارتباط	بعد خاصية القابلية للمقارنة	ر.م
0.831**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة	1-
0.840**	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي المستخدمين على تقييم الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها	2-

3-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة ، مما يمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة	0.825**
4-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين	0.811**
5-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض وترتيب المعلومات في تقريره بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها	0.841**

**. دالة عند مستوى (0.01) .

يتضح من الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لبعد تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة كانت دالة احصائيا عند مستوى (0.01) الأمر الذي يؤكد صدق الإتساق الداخلي ، ومن ثم الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

جدول (8) الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمقياس تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات

ر.م	بعد خاصية الثبات	معامل الارتباط
1-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية	0.811**
2-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الافصاح في حالة تعير الطرق والسياسات المحاسبية بالقوائم المالية	0.830**
3-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اكتشاف اختلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية من فترة لأخرى عند تغيير الطرق والسياسات المحاسبية	0.825**
4-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الثبات في السياسات والطرق المحاسبية وبالتالي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية	0.801**
5-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية	0.831**

**. دالة عند مستوى (0.01) .

يتضح من الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لبعد تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات كانت دالة إحصائياً عند مستوى (0.01) الأمر الذي يؤكد صدق الإتساق الداخلي ، ومن ثم الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

جدول (9) ارتباط أبعاد الاستبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة بالدرجة الكلية

الأبعاد	عدد الفقرات	الارتباط
خاصية الملائمة	5	0.866**
خاصية الموثوقية	5	0.860**
خاصية القابلية للمقارنة	5	0.871**
خاصية الثبات	5	0.862**
المقياس ككل	20	0.900**

يتضح من الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل بعد من أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية كانت دالة إحصائياً عند مستوى (0.01) الأمر الذي يؤكد صدق الاتساق الداخلي لكل بعد بالدرجة الكلية للإستبيان ، ومن ثم الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

ج- الصدق التمييزي للاستبيان :

تم التحقق من الصدق التمييزي للإستبيان بعد تطبيقه على عينة الدراسة الإستطلاعية والتي تكونت من (30) مفردة من مفردات مجتمع الدراسة ، ومن تم ترتيب درجاتهم ترتيباً تنازلياً واختيار مجموعتين طرفيتين حيث كان حجم المجموعة العليا (15) وكذلك الحال بالنسبة لحجم المجموعة الدنيا ، وجاءت النتائج على النحو المبين بالجدول التالي:

جدول رقم (10) نتائج اختبار (ت) بين أفراد عينة الدراسة الاستطلاعية على استبانة ككل.

أبعاد الاستبيان	المجموعة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
خاصية الملائمة	الفئة العليا	15	29.0000	0.00000	6.342*	0.05
	الفئة الدنيا	15	18.2000	5.68712		
خاصية	الفئة العليا	15	29.0000	0.0000	6.686*	0.05

		5.51930	18.0667	15	الفئة الدنيا	الموثوقية
0.05	*7.192	0.0000	29.0000	15	الفئة العليا	خاصية القابلية
		5.35124	18.8000	15	الفئة الدنيا	للمقارنة
0.05	*6.332	0.0000	29.0000	15	الفئة العليا	خاصية الثبات
		5.51930	18.0667	15	الفئة الدنيا	
0.05	*6.405	0.00000	145.0000	15	الفئة العليا	الدرجة الكلية
		26.32513	97.6333	15	الفئة الدنيا	للاستبيان

بالنظر إلى النتائج الواردة بالجدول (10) يتضح أن المتوسطات الحسابية لأفراد المجموعة العليا (145.0000) كانت أعلى من المتوسطات الحسابية لأفراد المجموعة الدنيا (97.6333) . وللتحقق من دلالة الفروق بين المجموعتين تم استخدام اختبار (ت) ، وجاءت جميع قيم (ت) للابعاد والدرجة الكلية دالة احصائيا ، حيث بلغت قيمة (ت) بالنسبة للدرجة الكلية (6.405) مما يدل على أنه هناك فروق بين المجموعة العليا والمجموعة الدنيا عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لأن الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) وبناء عليه يمكن القول أن استبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة يتمتع بدرجة عالية من الصدق التمييزي.

ثانيا - الثبات :

تم حساب معامل الثبات بطريقتين هما :

أ- طريقة ألفا كرونباخ :

جدول (11) معامل ثبات استبيان تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ للأبعاد والدرجة الكلية

الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الثبات
خاصية الملائمة	5	0.840
خاصية الموثوقية	5	0.859
خاصية القابلية للمقارنة	5	0.831
خاصية الثبات	5	0.854
الدرجة الكلية للاستبيان	20	0.879

يتضح من الجدول (11) أن جميع قيم معاملات الثبات عالية ، حيث تراوحت قيم معاملات الثبات في أبعاد الاستبيان بين (0.831-0.859) ، وبلغ معامل الثبات الكلي (0.879) ، وتشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى صلاحية الإستبيان للتطبيق وإمكانية الإعتماد على نتائجه والوثوق به.

ب-طريقة التجزئة النصفية:

جدول رقم (12) يوضح معاملات ثبات تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة باستخدام التجزئة النصفية

0.837	القيمة	البيانات الفردية	التجزئة النصفية
12	عدد البنود		
0.825	القيمة	البيانات الزوجية	
8	عدد البنود		
0.871	معامل سبيرمان التصحيحي		
0.859	معامل Guttman		

وفقا لهذه الطريقة تم تقسيم استمارات الاستبيان بعد تطبيقه على عينة الدراسة الإستطلاعية إلى نصفين بحيث إشتمل النصف الأول على الفقرات ذات الأرقام الفردية ، وإشتمل النصف الثاني على الفقرات ذات الأرقام الزوجية وتم حساب معامل ثبات النصف الأول ، فبلغ (0.837) في حين بلغ معامل الثبات النصف الثاني (0.825) وباستخدام معادلة التصحيح (لسبيرمان - براون) بلغ معامل ثبات الإستبيان (0.859) وهو معامل ثبات مرتفع . وبالتالي يمكن الوثوق فيه للإستخدام والتطبيق .

4-الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة بيانات الدراسة:

من الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة بيانات الدراسة ما يلي :

1- معامل ارتباط بيرسون : لحساب الإتساق الداخلي لأدوات الدراسة .

2- معامل ارتباط ألفا كرونباخ : لحساب ثبات أدوات الدراسة .

3- اختبار (on- sample T-test) : لإيجاد الفروق بين متغيرات الدراسة

المبحث الثاني :

عرض وتحليل النتائج وتفسيرها

4-1-1 تمهيد :

يتضمن هذا الفصل عرضاً كاملاً ومفصلاً لنتائج الدراسة ، وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة ، والتحقق من صحة فرضياتها ، وقد تم إعتداد مفتاح تفسير المتوسطات الحسابية التالي للتعرف على نتائج الدراسة المتعلقة بتأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة (1 - 1.79) بدرجة منخفضة جداً (1.80-2.59) بدرجة منخفضة ، (2.60 - 3.39) بدرجة متوسطة ، (3.40 - 4.19) بدرجة عالية ، (4.20 - 5) بدرجة عالية جداً.

وقد إستند الباحث في تفسيره لنتائج المقياس على أسلوب ليكرت الذي يعد من أشهر أساليب بناء المقاييس والإختبارات النفسية وأكثرها استخداماً ، وتحدد درجة المفحوص على المقياس تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر موظفي الحسابات والشركات محل المراجعة في ضوء درجة موافقته أو عدم موافقته على بنود المقياس ، وتحدد درجة في هذه الدراسة بإعطاء أوزان مختلفة للإستجابة ، حسب إتجاه الفقرة .

وفيما يلي عرض للنتائج التي توصلت إليها الدراسة :

4-2-2 نتائج التساؤل الأول :

ما درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة؟

جدول (13) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة.

ر . م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
1-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية	2.7071	0.64126	5	متوسطة
2-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعلومات المحاسبية	3.5152	0.65862	1	عالية
3-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على ضمان تقرير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية الضرورية للمستخدمين	3.1616	0.56473	4	متوسطة
4-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي تقارير	3.2121	0.59221	3	متوسطة
5-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية	3.3131	0.63160	2	متوسطة
	المقياس ككل	3.1818	0.37494	متوسطة	

يتضح من الجدول (13) أن الفقرة (2) والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعلومات المحاسبية) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.5152) وانحراف معياري (0.65862) جاءت بدرجة عالية ، يليها من حيث الأهمية الفقرة (5) فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.3131) وانحراف معياري (0.63160) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية) ، بينما احتلت الفقرة (4) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.2121) وانحراف معياري (0.59221) وهي تنص على

(تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي تافرار) ، وجاءت بدرجات متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع دراسة (زيناتي أأمد ، 2017م) والتي شددت على أهمية تقديم الإفصاح المحاسبي في الوقت المناسب لتحقيق الملاءمة، وأن تطبيق المعايير الدولية ساهم في تحسين جودة التقارير لكنه لم يحقق الملاءمة المطلوبة بالكامل.

يمكن تفسير هذه النتيجة أن هناك علاقة معتدلة بين هذه العوامل، خاصة الملاءمة في التقارير المالية تعني أن المعلومات يجب أن تكون ذات صلة ومفيدة لمستخدمي التقارير، حيث تساعدهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة بناءً على بيانات حديثة وذات صلة بالسباق الحالي.

