

العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا

العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا

د. أشرف سالم عبدالكافي / قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد / جامعة سرت

الملخص :

تهدف الدراسة إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي واختبار تأثير هذه العوامل على استقلاليته في بيئة المراجعة في ليبيا. ومن أهم هذه العوامل ، (حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة ، المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع) ، تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة التي تمثلت في مراجعي الحسابات الخارجيين، وموظفين ديوان المحاسبة في ليبيا. وتم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية أهمها المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) لاختبار الفرضيات، واختبار ألفا كرونباخ لاختبار درجة مصداقية البيانات. من أهم النتائج التي توصلت إليها: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل محل الدراسة واستقلالية مراجع الحسابات الخارجي.

الكلمات المفتاحية : العوامل - الاستقلال - المراجع الخارجي

Abstract:

This study aims at analyzing the factors affecting the independence and impartiality of the external auditor and examining the impact of these factors on their independence in the auditing environment in Libya. The most important of these factors are (the size of audit office, the competition between audit offices, the provision of services by the auditor, the length of the auditor's relationship with the audit client, the financial interests and the personal relations of the auditor). The descriptive approach is used to conduct this study, and a questionnaire is used as a tool for collecting the relevant data and also to achieve the objectives of the study. It was distributed to the external auditors, as well as to the staff of the Audit Bureau in Libya. A number of statistical methods were used such as standard deviations, mean, T test and other relevant methods in order to analyze and examine the hypotheses. The most important findings of the study that there is a statistically significant effect on the factors studied and the independence of the external auditor.

Key words: Factors Independence, External Auditor.

المقدمة

تمثل الوظيفة الرئيسية للمراجع في إبداء رأيه المهني المحايد في البيانات التي تتضمنها القوائم المالية ، والحكم عليها من حيث مدى عدالتها ودقتها في إظهار المركز المالي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ونتيجة نشاطها ، مما يؤدي للاعتماد عليها والثوق بها . لكي يبدي المراجع رأيه وحكمه المهني ، فلا بد وأن يتسلح أولاً بالعلم والخبرة ، وأن يلتزم بقواعد السلوك المهني . أما فيما يتعلق بالرأي المحايد ، فإن الحياد لا يمكن توفره إلا إذا توفر قدر كافٍ من الاستقلال ، حتى يستطيع المراجع أن يبدي رأيه العلمي والمهني في ثقة تامة وبنفس مطمئنة ، ودون خوف من ضرر يقع عليه أو يحيط به ، لكي يكون تقريره موضع تقدير واعتبار ، هذا الحياد والاستقلال الذي يتسم به المراجع ، كان دائماً موضع الاهتمام ، ويستجوب الالتزام به وتطبيقه من قبل أي شخص يكلف بأداء مهام الرقابة المالية . وكلما تطورت واتسعت المعاملات التجارية حجماً وقيمةً ونشاطاً كلما تعمقت ضرورة توفر الاستقلالية والحياد

، حتى أصبحت الآن من مستلزمات أي مهنة يكون ممارستها وسطاً بين طرفين وهذا ما ينطبق على مراجع الحسابات الذي هو وسط بين إدارة المنشأة من جهة والمستفيدين من البيانات التي تحتويها القوائم المالية للمنشأة من جهة أخرى (الألويسي، 2003، ص120)

حتى يتمكن المراجع الحسابات من أداء مهمة الفحص بشكل يتسم بالحياد والاستقلالية ، لابد من وجود أسس يمكن من خلالها الحكم على كفاءته وجوده عمله ، وبالتالي فإن هذه الأسس أو المعايير يجب أن تكون كمنهج عمل لممارسة مهنة المراجعة ، وتعتبر معايير المراجعة بصفة عامة عن التكوين الشخصي لمراجع الحسابات والمؤهلات التي يجب أن يتمتع بها ، وكذلك تنفيذ عملية المراجعة ، كما تعبر عن الأسس التي يجب أن يتم إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة على ضوءها . إن تقرير المراجعة يمثل ركناً أساسياً من عملية المراجعة ، فهو ثمرة ونتائج العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، وتنتظره جهات متعددة لتستطيع من خلاله الوقوف على مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للوحدة الاقتصادية محل الفحص والمراجعة ، وحتى يستطيع مراجع الحسابات تحقيق هذا الهدف كان لابد من أن يحصل على أدلة وقرائن يستطيع من خلالها أن يحكم على عناصر القوائم والتقارير المالية ويبدى رأيه عنها وهو مطمئن لسلامة ذلك الرأي (الحداد، 2010، ص42-44).

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة حول دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي ، وهي قضية تم مستخدمي القوائم المالية بالدرجة الأولى ، ومن أهم هذه العوامل ، (حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة ، المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع) ، ويمكن من المشكلة استنتاج السؤالين الآتيين :

- ما هي العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا ؟
- ما مدى تأثير العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي ؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1-دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي .
- 2-اختبار تأثير العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي .

فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية :

- يوجد تأثير للعوامل التالية : (حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة ، المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع) على استقلال مراجع الحسابات الخارجي

يتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية :

- 1- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 2- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 3- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 4- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 5- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من الهدف الذي تسعى إليه ، كما تنبع أهميتها أيضاً من المجال الذي تتناوله وهو (العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي) من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا ، والذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها ومعرفة أسرارها والعوامل المؤثرة عليها.

منهجية الدراسة :

تتبع هذه الدراسة عدد من المناهج الملائمة لهذا النوع من الدراسات مثل المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة . والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات. والمنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة وتحليلها بالطرق الإحصائية بالإضافة إلى الاطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بالدراسة .

حدود الدراسة

الحدود المكانية. مكاتب مراجعة الحسابات والاستشارات وأيضاً ديوان المحاسبة في مدينة سرت.
الحدود الزمنية. الفترة عن 2014-2015م .

الدراسات السابقة :

دراسة (الزهار، 2013م) بعنوان/ أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجعو الحسابات في قطاع غزة وأثرها على جودة تقرير المراجع، كذلك دراسة ممارسات مراجعي الحسابات وبيان تلك الممارسات فيما يخص طبيعة الخدمات الأخرى التي يتم تقديمها إلى العملاء ومدى تأثيرها على جودة تقرير المراجع .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : إن قيام مراجع الحسابات بتقديم كل من خدمة الاستشارية الادارية، وخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية ، وخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل

البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع، كما أن تقليد مراجع الحسابات للخدمات الضريبية وخدمة عمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية لا يؤثر على جودة تقرير المراجع.

دراسة (منصور، 2013م) بعنوان/ مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية .

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تأثير معدل دورات المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية .

لقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاليتها، وضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة - cooling off period- لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والاضغوطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدها بعدد سنوات مناسب.

دراسة (قريط، 2008م) بعنوان/ الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المراجع في الأردن .

هدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب التدقيق في غير مجال المراجعة لكي يتمكن الجمهور من التعرف عليها ويتمكن من ثم بالاستعانة بمكاتب التدقيق من أجل الحصول على خدماتها المختلفة الأخرى وبما لا يؤثر في استقلال المدقق الخارجي عند إبدائه لرأيه بموضوعية بقوائم منشأة العميل محل الفحص وعند قيامه في الوقت نفسه بالمهام الاستشارية المكلف بها من قبل إدارة منشأة العميل .

وتوصل هذا البحث إلى النتائج الآتية :

1- تقدم بمكاتب تدقيق الحسابات الخدمات الاستشارية والضريبية والمالية فضلاً عن دراسات الجدوى الاقتصادية بشكل مكثف إلى منشآت العملاء وهذا ما يوضح حاجة منشآت العميل إلى خدمات المدقق الاستشارية سواء كانت ضريبية أو في غير ذلك .

2- قد يؤثر تقديم خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية إلى منشآت العملاء في حيادية المراجع .

3- تحتل الاستشارات الضريبية المقدمة من مكاتب التدقيق لمنشأة العملاء الجانب الأكبر من الخدمات الاستشارية

دراسة (قايد، 2007م) بعنوان/ العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة في المملكة العربية السعودية

يهدف هذا البحث إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية ، وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم .

قد أظهرت نتائج البحث أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث (المكاتب الفردية والشركات المهنية) حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية كما أن هناك اتفاقاً بين أفراد عينة البحث على أن استقلالية مراجع الحسابات ، تعد من أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة بالإضافة إلى أنه كان هناك إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المراجع المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله و وأخيراً نجد أن النتائج أيدت فرضيات الدراسة .