عندما يستمر المراجع الخارجي في عمله مع المؤسسة لفترة زمنية طويلة، يمكن أن يعزز ذلك جودة الملاءمة في التقارير المالية، لأنه يصبح أكثر دراية بطبيعة عمل المؤسسة وبيئتها التشغيلية، هذا الفهم المتعمق يمكن أن يساعد في تقديم تقارير مالية تلبي احتياجات مستخدميها من حيث الدقة والارتباط بالواقع ومع ذلك، فإن التأثير المتوسط يشير إلى أن هذه الاستمرارية ليست كافية وحدها لتحقيق أعلى درجات الملاءمة، حيث قد يؤدي طول مدة الاحتفاظ بالمراجع إلى مخاطر محتملة تتمثل في الجمود المهني، وعدم الاستجابة السريعة للتغيرات الجديدة في المعايير المحاسبية أو في بيئة الأعمال.

تأثير طول فترة الاحتفاظ، عند كونه متوسطاً، يوحي بوجود توازن بين الفوائد المحتملة والمعوقات المحتملة فمن ناحية، يساهم استمرار المراجع في الحفاظ على فهم عميق ومتواصل للسياسات والإجراءات المحاسبية، ما يعزز من دقة التقارير وملاءمتها، ولكن من ناحية أخرى، قد يصبح المراجع أقل ميلاً لتبني تغييرات جديدة قد تكون ضرورية لتلبية المتطلبات المتغيرة، مما يقلل من ملاءمة التقارير في بيئات متغيرة.

بناءً على هذه النتيجة، ينبغي أن تكون هناك سياسات واضحة تضمن تحقيق التوازن بين الاستمرارية والتحديث، يمكن أن يشمل ذلك تطبيق أنظمة تدقيق داخلي وخارجي متكاملة أو تدوير المراجعين بعد فترة زمنية معينة لضمان الحفاظ على ملاءمة التقارير، مع الأخذ في الاعتبار أن الملاءمة تتطلب تقديم معلومات مفيدة وحديثة تعكس واقع المؤسسة بشكل كامل.

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول أن الفقرة رقم (1) جاءت بدرجة متوسطة والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات

المحاسبية بالنتائج المستقبلية) ولكنها حظيت بإستجابة أقل من المبحوثين حولها فقد احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها ضمن فقرات درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة بمتوسط حسابي (2.7071) وانحراف المعياري (0.64126).

4-2-3 نتائج التساؤل الثاني :

ما درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية؟

جدول (14) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية.

الدرجة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ر . م
متوسطة	4	0.59221	3.2121	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع على ضمان تنفيذ مهام المراجعة الخارجية وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية المتعارف عليها ، الامر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية أكثر موثوقية	1-
متوسطة	3	0.61431	3.2626	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة	2-
متوسطة	2	0.64126	3.2929	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على إصدار تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يضمن إتخاذ قرارات سليمة	3-
متوسطة	5	0.5310	3.1111	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية	4-
متوسطة	1	0.63160	3.3131	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تقييم صحة القرارات السابقة وجودة التقارير	5-

				المالية	
	متوسطة	0.52291	3.2383	المقياس ككل	

يتضح من الجدول (14) أن الفقرة (5) والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تقييم صحة القرارات السابقة وجودة التقارير المالية) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.3131) وانحراف معياري (0.63160) ، يليها من حيث الأهمية الفقرة (3) فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.2929) وانحراف معياري (0.64126) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على إصدار تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يضمن إتخاذ قرارات سليمة) ، بينما احتلت الفقرة (2) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.2626) وانحراف معياري (0.61431) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة) ، وجاءت بدرجات متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع دراسة (علي سناسلة ، 2017م) والتي توصلت أن خاصية الموثوقية كانت الأكثر تأثيراً، في حين كانت الملاءمة أقل تأثيراً. وتتفق مع دراسة (أكرم الشامي، 2009م) والتي ترى أن الاهتمام المتزايد بتحقيق خصائص الموثوقية يزيد من جودة التقارير، وأن تعزيز الوعي بالممارسات المحاسبية الجيدة يُحسن موثوقية التقارير، وأن البنوك تحتاج لمتابعة السياسات المحاسبية لتعزيز الموثوقية والجودة في التقارير. وتتفق مع دراسة (أحمد بوشمال ، 2017م) والتي ترى أن الموثوقية تساهم في استقرار الثقة بين البنوك والعملاء.

يمكن تفسير ذلك أن هناك توازناً بين الإيجابيات والسلبيات التي قد تترتب على بقاء المراجع لفترة طويلة، خاصية الموثوقية تعني أن المعلومات المالية المقدمة في التقارير يجب أن تكون صحيحة، صادقة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لاتخاذ قرارات مالية سليمة استمرار المراجع الخارجي مع المؤسسة لفترة طويلة يتيح له فرصة لفهم شامل ودقيق لبيئة العمل والإجراءات المحاسبية المتبعة، مما يمكن أن يعزز من دقة التقارير وتقليل الأخطاء أو التلاعبات المحتملة، هذا التعرف العميق على المؤسسة يساعد المراجع في تقديم تقارير تتسم بدرجة عالية من الموثوقية، إذ إن الاتساق في العمل يؤدي إلى تقليل احتمالات حدوث أخطاء غير مقصودة ومع ذلك توجد بعض التحديات المحتملة التي قد تنشأ عن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع بمرور الوقت، قد تنشأ علاقة مألوفة بين المراجع والمؤسسة، مما قد يؤثر على حياد المراجع ويدفعه إلى التساهل في بعض الجوانب، وهو ما قد يقلل من مستوى الموثوقية في

التقارير بالإضافة إلى ذلك، قد يؤدي استمرار المراجع في العمل لفترات طويلة إلى الاعتماد على إجراءات قديمة وعدم مواكبة التغيرات السريعة في المعايير المحاسبية أو متطلبات السوق بناءً على هذه النتيجة، يتطلب تعزيز الموثوقية تحقيق توازن بين الاستمرارية والتجديد، فمن المهم أن يستمر المراجع لفترة كافية لفهم المؤسسة بشكل كامل، ولكن دون أن يؤدي ذلك إلى إضعاف موضوعيته أو مقاومته للتغيير لذلك، قد يكون من المفيد وضع سياسات لتدوير المراجعين بشكل دوري أو دمج فرق مراجعة متنوعة لضمان الحفاظ على أعلى مستوى من الموثوقية في التقارير المالية مع الاستجابة الفعالة للتغيرات المحاسبية والمهنية.

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول أن الفقرة رقم (4) جاءت بدرجة متوسطة والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية) ولكنها حظيت بإستجابة أقل من المبحوثين حولها فقد احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها ضمن فقرات درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية بمتوسط حسابي (3.1111) وانحراف المعياري (0.5310).

4-2-4 نتائج التساؤل الثالث:

ما درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة؟

جدول (15) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة.

ر . م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
1-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة	3.1919	0.67856	3	متوسطة
2-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي	3.1111	0.53104	4	متوسطة

				المستخدمين على تقييم الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها	
متوسطة	5	0.58437	3.0606	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة ، مما يمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة	-3
متوسطة	2	0.61431	3.2626	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين	-4
متوسطة	1	0.63160	3.3131	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض وترتيب المعلومات في تقريره بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها	-5
متوسطة		0.51441	3.1878	المقياس ككل	

يتضح من الجدول (15) أن الفقرة (5) والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض وترتيب المعلومات في تقريره بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط الحسابي (3.3131) وانحراف معياري (3.3131) ، ويليهما من حيث الأهمية الفقرة (4) فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط الحسابي (3.2626) وانحراف معياري (0.61431) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين) ، بينما احتلت الفقرة (1) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.1919) وانحراف معياري (0.67856) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة) ، وجاءت بدرجات متوسطة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (لينا العساف ، 2020م) والتي توصلت أن القابلية للمقارنة تعزز قدرة الشركات على الحصول على تمويل ، وأن عدم اتساق المعايير المحاسبية يؤدي إلى ضعف القابلية للمقارنة. وتتفق مع دراسة (سمير بوحنيكة ، 2018م) والتي ترى أن القابلية للمقارنة تساهم في تقليل مخاطر المعلومات للمستثمرين ، وأن التعليم والتدريب المحاسبي المستمر ضروري لتحسين خاصية القابلية للمقارنة.

إن ذلك يعكس توازناً بين الإيجابيات والسلبيات لهذا العامل، القابلية للمقارنة تشير إلى ضرورة أن تكون التقارير المالية متسقة وقابلة للمقارنة عبر الفترات الزمنية المختلفة أو مع مؤسسات أخرى، مما يسمح للمستخدمين بتحليل الأداء وفهم الفروق الجوهرية بسهولة.

استمرار المراجع الخارجي لفترة طويلة قد يعزز من القابلية للمقارنة في التقارير المالية، حيث يتمكن من التعرف بعمق على النظام المحاسبي والسياسات المتبعة في المؤسسة، مما يضمن استمرارية الإفصاح بنفس الأسلوب على مر الزمن، هذا يساهم في توفير تقارير ذات اتساق، مما يسهل على مستخدميها مقارنة الأداء عبر فترات مالية مختلفة، كما أن الاستمرارية قد تقلل من احتمال حدوث تغييرات غير مبررة أو غير مدروسة في المعالجة المحاسبية، مما يعزز من قدرة التقارير على تقديم صورة واضحة ومقارنة للأداء المالي كما أن هناك بعض التحديات. يمكن أن يؤدي بقاء المراجع لفترة طويلة إلى مقاومة التغيير أو التكيف مع المعايير المحاسبية الجديدة، مما قد يحد من قدرة التقارير على أن تكون قابلة للمقارنة في سياق بيئة اقتصادية متغيرة أو بين مؤسسات أخرى، قد يصبح المراجع مع مرور الوقت أقل انفتاحاً على تطبيق تحديثات ضرورية، مما يؤثر سلباً على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة مع معايير حديثة أو متطلبات الجهات التنظيمية.