دراسة (أبو القمصان، 2007م) بعنوان / العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي ، دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها إلى جانب استطلاع رأي مجتمع الدراسة حول مدى توفر تلك العوامل لدى المراجعين الخارجيين في قطاع غزة ، وقد أسفرت الدراسة عن العديد من النتائج أهمها :

1- إن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المراجعة في نفس الوقت سوف يؤثر بشكل كبير على استقلالية المراجع الخارجي.

2- إن المنافسة الشديدة بين المراجعين لاجتذاب عملاء جدد يشكل خطراً على استقلال المراجع وبالتالي كفاءة عملية المراجعة.

3- إن بقاء المراجع لفترة تزيد عن خمس سنوات في خدمة عميل المراجعة يشكل مؤثراً سلبياً على استقلالية المراجع وحياده.

دراسة (أبو هين، 2005م) بعنوان/ العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين .

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في فلسطين ، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر .

قام الباحث بتحليل بيانات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS, وباستخدام الاختبارات الإحصائية المتنوعة ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي :

1- يعتبر كلا من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات معايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات.

2- أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق ، وخاصة المنافسة في تنفيذ المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب عملاء جدد.

3- إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

دراسة (لبيب ، 2004م) بعنوان / الخدمات بخلاف المراجعة ، وحجم شركة المراجعة ، واستقلال المراجع الخارجي ، دراسة ميدانية .

هدفت هذه الدراسة في القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية العلاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة ، وبين استقلال المراجع الخارجي ، ومحاولاً تقديم مدخل مقترح للضوابط الرامية إلى دعم الأركان الفلسفية والعملية المهنية لمعيار استقلال المراجع الخارجي .

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لأتعب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي، كما توصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني على عدم تأثير أتعاب عمليات المراجعة الخارجية على حسابات منشآت الأعمال على استقلال المراجع الخارجي .

وكذلك عدم وجود علاقة ارتباط بين حجم مكتب المراجعة وبين الأثر المتوقع لأتعب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي .

دراسة (موسى ، 1992م) بعنوان/ استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استقلال المراجع الخارجي في ليبيا واستطلاع رأي الهيئات والفئات المختلفة ذات العلاقة وتشمل المراجعين ، مستخدمي التقارير المالية .
وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- 1- إن تعيين وعزل المراجع يتم بتدخل من إدارة المنشأة محل المراجعة.
- 2- تمثل الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع من المنشأة محل المراجعة نسبة كبيرة من دخله السنوي.
- 3- قيام نسبة من المراجعين بعملية المراجعة بالإضافة إلى القيام بتقديم الخدمات الاستشارية وإمسك الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية.

يتضح من العرض السابق ان الدراسات والبحوث التي تناولت العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي ما يلي :

- 1- اجريت الدراسات في فترات زمنية مختلفة ما بين 1992 -2013م ، وفي بيئات مختلفة (ليبيا، فلسطين ، مصر ، الاردن، السعودية) ما يدل على تزايد الاهتمام بالعوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي.
- 2- اشتركت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في المنهجية ، بالإضافة الى استخدام عدة اساليب احصائية لاختبار صحة الفرضيات من بينها : المتوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، One sample test ، كما اتفقت مع بعضها في استخدام ورقة الاستبانة كأداة للدراسة .
- 3- تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بأنها شملت محاور جديدة لم تتطرق إليها الدراسات السابقة ، حيث تناولت تقرير مراجع الحسابات الخارجي والذي يعد شكل من أشكال استقلال مراجع الحسابات ، ويعد أيضاً المنتج النهائي لعملية المراجعة ، كما تميزت بأن عينة الدراسة شملت كلاً من مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة وموظفي ديوان المحاسبة ، مما وفر أكثر من وجهة نظر حول الدراسة ، وعزز من إمكانية الاستفادة من تنوع وجهات النظر للعينتين.

الاطار النظري للدراسة.