لضمان تعزيز القابلية للمقارنة، ينبغي للمؤسسات تبني سياسات توازن بين الاحتفاظ بالمراجع لفترة كافية لتحقيق استمرارية في التقارير وبين الحاجة إلى التحديث والتغيير عند الضرورة قد يشمل ذلك تطبيق ممارسات مثل المراجعة المشتركة أو تدوير المراجعين بشكل منتظم، مما يضمن تقديم تقارير متسقة عبر الزمن وقابلة للمقارنة مع تقارير أخرى، دون المساس بجودة الإفصاح أو الالتزام بالمعايير المحاسبية الحديثة.

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول أن الفقرة (3) جاءت بدرجة متوسطة والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة ، مما يمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة) ولكنها حظيت بإستجابة أقل من المبحوثين حولها فقد احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها ضمن فقرات درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة بمتوسط حسابي (3.0606) وانحراف المعياري (0.58437).

4-2-4 نتائج التساؤل الرابع:

ما درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات؟

جدول (16) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب الفقرات حسب أهميتها في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات.

ر. م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
1-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية	3.2626	0.61431	1	متوسطة
2-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الافصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية بالقوائم المالية	3.0606	0.58437	5	متوسطة
3-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اكتشاف اختلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية من فترة لأخرى عند تغيير الطرق والسياسات المحاسبية	3.2121	0.59221	2	متوسطة
4-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الثبات في السياسات والطرق المحاسبية وبالتالي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية	3.1616	0.56473	3	متوسطة
5-	تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية	3.1111	0.53104	4	متوسطة
	المقياس ككل	3.1616	0.52755		متوسطة

يتضح من الجدول (16) أن الفقرة (1) والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.2626) وانحراف معياري (0.61431) ، ويليهما من حيث الأهمية

الفقرة (3) فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط الحسابي (3.2121) وانحراف معياري (0.59221) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اكتشاف اختلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية من فترة لأخرى عند تغيير الطرق والسياسات المحاسبية) ، بينما احتلت الفقرة (4) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.1616) وانحراف معياري (0.56473) وهي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الثبات في السياسات والطرق المحاسبية وبالتالي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية) ، وجاءت بدرجات متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع دراسة (محمود الزبيدي ، 2019م) والتي توصلت أن تطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى زيادة الثبات في عرض المعلومات المالية، وأن الثبات يعزز قدرة المستثمرين على مقارنة الأداء عبر الفترات، وأن وجود إطار رقابي قوي يساهم في الحفاظ على الثبات عبر الفترات المختلفة، وتتفق مع دراسة (عبد الرحمن محمد الغامدي ، 2021م) والتي ترى أن الثبات في التقارير يعزز الثقة بين المستثمرين والمساهمين ، وأن الاختلاف في تطبيق السياسات المحاسبية يقلل من الثبات ويفاقم الغموض ، والشركات التي تحافظ على ثبات في عرض المعلومات تحظى بتمويل أسهل ، وتحسن الثبات يؤدي إلى قرارات استثمارية أكثر استتارة ، وأن الرقابة المالية الفعالة ضرورية لتحقيق الثبات على المدى الطويل.

يمكن تفسير ذلك إلى وجود تأثير ملموس ولكنه ليس قوياً بشكل قاطع، خاصية الثبات في التقارير المالية تعني أن المعلومات المقدمة يجب أن تكون متسقة عبر الفترات الزمنية المختلفة، مما يسمح للمستخدمين بالاعتماد على البيانات لاتخاذ قرارات مستنيرة دون أن يواجهوا تغييرات غير مبررة أو مفاجئة في السياسات والإفصاحات المحاسبية عندما يستمر المراجع الخارجي لفترة طويلة مع المؤسسة، فإنه يكتسب خبرة واسعة بعملياتها وسياساتها المحاسبية، مما يساهم في تعزيز الثبات، هذا التعمق في الفهم يساعد على ضمان تقديم تقارير تتسم بالاتساق والوضوح، لأن المراجع يكون أكثر دراية بكيفية الحفاظ على نفس الإجراءات والإفصاحات عبر الفترات المالية المختلفة ولكن في الوقت نفسه، يمكن أن يكون لهذا الاستمرار تأثير محدود على الثبات إذا تحول إلى روتين غير مرن يمنع تطبيق التحسينات أو التعديلات الضرورية التي تتطلبها البيئة المحاسبية المتغيرة.

تفسير النتيجة المتوسطة تعكس هذا التوازن بين الإيجابيات والسلبيات؛ فبينما يعزز الاحتفاظ بالمراجع الخارجي الثبات من خلال التماسك في العمل، قد يؤدي أيضاً إلى ضعف في

التحديثات أو التغييرات التي تتطلبها المعايير المحاسبية الحديثة بمعنى آخر، النتيجة المتوسطة تشير إلى أن طول فترة الاحتفاظ ليست كافية وحدها لضمان الثبات بأعلى مستوى، بل يجب أن تكون مصحوبة بسياسات داخلية تحفز على التحديث والتطوير عند الضرورة.

بناءً على هذه النتيجة، يمكن القول إن الاحتفاظ بالمراجع لفترة معتدلة يمكن أن يحقق ثباتاً جيداً، ولكن المؤسسات بحاجة إلى مراقبة هذا العامل لضمان أن الاستمرارية لا تتحول إلى حالة من الجمود من الضروري أن تكون هناك مرونة في اعتماد التحسينات دون المساس بالاتساق العام للتقارير، مما يجعل الثبات فعالاً وملائماً للمتغيرات الاقتصادية والمحاسبية الحديثة.

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول أن الفقرة (2) جاءت بدرجة متوسطة والتي تنص على (تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الإفصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية بالقوائم المالية) ولكنها حظيت بإستجابة أقل من المبحوثين حولها فقد احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها ضمن فقرات درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات بمتوسط حسابي (3.0606) وانحراف المعياري (0.58437).

تنص الفرضية الأولى : على انه لا يوجد تأثير حول طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة.

جدول (17) يبين اختبار (t) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة

خاصية الملائمة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
	198	15.9091	1.87471	119.411	0.000

من بيانات الجدول (17) يتبين وجود فروث ذات دلالة احصائية عند (0.05) حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الملائمة.

يمكن تفسير ذلك أن تأثير المدة الزمنية التي يبقى فيها المراجع الخارجي على ارتباطه بالمنظمة ليس مجرد صدفة ، بل له أثر حقيقي وملحوس على جودة التقارير المالية، الملائمة

تعني أن المعلومات التي تقدمها التقارير يجب أن تكون مفيدة وذات صلة بالمستخدمين لاتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب أن فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تلعب دورًا مؤثرًا في تحديد ما إذا كانت التقارير المالية ستظل ملائمة للاستخدام، المراجع الخارجي الذي يبقى لفترة طويلة قد يتمكن من فهم تعقيدات الأعمال بشكل أفضل، مما يزيد من قدرته على تقديم تقارير تتسم بالدقة والجودة، خاصة عند التعامل مع عناصر متكررة أو طويلة الأجل داخل المنظمة ومع ذلك، طول الفترة قد يؤدي أحيانًا إلى فقدان الحياد أو ظهور ما يُعرف بـ"الألفة المهنية"، حيث يصبح المراجع أقل انتقادًا ويقلل من فعاليته في الكشف عن الأخطاء أو المخاطر المالية الجديدة التي قد تطرأ، مما يؤثر سلبًا على ملاءمة التقارير هذه النتيجة توضح أيضًا أن التوازن مطلوب، حيث إن بقاء المراجع لفترة معقولة يساهم في تحسين جودة التقارير من خلال استمرارية الفهم، ولكن طول هذه الفترة بشكل زائد قد يضر بالحيادية والموضوعية لذلك، يُنصح بتطبيق سياسات تنظيمية تضمن فترات احتفاظ ملائمة تراعي التوازن بين الاستمرارية في العمل والحفاظ على الموضوعية، مثل تدوير المراجعين بعد مدة معينة هذه النتيجة تعزز أهمية تلك التوصيات لضمان أن المعلومات المقدمة تظل ملائمة، حديثة، وذات صلة باحتياجات المستخدمين وصناع القرار.

تنص الفرضية الثانية : على أنه لا يوجد تأثير حول طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية.

جدول (18) يبين اختبار (t) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية

خاصية الموثوقية	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
	198	16.1919	2.61459	87.142	0.000

من بيانات الجدول (18) يتبين وجود فروث ذات دلالة احصائية عند (0.05) حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الموثوقية.

يمكن تفسير ذلك أن هناك علاقة ذات أهمية إحصائية بين طول مدة ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة ومستوى موثوقية التقارير الصادرة عنها، الموثوقية تعني أن المعلومات

المالية يجب أن تكون صادقة، محايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لاتخاذ قراراتهم بثقة

بقاء المراجع الخارجي لفترة طويلة يمكن أن يعزز موثوقية التقارير من خلال بناء فهم عميق لطبيعة أعمال المؤسسة وتعقيداتها، مما يسهم في تحسين دقة عمليات التدقيق وتقليل الأخطاء هذا الفهم المتراكم يمكن أن يقلل من احتماليات تقديم معلومات غير صحيحة أو مضللة، مما يجعل التقارير أكثر اتساقًا وشفافية ومع ذلك، قد تكون هناك سلبيات لهذه العلاقة، إذ يمكن لطول فترة الاحتفاظ أن يؤدي إلى "تأثير الألفة"، حيث يصبح المراجع أقل موضوعية بسبب طول تعامله مع المؤسسة، ما قد يقلل من حدة التدقيق ويؤثر سلبًا على مستوى الشفافية والموثوقية ، وذلك يتطلب ضرورة إيجاد توازن في فترة ارتباط المراجع الخارجي لا يمكن إغفال الفائدة التي يوفرها المراجع الذي يتمتع باستمرارية في العمل مع المؤسسة، لكن في الوقت ذاته ينبغي تجنب طول المدة الذي قد يؤدي إلى الإضرار بمبدأ الاستقلالية بناءً على هذه النتيجة، يمكن أن يكون من المفيد تطبيق سياسات لتدوير المراجعين بعد فترات معينة، لضمان الحفاظ على أعلى درجات الموضوعية وتعزيز موثوقية التقارير المالية.

تنص الفرضية الثالثة : على أنه لا يوجد تأثير حول طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة .

جدول (19) يبين اختبار (t) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة

خاصية القابلية للمقارنة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
	198	15.9394	2.57208	87.201	0.000

من بيانات الجدول (19) يتبين وجود فروث ذات دلالة احصائية عند (0.05) حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية القابلية للمقارنة.

تعني هذه النتيجة أن المعلومات المقدمة في التقارير يجب أن تكون متسقة عبر الفترات الزمنية المختلفة وأيضًا بين مؤسسات متعددة، مما يسمح للمستخدمين بإجراء تحليل موضوعي وفهم التغيرات في الأداء المالي بوضوح عندما يستمر المراجع الخارجي مع المؤسسة لفترة

طويلة، فإنه يكتسب معرفة معمقة بالعمليات المحاسبية والمالية، مما يمكن أن يسهم في الحفاظ على الاتساق في إعداد التقارير على مدى الفترات الزمنية المختلفة. هذا يعزز من القابلية للمقارنة ويسهل على المستخدمين تقييم الأداء بشكل دقيق، خاصة عند المقارنة مع فترات سابقة أو مع مؤسسات أخرى تستخدم معايير مشابهة في الوقت نفسه، فإن طول فترة الاحتفاظ قد تؤدي إلى اعتماد المراجع على ممارسات تقليدية وعدم إدخال تعديلات مطلوبة وفقاً للتغيرات في المعايير المحاسبية، مما قد يؤثر سلباً على إمكانية المقارنة مع جهات أخرى أو في ظل بيئات محاسبية متجددة.

هذه النتيجة توضح أن طول فترة ارتباط المراجع بالمؤسسة يلعب دوراً مهماً، لكن هذا الدور ليس بالضرورة إيجابياً دائماً في بعض الحالات، قد يعزز وجود المراجع لفترة طويلة من القابلية للمقارنة من خلال تقديم تقارير متسقة، ولكن في حالات أخرى، يمكن أن يصبح هذا الاستمرار عائقاً أمام التغيير، مما يضعف من جودة التقارير حين تتطلب الظروف البيئية أو المحاسبية تحديثات ضرورية بناءً على ذلك، تحتاج المؤسسات إلى تحقيق توازن بين الاحتفاظ بالمراجع لفترة كافية لضمان فهم عميق ومستمر، وتجنب المبالغة في تلك الفترة بحيث لا تؤدي إلى ركود في تطبيق المعايير الجديدة.

تنص الفرضية الرابعة : على أنه لا يوجد تأثير حول طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات .

جدول (20) يبين اختبار (t) لعينة واحدة حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات

خاصية الثبات	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
	198	15.8081	2.57208	84.328	0.000

من بيانات الجدول (20) يتبين وجود فروث ذات دلالة احصائية عند (0.05) حول مدى تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في ضوء خاصية الثبات.

يمكن تفسير ذلك أن هناك علاقة حقيقية بين هذه العوامل، وليست نتيجة عشوائية خاصة الثبات تعني أن المعلومات المالية المقدمة في التقارير يجب أن تكون متسقة وموثوقة

عبر الفترات الزمنية المختلفة، مما يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على تقارير لا تتغير في مضمونها دون مبرر عندما يبقى المراجع الخارجي لفترة طويلة مع المؤسسة، فإنه يطور فهمًا عميقًا لسياساتها وإجراءاتها المحاسبية، مما يعزز من استمرارية الأداء المحاسبي ويقلل من احتمالات وجود تناقضات أو تغيرات غير مبررة في التقارير المالية، هذا يعزز من خاصية الثبات، حيث تظل المعلومات المقدمة مستقرة، ما يمنح المستخدمين الثقة في الاعتماد عليها على مدى الفترات الزمنية المختلفة ومع ذلك، قد يؤدي طول فترة الاحتفاظ بالمراجع إلى بعض التحديات، مثل الاعتماد المفرط على السياسات القائمة وعدم السعي إلى تحسين أو تحديث الإجراءات التي قد تكون بحاجة إلى تغيير، أن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تؤثر بشكل ملحوظ، ولكن بدرجات متفاوتة، على الثبات في التقارير المالية، هذا يعني أن الاحتفاظ بالمراجع لفترة طويلة يمكن أن يكون له أثر إيجابي إذا تم توجيهه نحو الحفاظ على التماسك والاتساق، لكنه قد يتحول إلى عائق إذا أدى إلى مقاومة التغيير أو التكيف مع المستجدات المحاسبية، لتحقيق أفضل توازن، تحتاج المؤسسات إلى وضع سياسات تنظم مدة ارتباط المراجع الخارجي وتضمن تطبيق التحسينات اللازمة دون التأثير على ثبات التقارير وجودتها.

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية وفقاً لمتغير المركز الوظيفي؟

جدول (21) يبين نتائج اختبار (ت) بين متوسطي عينة الدراسة على الأبعاد والدرجة الكلية لمقياس درجة تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية وفقاً لمتغير المركز الوظيفي.

المقياس	المركز الوظيفي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
خاصية الملائمة	الشركات الصناعية الأهلية	118	15.1864	2.18728	-6.687	0.000
	مكاتب المراجعة	80	16.9750			
خاصية الموثوقية	الشركات الصناعية الأهلية	118	15.2203	3.61913	-5.896	0.000
	مكاتب المراجعة	80	17.6250			

0.000	-4.204	3.75853	15.2203	118	الشركات الصناعية الأهلية	خاصية المقارنة
			17.0000	80	مكاتب المراجعة	
0.000	-5.719	9.18667	45.6271	118	الشركات الصناعية الأهلية	خاصية الثبات
			51.6000	80	مكاتب المراجعة	
0.000	-5.719	18.37334	91.2542	118	الشركات الصناعية الأهلية	المقياس ككل
			103.2000	80	مكاتب المراجعة	

1- أثر المركز الوظيفي على خاصية الملائمة في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

يتبين من الجدول (21) أن أفراد العينة الذين يعملون في مكاتب المراجعة سجلوا متوسطاً حسابياً أعلى (16.9750) من المتوسط الحسابي (15.1864) لأفراد العينة الذين يعملون في الشركات الصناعية الأهلية وذلك على خاصية الملائمة ، وكانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-6.687) وهي قيمة دالة احصائياً لأن مستوى دلالتها (0.000) أقل من مستوى (0.05)

وعليه يمكن القول أن هناك فروقا ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير المركز الوظيفي على خاصية الملائمة في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

الأثر إيجابي وبدرجة دالة إحصائية، حيث يساهم اختلاف المركز الوظيفي في تعزيز خاصية الملائمة في التقارير المالية عند المراجعين الخارجيين.

تشير النتيجة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في مكاتب المراجعة والعاملين في الشركات الصناعية الأهلية من حيث تأثير المركز الوظيفي على خاصية الملائمة في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي لتحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية حيث سجل العاملون في مكاتب المراجعة متوسطاً حسابياً أعلى مقارنة بنظرائهم في الشركات الصناعية الأهلية، مما يدل على وعي أكبر بأهمية الملائمة في التقارير المالية.

يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال طبيعة المهام والأنشطة التي تميز كل بيئة وظيفية في مكاتب المراجعة، يكون التركيز منصباً على تقديم تقارير مالية تلبي احتياجات المستخدمين بشكل آني وفَعَال، مما يتطلب الحرص على توفير معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات المالية و يعتمد عمل المراجعين بشكل كبير على ملائمة المعلومات التي يتم تدقيقها والتحقق منها لضمان أن التقارير المالية تواكب المتغيرات الاقتصادية والقرارات الإدارية في المقابل، قد يكون تركيز العاملين في الشركات الصناعية الأهلية موجَّهًا نحو العمليات التشغيلية والإنتاجية بدلاً من الالتزام الدقيق بخصائص جودة التقارير المالية مثل الملائمة هذا الاختلاف في طبيعة العمل يؤدي إلى انخفاض متوسط الوعي أو الاهتمام بهذه الخاصية في البيئة الصناعية.

تعكس النتيجة الإحصائية الدالة تأثير اختلاف الأدوار الوظيفية على وعي الأفراد بأهمية الملاءمة في التقارير المالية، حيث يبرز دور المراكز التي تعتمد على التدقيق المالي الاحترافي في تعزيز هذا الوعي مقارنة بالمراكز التي تركز على الجوانب التشغيلية.

2- أثر المركز الوظيفي على خاصية الموثوقية في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على

تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

يتبين من الجدول (21) أن أفراد العينة الذين يعملون في مكاتب المراجعة سجلوا متوسطاً حسابياً أعلى (17.6250) من المتوسط الحسابي (15.2203) لأفراد العينة الذين يعملون في الشركات الصناعية الأهلية وذلك على خاصية الموثوقية ، وكانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-5.896) وهي قيمة دالة احصائياً لأن مستوى دلالتها (0.000) أقل من مستوى (0.05) .

وعليه يمكن القول أن هناك فروقا ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير المركز الوظيفي على خاصية الموثوقية في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

الأثر إيجابي؛ فكلما كان المركز الوظيفي في بيئة مهنية متخصصة (مثل مكاتب المراجعة)، زادت **موثوقية** التقارير المالية وارتفعت جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

تظهر النتيجة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير المركز الوظيفي على خاصية الموثوقية في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي بما يعزز تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير

المالية إذ سجل أفراد العينة العاملون في مكاتب المراجعة متوسطًا حسابيًا أعلى مقارنةً بأولئك العاملين في الشركات الصناعية الأهلية يمكن تفسير هذا الفرق من خلال طبيعة العمل والمسؤوليات التي تميز كل مركز وظيفي.

في مكاتب المراجعة، يكتسب الأفراد خبرة أعمق في تقييم مصداقية البيانات المالية والتحقق من دقتها، مما يعزز اهتمامهم بخاصية الموثوقية في التعامل مع المراجع الخارجي. يتطلب عملهم تعاملًا دقيقًا مع المعلومات المالية لضمان موافقتها مع المعايير المهنية وضمان موثوقيتها للمستخدمين الخارجيين، وهو ما يجعلهم أكثر إدراكًا لأهمية المراجع الخارجي كعنصر أساسي في تدقيق وضمان جودة التقارير.

على النقيض، قد تركز الشركات الصناعية الأهلية بشكل أقل على التدقيق المالي الدقيق مقارنة بالأهداف التشغيلية والإنتاجية، مما يؤدي إلى انخفاض الوعي أو الاهتمام بخاصية الموثوقية المتعلقة بالمراجع الخارجي وعليه، يكون تأثير المركز الوظيفي في هذه البيئة محدودًا مقارنة بمكاتب المراجعة.

هذه الفروق تعكس طبيعة الهيكل الوظيفي والمهام التي يؤديها الأفراد، حيث تتطلب بعض المراكز مستوى أعلى من الالتزام بالتحقق المالي لضمان جودة المعلومات، وهو ما يفسر القيمة الإحصائية الدالة للفرق بين المجموعتين.

3- أثر المركز الوظيفي على خاصية المقارنة في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

يتبين من الجدول (21) أن أفراد العينة الذين يعملون في مكاتب المراجعة سجلوا متوسطًا حسابيًا أعلى (17.0000) من المتوسط الحسابي (15.2203) لأفراد العينة الذين يعملون في الشركات الصناعية الأهلية وذلك على خاصية المقارنة، وكانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-4.204) وهي قيمة دالة إحصائية لأن مستوى دلالتها (0.000) أقل من مستوى (0.05).

وعليه يمكن القول أن هناك فروقًا ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير المركز الوظيفي على خاصية المقارنة في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

الأثر إيجابي؛ فارتفاع المركز الوظيفي في بيئة مهنية متخصصة (مثل مكاتب المراجعة) يؤدي إلى تحسين خاصية المقارنة ضمن الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية. يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال طبيعة العمل في مكاتب المراجعة التي تتطلب التأكد من إمكانية مقارنة التقارير المالية بين فترات زمنية مختلفة وبين كيانات متعددة هذا السياق يفرض على المراجعين ضمان توحيد الأسس والمبادئ المحاسبية بين الفترات وتقليل أي تباينات قد تعيق المقارنة الفعالة كذلك، يعزز عملهم على مراجعة التقارير المالية وفق معايير محددة وموحدة من قدرتهم على إبراز أهمية خاصية المقارنة في التقارير في المقابل، قد تكون الشركات الصناعية الأهلية أقل تركيزاً على خاصية المقارنة نظراً لطبيعة عملها التي تركز على الأنشطة التشغيلية والإنتاجية بدلاً من الاهتمام الدقيق بالتقارير المالية كوسيلة للمقارنة بين الأداء المالي للفترات المختلفة هذا الأمر يؤدي إلى انخفاض المتوسط الحسابي لهذه الخاصية مقارنة بمكاتب المراجعة.

تؤكد النتيجة الإحصائية الدالة أن اختلاف المركز الوظيفي يؤثر بشكل واضح على درجة الوعي والاهتمام بخاصية المقارنة في التقارير المالية، حيث يُظهر العاملون في المراجعة المهنية تفوقاً في هذا الجانب نتيجة لطبيعة عملهم الذي يقتضي اعتماد المقارنة كعنصر أساسي لضمان جودة التقارير.

4- أثر المركز الوظيفي على خاصية الثبات في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

يتبين من الجدول (21) أن أفراد العينة الذين يعملون في مكاتب المراجعة سجلوا متوسطاً حسابياً أعلى (51.6000) من المتوسط الحسابي (45.6271) لأفراد العينة الذين يعملون في الشركات الصناعية الأهلية وذلك على خاصية الثبات ، وكانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-5.719) وهي قيمة دالة احصائياً لأن مستوى دلالتها (0.000) أقل من مستوى (0.05) .

وعليه يمكن القول أن هناك فروقا ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير المركز الوظيفي على خاصية الثبات في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

الأثر إيجابي؛ فارتفاع المركز الوظيفي في بيئة مهنية متخصصة مثل مكاتب المراجعة يؤدي إلى تعزيز خاصية الثبات في عملية الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، مما ينعكس إيجاباً على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

تظهر النتيجة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في مكاتب المراجعة والعاملين في الشركات الصناعية الأهلية فيما يتعلق بتأثير المركز الوظيفي على خاصية الثبات في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي لتحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية تفوق العاملون في مكاتب المراجعة على نظرائهم في الشركات الصناعية الأهلية من حيث المتوسط الحسابي، مما يعكس وعياً أعلى لديهم بأهمية الثبات في التقارير المالية.

يمكن تفسير هذا التفوق بطبيعة العمل في مكاتب المراجعة، حيث يتطلب الالتزام بمعايير دقيقة وثابتة على مدار الفترات الزمنية المختلفة لضمان استمرارية وثبات الأساليب المستخدمة في إعداد التقارير المالية هذا الثبات يعزز موثوقية المعلومات المحاسبية و يتيح مقارنة دقيقة للبيانات المالية مع فترات سابقة أو كيانات أخرى في المقابل، قد لا يكون لدى العاملين في الشركات الصناعية الأهلية نفس المستوى من التركيز على خاصية الثبات، حيث تركز هذه الشركات بشكل أكبر على الجوانب التشغيلية والإنتاجية قد يؤدي ذلك إلى مرونة أكبر في تغيير السياسات أو الإجراءات المالية بناءً على احتياجات العمل، مما ينعكس في انخفاض المتوسط الحسابي لهذه الخاصية.

تشير دلالة الاختبار الإحصائي إلى أن المركز الوظيفي يؤثر بوضوح على مدى إدراك الأفراد لأهمية خاصية الثبات في التقارير المالية، حيث يظهر العاملون في مجال المراجعة المهنية التزاماً أعلى بهذه الخاصية نظراً لطبيعة مسؤولياتهم التي تتطلب دقة وثباتاً مستمراً لضمان جودة التقارير المالية.

5- أثر المركز الوظيفي على طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

يتبين من الجدول (21) أن أفراد العينة الذين يعملون في مكاتب المراجعة سجلوا متوسطاً حسابياً أعلى (103.2000) من المتوسط الحسابي (91.2542) لأفراد العينة الذين يعملون في الشركات الصناعية الأهلية وذلك على المقياس الكلي وعلى كافة الأبعاد ، وكانت

قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-5.719) وهي قيمة دالة احصائيا لأن مستوى دلالتها (0.000) أقل من مستوى (0.05) .

وعليه يمكن القول أن هناك فروقا ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) في درجة تأثير المركز الوظيفي على المقياس الكلي وعلى كافة الأبعاد في الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.

الأثر إيجابي؛ فوجود المركز الوظيفي في مكاتب المراجعة المتخصصة يعزز طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، مما يساهم في تحسين الخصائص النوعية للتقارير المالية على كافة أبعادها.

تشير النتيجة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في مكاتب المراجعة والعاملين في الشركات الصناعية الأهلية فيما يتعلق بتأثير المركز الوظيفي على طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي لتحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية تفوق العاملون في مكاتب المراجعة على العاملين في الشركات الصناعية الأهلية من حيث المتوسط الحسابي، مما يدل على وعيهم المتزايد بأهمية الاحتفاظ بالمراجع لفترة أطول هذا التفوق يمكن تفسيره بطبيعة العمل في مكاتب المراجعة، حيث تتطلب المهام الرقابية والمراجعية الاحتفاظ بالوثائق والمراجع لفترات زمنية طويلة للرجوع إليها في عمليات التدقيق المستقبلية أو للتحقق من الامتثال للمعايير القانونية والمحاسبية إضافة إلى ذلك، قد تكون اللوائح المحاسبية التي تحكم عمل مكاتب المراجعة أكثر صرامة بشأن طول فترة الاحتفاظ بالمراجع مقارنة بتلك التي تنظم العمل في الشركات الصناعية الأهلية من ناحية أخرى، قد تفضل الشركات الصناعية الأهلية التركيز على الأنشطة التشغيلية والإنتاجية، مما يجعلها أقل التزامًا بالاحتفاظ الطويل بالمراجع، خاصة إذا لم تكن هذه المراجع ذات قيمة مباشرة في تحسين الأداء التشغيلي أو تحقيق الأهداف الإنتاجية

وتشير دلالة الفرق الإحصائي إلى أن المركز الوظيفي يؤثر بشكل جوهري على إدراك الأفراد لأهمية طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي، حيث يظهر العاملون في مكاتب المراجعة اهتمامًا أكبر بتوثيق وحفظ المعلومات لفترات زمنية ممتدة لضمان تحقيق جودة أفضل في إعداد التقارير المالية.

4-2-5 النتائج:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية الآتي:

- يوجد تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من خلال خصائصها النوعية الأربعة، وذلك كالآتي:
- أ - يوجد تأثير إيجابي لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الملائمة لتقارير المالية.
- ب- يوجد تأثير إيجابي لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الموثوقية لتقارير المالية.
- ج- يوجد تأثير إيجابي لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لتقارير المالية.
- د- يوجد تأثير إيجابي لفترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تحقيق خاصية الثبات لتقارير المالية.
- هـ- توجد فروق ذات دلالة إحصائية لوجود أختلافات بين آراء مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة وموظفي الشركات الصناعية محل المراجعة لتأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

4-2-6 التوصيات:

- أ- العمل على تحديد فترات ملزمة لتغيير المراجع الخارجي من خلال وضع إطار زمني قانوني أو تنظيمي يلزم الشركات بتدوير المراجع الخارجي بعد فترة محددة لضمان استقلالية المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية.
- ب- تعزيز الضوابط الرقابية: ضرورة وضع آليات رقابية لضمان التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية أثناء إعداد التقارير المالية، خاصة في الفترات الطويلة التي يعمل بها مع نفس الشركة.
- ج- تحديث التشريعات المالية: ضرورة مراجعة القوانين المنظمة لتعيين المراجعين الخارجيين وتحديثها بما يتوافق مع أفضل الممارسات الدولية لضمان تحقيق جودة التقارير المالية.
- د- إجراء دراسات مستقبلية تتناول متغيرات أخرى مثل حجم الشركة، ونوع النشاط، ومستوى الحوكمة، وأثرها على العلاقة بين فترة الاحتفاظ بالمراجع وجودة التقارير المالية.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية:

أ- الكتب:

1. أرينز، ألفين أ.، ولوبك، جيمس ك. (2006). المراجعة: مدخل متكامل (ترجمة: محمد محمد، وعبد القادر الديسطي). الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
2. اشتيوي، إدريس عبد السلام. (1996). المراجعة: معايير وإجراءات (الطبعة الرابعة). بيروت، لبنان: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
3. أقاسم، عمر. (2016). التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر. خرايسية، الجزائر: دار الكتاب العربي.
4. بوتين، محمد. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الطبعة الثانية). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
5. البيوض، أحمد، وعوض، ناصر. (2020). الفساد المالي والإداري وأثره على الأداء الاقتصادي. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
6. البيئة، محمد. (2020). مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية. القاهرة، مصر: دار الفكر العربي.
7. جمعة، أحمد حلمي. (2000). المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
8. حسن، علي. (2018). مبادئ المحاسبة المالية. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
9. الزعبي، رائد. (2020). حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
10. الساعي، مهيب، ووهبي، عمر. (1991). علم تدقيق الحسابات (الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الفكر للنشر والتوزيع.
11. السرايا، محمد السيد. (2002). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري، المعايير والقواعد، ومشاكل التطبيق العملي. الإسكندرية، مصر: دار المعرفة الجامعية.
12. الصبان، محمد سمير، وهلال، عبد الله. (1985). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

13. الظواهر، محمد التهامي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
14. عبد الرحمن، كريم. (2019). الأزمة المالية العالمية: الأسباب والتداعيات. القاهرة، مصر: دار الفكر العربي.
15. عبد الله، كمال الدين سعيد. (2010). المراجعة: إطار نظري وتطبيقي. القاهرة: دار الفكر الجامعي.
16. عبد الفتاح، الصحن، والصبان، محمد سمير، وحسن، شريفة علي. (2004). أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
17. عبد الفتاح، الصحن، ونور، أحمد. (بدون سنة). الرقابة ومراجعة الحسابات. الإسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر.
18. لطفي، أمين السيد أحمد. (2004). المراجعة لأغراض مختلفة. مصر: بدون ناشر.
19. الليثي، فؤاد محمد. (2003). نظرية المحاسبة: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الطبعة الثانية). القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.
20. منصور، حامد محمود، وآخرون. (1993). أساسيات المراجعة. القاهرة، مصر: مطبعة مركز جامعة التعليم المفتوح.
21. هلال، فوزي، وعبد العزيز، سامي. (2019). نظم المعلومات المحاسبية: المفاهيم والتطبيقات المعاصرة. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- ب- الرسائل العلمية:**

1. أبوحمام، ماجد إسماعيل (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أحمد، زيناتي (2017). أثر تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية على مخرجات النظام المحاسبي المالي. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.

3. آسيا، هيري (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر.
4. بدوي، هبة الله عبد السلام (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
5. بوشمال، أحمد (2017). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في بنوك ورقلة التجارية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
6. حمد، مجيد عبد زيد (2010). دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات - دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. دهمان، أسامة كمال (2012). فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
8. سليم، كميليا (2014). محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر. مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
9. سليمان، آدم مفتاح (2024)، فاعلية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين شفافية التقارير المالية الحكومية الليبية - دراسة تطبيقية على قطاع التعليم والبلديات. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مصراتة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
10. سناسلة، علي مصطفى علي (2017). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت.
11. الشامي، أكرم يحيى علي (2009). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

12. شعبانسي، لطفي (2003). المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة. مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية.
13. عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية. مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر.
14. عبد الكافي، أشرف محمد (2018)، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية في البيئة الليبية - دراسة ميدانية على شركات المساهمة في طرابلس، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طرابلس، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، قسم المحاسبة.
15. العساف، لينا أحمد (2020). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية.
16. الغامدي، عبد الرحمن محمد (2021). الثبات في التقارير المالية ودوره في تعزيز اتخاذ القرار: دراسة على الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
17. قداري، لنده (2015). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
18. لعواد، عبد الفتاح (2019). دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب (GMS) لولاية بسكرة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
19. لعويشي، أمينة (2015). دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون. مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
20. مفيد، عبد اللاوي (2014). آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.

21. وجدي، الناجي الطيب عبد الله (2018). المراجعة المستمرة ودورها في الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

22. الوكيل، حسام السعيد (2019). أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية - دراسة تطبيقية. كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.

ج- المجالات والدوريات:

1. أبو رياش، أحلام أحمد (2013). أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين. المجلة الإسلامية، غزة.

2. أحمد، نبيل ياسين (2015). دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة نظرية وميدانية. جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد (19)، العدد (2)، ص 78-155.

3. الملهوف، عبد الحكيم إبراهيم (2024)، تأثير جودة المراجعة الخارجية على مصداقية التقارير المالية في المصارف التجارية الليبية - دراسة تحليلية على بعض الفروع المصرفية.

4. أحمد، نبيل ياسين؛ عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2018). العوامل المسببة لتغيير المراجع وانعكاسه على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 318-398.

5. التميمي، هاشم حسن (2018). أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء: دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد (43).

6. الدباس، قاسم أحمد (2017). أثر جودة التدقيق على القيمة السوقية للسهم في البنوك الأردنية المدرجة في بورصة عمان. مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، مجلة رماح للبحوث والدراسات.

7. الريشو، بديع الدين (2013). التغيير الإلزامي لشركة المراجعة: الإطار العام للآثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية - دراسة تطبيقية. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
8. السيد، ممدوح مصطفى عبد الغفار (2017). محددات تغيير مراقب الحسابات في البيئة المصرية: دراسة إمبريقية. مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول.
9. الصايغ، عماد سعد؛ حميدة، عبد المجيد محمد (2015). قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاية القرارات الاستثمارية للشركات المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد (1)، العدد (2).
10. العصيمي، أحمد زكريا ذكي (2015). أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية بالشركات المساهمة: بالتطبيق على البنوك السعودية. مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد (55)، العدد (3)، رجب 1436 هـ / أبريل، ص 662-627.
11. الغنيم، محمود (2013). أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال السعودية. مجلة جامعة المجمعة للعلوم الإنسانية والإدارية، مكتبة الملك فهد الوطنية، العدد (4).
12. الغنيم، محمود رجب ياسين (2013). أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في البيئة السعودية. مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة - مركز النشر والترجمة، العدد (4).
13. المر، نورهان علي محمد (2020). قياس أثر خبرة المراجع عن عمليات الاندماج العكسي على الحد من مخاطر التقاضي. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد (2)، العدد (4).
14. المبارك، الرفاعي إبراهيم (2010). التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (7).

15. مشتهى، صبري ماهر (2014). تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (22)، العدد (20)، غزة، فلسطين.
16. محمدي، عبد العلي (2012). حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. ملتقى وطني حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي.
17. وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية (2010). مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (12)، العدد (4).
18. الوكيل، حسام السعيد (2019). أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية - دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (23)، العدد (4).
19. خواري، سميرة؛ إسماعين، جوامع (2021). استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات. مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد (6)، العدد (1)، ص 150-165.
20. طلبية، علي إبراهيم (2000). نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل ونجاح المراجعة والإحلال (التدوير) الإجمالي وأثرها على رضا العملاء: دراسة تجريبية. المجلة العلمية والتجارة، العدد (3).
21. عبد الكافي، أشرف سالم (2018). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا. مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا.
22. أبو سنيّة، محمد. (2021). قراءة في قانون المصارف الليبي. صحيفة الصدى الاقتصادية، 15 مارس 2021.
23. البهلول، عماد محمد. (2000). تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (الواقع وإمكانية التطوير): دراسة مقارنة للتشريعات المنظمة للمهنة في ليبيا وتونس والمغرب. رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس - ليبيا.

24. البتي، عمران عامر. (2018). "نحو تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في ليبيا: دراسة نظرية". مجلة الأستاذ، العدد 14، نقابة أعضاء هيئة التدريس، طرابلس - ليبيا، ص ص. 205-240.
25. اليسير، أحمد حسين، وفرج، عبد النبي إِمحمد. (2023). "تأهيل واستقلال المراجع الخارجي في قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 1973/116: دراسة تحليلية". مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية، مجلد 13، عدد 1، ص ص. 53-72.
26. المفتاح، عبد الفتاح عثمان. (2017). "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة". مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، جامعة سبها - ليبيا، المجلد 17، العدد 1، ص ص. 15-27.
27. محمد، نصر صالح. (2005). "دراسة تحليلية انتقادية للقانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا". مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا - طرابلس، السنة الخامسة، العدد 15، ص ص. 30-41.
28. نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين. (2024). دليل النقابة الداخلي (شروط العضوية وأهداف النقابة ولوائحها). طرابلس - ليبيا.
29. قانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. المنشور في الجريدة الرسمية الليبية، 20 ديسمبر 1973.
30. قانون رقم (1) لسنة 2005 بشأن المصارف. المنشور في الجريدة الرسمية، 12 يناير 2005.
31. قانون رقم (23) لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري. المنشور في الجريدة الرسمية، 28 يناير 2010.
32. قانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. منشورات المؤتمر الوطني العام، طرابلس، 2013.
33. مصرف ليبيا المركزي. (2015). القواعد العامة المنظمة لأعمال مكاتب وشركات الصرافة - منشور إدارة الرقابة على أعمال الصرافة، طرابلس - ليبيا.
34. مصرف ليبيا المركزي. (2018). دليل مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المعتمدة. إدارة الرقابة المصرفية، طرابلس - ليبيا.

35. وسط البلاد، صحيفة الوسط الليبية. (2021). "المركزي وديوان المحاسبة يبحثان توحيد اشتراطات المكاتب المحاسبية وسبل تعزيز الرقابة على المصارف". (عدد 25، 2021).

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Aamir, Suhaib and Farooq, Umar (2011). "The effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs" Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements of the Masters Degree in Accounting from the Umeå School of Business at Umeå University.
2. American Institute of Certified Public Accountants. [AICPA] (1992), "Statement of position regarding mandatory rotation of audit firms of publicly held companies", New York, AICPA.
3. Asmara, Rina. Y. & Situanti, Rini (2018), "The Effect of Audit Tenure and Firm Size on Financial Reporting Delays", International Journal of Economics and Business Administration, Vol. VI, Issue 3.
4. Augustsson, Sebastian & Osterlind, Alexander (2017). "The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality" Department of Business Studies Uppsala University.
5. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2020). *Auditing and assurance*
- 6.
7. Baatwah, Saeed Rabea (2016), "Audit Tenure and Financial Reporting in Oman: Does Rotation Affect the Quality?", Risk governance & control: financial markets & institutions, Continued 1 Special issue Risk Management and Corporate Governance in Arab Countries, Vol. 6, Issue 3.
8. Bougium, H., & Becour, J. C. (1996). *audit opérationnelle*. Paris, France: Edition Economica.
9. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365–384. <https://doi.org/10.1506/9E0G-NHN3-MK8J-YW5J>
10. Geiger, Marshall A. & K. Raghunandan. (2002), "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures", A Journal of Practice and Theory, Vol. 21, No. 1, pp. 67-78.

11. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). International Standard on Auditing (ISA) 220: Quality management for an audit of financial statements. International Federation of Accountants.
12. International Federation of Accountants (IFAC). (2018). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). IFAC.
13. International Federation of Accountants (IFAC). (2023). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC.
14. Knechel, W. R., van Staden, C., & Sun, L. (2020). The effect of auditor tenure on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(4), 1–25. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52606>
15. Litt, Barri, Sharma, Divesh S., Simpson, Thuy & Tanyi, Paul N., (2014), "Audit Partner Rotation and Financial Reporting Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, No. 3.
16. Lonescu, L.(2014), the Effect of Mandatory partner rotation on Audit Quality. *Economics, Management, and Financial Markets*, Vol.9, No .1, march 2014, 124- 128.
17. Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2022). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (11th ed.). McGraw-Hill Education.
18. Onwuchekwa, John, C., Erah, Dominic & Izedonmi, Famous (2012), "Mandatory Audit Rotation and Audit Independence: Survey of Southern Nigeria", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 3, No. 7.
19. Sayyar, Hamed, Basiruddin, Rohaida, Abdul Rasid, Siti Zaleha & Sayyar, Laya (2014), "Mandatory Audit Firm and Audit Partner

Rotation", European Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 26, pp. 80–83.

20. Singer, Zvi & Zhang, Jing (2018), "Auditor Tenure and the Timeliness of Misstatement Discovery", The Accounting Review, Vol. 93, No. 2.
21. Singer, Zvi & Zhang, Jing, (2018), "Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery", The Accounting Review, March, 93(2):315-338.
22. U.S. House of Representatives. Committee on Financial Services.)2002(Sarbanes – Oxley Act of 2002, Washington, D.C: Government Printing Office.
23. United States General Accounting Office. (GAO) (2003) "Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation", Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services, GAO-04-216, Nov 21.
24. UNESCO. (2019). Teaching ethics in higher education. United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization.
25. Velte, Patrick & Markus Stiglbauer.)2012("Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: a Critical Analysis of the EC Regulation Draft", Journal of Governance and Regulation, Vol. 1, No. 3, pp. 7-13.
26. Velte, Patrick & Stiglbauer, Markus (2012), "Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of the EC Regulation Draft" International conference, Improving financial institutions: the proper balance between regulation and governance, Helsinki.

الملاحق

ملحق (1) الاستبيان في صورته الأولى

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

السادة / السيدات

تحية طيبة وبعد،

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الخاصة بدراستي بعنوان:

"تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر

مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة "

نتمنى منكم الإجابة عن الأسئلة الواردة بهذا الاستبيان، وأتعهد لكم بأن

التعامل مع المعلومات التي ستقدمونها بكل سرية، وأن تستخدم في أغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

الباحث: مهند صبحي سالم الكويت

المحور الأول: البيانات الأولية:

العمر:

من 20 إلى أقل من 30 سنة () من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة . () من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة . () من 50 سنة فأكثر . ()

المؤهل العلمي:

دكتوراه . () ماجستير () بكالوريوس () دبلوم عالي () دبلوم متوسط () أخرى تذكر ()

التخصص:

محاسبة () تمويل ومصارف () اقتصاد () قانون () إدارة اعمال () أخرى تذكر ()

سنوات الخبرة:

من (3) إلى أقل من (5) سنوات () من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات () من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة () من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة () من 20 سنة فأكثر ()

المحور الثاني: المتعلق بمتغيرات الدراسة

العلاقة بين فترة الاحتفاظ بالمراجع وجودة التقارير المالية:

الفقرة	لا أوافق بشدة	لا اوافق	إلى حد ما	أوافق	أوافق بشدة
المحور الأول: الملاءمة					
1. - الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية (الملاءمة).					
2. يزيد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي من درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعاملات المحاسبية (الملاءمة).					
3. يضمن الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تقارير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية الضرورية للمستخدمين (الملاءمة).					
4. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمه القرار (ملاءمة).					
5. زيادة فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تؤدي إلى تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية (ملاءمة).					
6. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى تبويب المعلومات المحاسبية وعرضها بالدقة المطلوبة (ملائمة).					
7. الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية (الملاءمة).					
8. يزيد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي من درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعاملات المحاسبية (الملاءمة).					
9. يضمن الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تقارير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية الضرورية للمستخدمين (الملاءمة).					

					10. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي القرار (ملاءمة).
					11. زيادة فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تؤدي إلى تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية (ملاءمة).
					12. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي القرار (ملاءمة).
					13. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى تبويب المعلومات المحاسبية وعرضها بالدقة المطلوبة (ملاءمة).
					14. يساعد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي المستخدمين على تقييم الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها (ملاءمة).
					المحور الثاني: الموثوقية
					1. يضمن الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يساعد على اتخاذ قرارات سليمة (موثوقية).
					2. يساهم الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في توفير التقارير المالية مفهومة من قبل المستخدمين (موثوقية).
					3. الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية (موثوقية).
					4. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة (موثوقية).
					5. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى إعداد المعلومات المالية بشكل موضوعي (موثوقية).
					6. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى زيادة مكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين (موثوقية).
					7. يساهم الاحتفاظ بالمراجع الخارجي (موثوقية) وفير التقارير المالية مفهومة من قبل المستخدمين.
					8. يضمن الاحتفاظ بالمراجع الخارجي تقارير مالية تتسم بالحيادية، وعدم التحيز، مما يساعد على اتخاذ قرارات سليمة (موثوقية).

					9. يساهم الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في توفير التقارير المالية مفهومة من قبل المستخدمين (موثوقة) .
					10. الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية (موثوقة).
					11. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة (موثوقة) .
					12. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى إعداد المعلومات المالية بشكل موضوعي (موثوقة) .
					13. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي الى زيادة مكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين (موثوقة).
					المحور الثالث: القابلية للمقارنة
					1. يساهم الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة، مما تمكن المقارنات مع الفترات السابقة (القابلية للمقارنة).
					2. يساعد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية (القابلية للمقارنة) .
					3. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال فترة الحالية مع الفترات السابقة (القابلية للمقارنة) .
					4. يساعد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي المستخدمين على تقيد الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها (القابلية للمقارنة)
					5. يساهم الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة، مما تمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة (القابلية للمقارنة).
					6. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين (القابلية للمقارنة).
					7. يساعد الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية القابلية (للمقارنة).

					8. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة (القابلية للمقارنة).
					المحور الرابع: الثبات
					1. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية (الثبات)
					2. الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يعزز من الإفصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية (الثبات)
					3. يؤدي الاحتفاظ بالمراجع الخارجي إلى تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية (الثبات)
					4. الاحتفاظ بالمراجع الخارجي يعزز من الإفصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية (الثبات).

الملحق (2) الاستبيان في صورته النهائية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

السادة / السيدات

تحية طيبة وبعد،

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة الخاصة بدراستي بعنوان:

"تأثير فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية من وجهة نظر

مراجعي الحسابات والشركات محل المراجعة"

نتمنى منكم الإجابة على الأسئلة الواردة بهذه الاستبانة، واتعهد لكم بأن اتعامل مع

المعلومات التي ستقدمونها بكل سرية، وأن تستخدم في أغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

الباحث: مهند صبحي سالم الكويت

رقم الهاتف : 00218924163309

البريد الإلكتروني : MOHANNDART@YAHOO.COM

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

1. المؤهل العلمي:

دكتوراه () ماجستير () بكالوريوس () دبلوم عالي () دبلوم
متوسط ()
أخرى تذكر () .

2. التخصص:

محاسبة () تمويل ومصارف () اقتصاد () قانون () إدارة أعمال ()
أخرى تذكر () .

3. المركز الوظيفي:

أ - الشركات الصناعية الأهلية:

رئيس القسم المالي () مدير عام () مراجع داخلي () محاسب () عضو
مجلس إدارة () .

ب - مكاتب المراجعة:

مراجع أول () مراجع ثاني () شريك بمكتب المراجعة () مراجع تحت التدريب () .

4. سنوات الخبرة:

من 3 إلى أقل من 5 سنوات ()
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ()
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ()
من 15 سنة فأكثر ()

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

تأثير طول فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تحقيق الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية:

- خاصية الملائمة

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة القدرة التنبؤية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية .
					2. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة درجة التأكد بما يخص بدائل القرار لمستخدمي المعلومات المحاسبية .
					3. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على ضمان تقارير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية الضرورية للمستخدمين .
					4. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي القرار.
					5. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية .

-

- خاصية الموثوقية

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع على ضمان تنفيذ مهام المراجعة الخارجية وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية المتعارف عليها الأمر الذي يؤدي الى إنتاج معلومات محاسبية أكثر موثوقية .
					2. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة.
					3. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اصدار تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يضمن اتخاذ قرارات سليمة .
					4. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية.
					5. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تقييم صحة القرارات السابقة وجودة التقارير المالية .

- خاصية القابلية للمقارنة

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة.
					2. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي المستخدمين على تقييم الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها .
					3. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة، مما يمكن من اجراء المقارنات مع الفترات السابقة.
					4. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين.
					5. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض وترتيب المعلومات في تقريره بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها.

- خاصية الثبات

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية.
					2. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الإفصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية بالقوائم المالية.
					3. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اكتشاف اختلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية من فترة لأخرى عند تغيير الطرق والسياسات المحاسبية.
					4. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الثبات في السياسات والطرق المحاسبية وبالتالي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية .
					5. تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية.

- أي معلومات أخرى تودون إضافتها:

.....

.....

.....

ملحق (3) قائمة المحكمين

الأستاذ الفاضل الدكتور // عبد المجيد الطيب شعبان

الأستاذ الفاضل الدكتور // عماد الهادي علي

الأستاذة الفاضلة الدكتورة // إنتصار الكوني البشتي

الأستاذة الفاضلة الدكتورة // مروة محمد الزروق

ملحق (4) البيانات الإحصائية

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دكتوراه	20	10.1	10.1	10.1
ماجستير	40	20.2	20.2	30.3
بكالوريوس	60	30.3	30.3	60.6
س				
دبلوم	55	27.8	27.8	88.4
عالي				
دبلوم	23	11.6	11.6	100.0
متوسط				
Total	198	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	80	40.4	40.4	40.4
تمويل	60	30.3	30.3	70.7
مصارف				
اقتصاد	20	10.1	10.1	80.8
قانون	15	7.6	7.6	88.4
ادارة	23	11.6	11.6	100.0
أعمال				
Total	198	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid الشركات	118	59.6	59.6	59.6
مكاتب	80	40.4	40.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3 أقل	15	7.6	7.6	7.6
5 أقل	55	27.8	27.8	35.4
10 أقل	60	30.3	30.3	65.7
15 أقل	68	34.3	34.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

خاصية الملائمة

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة القدرة التنبؤية

لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالنتائج المستقبلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	78	39.4	39.4	39.4
الى حد ما	100	50.5	50.5	89.9
موافق	20	10.1	10.1	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة درجة التأكد بما يخص
بدائل القرار لمستخدمي المعلومات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	60	30.3	30.3	39.4
موافق	120	60.6	60.6	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على ضمان تقارير مالية تحتوي على جميع المعلومات المحاسبية
الضرورية للمستخدمين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	130	65.7	65.7	74.7
موافق	50	25.3	25.3	100.0
	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير التقارير المالية في التوقيت المناسب لمستخدمي القرار

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما	120	60.6	60.6	69.7
غير موافق	60	30.3	30.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تخفيض احتمالات عدم التأكد في التقارير المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما	100	50.5	50.5	59.6
موافق	80	40.4	40.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

خاصية الموثوقية

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع على ضمان تنفيذ مهام المراجعة الخارجية وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية المتعارف عليها الأمر الذي يؤدي الى إنتاج معلومات محاسبية أكثر موثوقية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير وافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما	120	60.6	60.6	69.7
موافق	60	30.3	30.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض المعلومات المحاسبية بصورة عادلة وصادقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	110	55.6	55.6	64.6
موافق	70	35.4	35.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اصدار تقارير مالية تتسم بالحيادية وعدم التحيز مما يضمن اتخاذ قرارات سليمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	20	10.1	10.1	10.1
الى حد ما موافق	100	50.5	50.5	60.6
موافق	78	39.4	39.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على زيادة فاعلية التحقق من صحة المعلومات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	140	70.7	70.7	79.8
موافق	40	20.2	20.2	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي في تقييم صحة القرارات السابقة وجودة التقارير المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	8	4.0	4.0	4.0
الى حد ما موافق	120	60.6	60.6	64.6
موافق	70	35.4	35.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

خاصية القابلية للمقارنة

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على بيان الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية خلال الفترة الحالية مع الفترات السابقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	30	15.2	15.2	15.2
الى حد ما موافق	100	50.5	50.5	65.7
موافق	68	34.3	34.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي المستخدمين على تقييم الأهداف الحالية والسابقة وتأثيرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	28	14.1	14.1	14.1
الى حد ما موافق	120	60.6	60.6	74.7
موافق	50	25.3	25.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير بيانات مالية قابلة للمقارنة، مما يمكن من إجراء المقارنات مع الفترات السابقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	28	14.1	14.1	14.1
الى حد ما موافق	130	65.7	65.7	79.8
موافق	40	20.2	20.2	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على شمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأهمية للمستخدمين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	110	55.6	55.6	64.6
موافق	70	35.4	35.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على عرض وترتيب المعلومات في تقريره بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	8	4.0	4.0	4.0
الى حد ما موافق	120	60.6	60.6	64.6
موافق	70	35.4	35.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

خاصية الثبات

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تدعيم الثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	110	55.6	55.6	64.6
موافق	70	35.4	35.4	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الإفصاح في حالة تغير الطرق والسياسات المحاسبية بالقوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	28	14.1	14.1	14.1
الى حد ما موافق	130	65.7	65.7	79.8
موافق	40	20.2	20.2	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على اكتشاف اختلاف المعلومات الواردة في القوائم المالية من فترة لأخرى عند تغيير الطرق والسياسات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	120	60.6	60.6	69.7
موافق	60	30.3	30.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على تعزيز الثبات في السياسات والطرق المحاسبية وبالتالي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	130	65.7	65.7	74.7
موافق	50	25.3	25.3	100.0
Total	198	100.0	100.0	

تساعد فترة الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على توفير الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	18	9.1	9.1	9.1
الى حد ما موافق	140	70.7	70.7	79.8
موافق	40	20.2	20.2	100.0
Total	198	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
x1	198	2.7071	.64126	.04557
y2	198	16.1919	2.61459	.18581
y3	198	15.9394	2.57208	.18279
y4	198	48.0404	6.70770	.47670

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x1	59.401	197	.000	2.70707	2.6172	2.7969
y2	87.142	197	.000	16.19192	15.8255	16.5584
y3	87.201	197	.000	15.93939	15.5789	16.2999
y4	100.778	197	.000	48.04040	47.1003	48.9805