استقلال مراجع الحسابات الخارجي والعوامل المؤثرة عليه

مقدمة

تعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع ، حيث نجد أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد بأن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بعملية المراجعة (اشتوي، 1996، ص36) إن استقلالية مراجع الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية مراجع الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية ، ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير المرجعة التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة المراجعة الدولية على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقلاً وأميناً ومخلصاً بعمله المهني (منصور، 2013، ص36)

نظراً لعدم وجود مفهوم محدد للاستقلال بخلاف الإشارة بأنه الموضوعية ، ولمواجهة الأهمية النسبية لجوهر الاستقلال ، اجتهد العديد من الباحثين والهيئات والمنظمات العلمية ، كما عقدت العديد من الندوات والمؤتمرات وصدرت العديد من التوصيات ، والتي من شأنها البحث في معوقات الاستقلال لتجنب المراجعين لها عند مباشرة مهمتهم وذلك لأن موضوعية الاستقلال تعد عملية صعبة وغير واضحة المعالم إلى حد ما. (جمعة، 2005، ص66).

مفهوم استقلال مراجع الحسابات الخارجي :

خضع مفهوم استقلال المراجع الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة ، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع ، وكذلك بالعلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة محل المراجعة ، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية، ونتيجة ذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلال المراجع. (الرشيدي، 2012، ص11) وبالتالي لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مراجع الحسابات ، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال .

المفهوم الأول : الاستقلال الذهني (الذاتي) :

يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد ، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم بالصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره. (المطارنة، 2006، ص86)

المفهوم الثاني : الاستقلال الموضوعي :

هو الاستقلال في المظهر ، أي بمعنى أن يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع العميل (إدارة المنشأة أو مالكيها). لهذا فإنه يجب عدم وجود أية مصالح مادية للمراجع - أو احد أفراد أسرته - في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها ، وذلك خلال الفترة الخاضعة للمراجعة والتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها ، وهذا - بطبيعة الحال - خلاف أتعابه المتفق عليها .

لذا فإنه لكي تحافظ مهنة المراجعة على دورها داخل المجتمع ، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بالاتجاهين الذاتي والموضوعي دون الفصل بينهما ، لأن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي الاتجاه الآخر ، ومن ثم الاستقلال ككل. (الألوسي، 2003، ص121-122)

كما سبق يمكن القول أن مفهوم الاستقلال يتكون من شقين: (المطارنة، 2006، ص86)

1- الالتزام بإتباع معايير وقواعد موضوعية تحظر على المراجع الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظف فيها كذلك أن يكون له أو لأحد أقاربه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بمراجعة أعمالها .

2- أنه مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المراجع واستقلاله وأمانته وأن يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً، عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات .

عموماً يمكن تعريف مصطلح الاستقلال بأنه : هو إمكانية المراجع بالقيام بعمله بأمانة وموضوعية ، بحيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع ، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه . بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحيداً في أحكامه ، وأن يكون هدفه الأساسي من عملية المراجعة هو إعطاء رأي في محاييد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة تحت المراجعة. (اشتيوي، 1996، ص36)

هدف استقلال مراجع الحسابات الخارجي :

تهدف المراجعة إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم الثقة (بشكل معقول وليس مطلقاً) من مصدر مستقل يقدم نظرة حقيقية وعادلة للقوائم المالية. وهذا لن يتحقق إذا لم يثق مستخدمو تقرير المراجع بمصداقيته وعدم تأثره بإدارة المنشأة .

هناك ثلاثة معايير لتقييم استقلالية المراجع هي : (الرشيدي، 2012، ص13)

- 1- استقلالية المنهج (الحرية في التفكير ، ووضع الخطط) .
- 2- استقلالية التحقق (الحرية في الاطلاع على السجلات والوثائق وأسرار المنشأة) .
- 3- استقلالية التقرير (الحرية في التعبير عن رأيه وتوثيقه) .

أهمية استقلال مراجع الحسابات الخارجي :

تعد مهنة المراجعة في حقيقتها حقاً للأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزامات بالقوانين والقواعد الموضوعية ، ولا شك أن من أهم هذه الأطراف هم المساهمون برأس مال الشركة.

نظراً للقواعد الخاصة بإدارة الشركة المساهمة ، فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي يساهمون فيها بصورة مباشرة ، ولكنهم يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني مؤهل ومحيد يسمى (مراجع الحسابات) وذلك في نطاق ما يسمى (المراجعة الخارجية) الذي يعد من أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق. (الرشيدى، 2012، ص10)

لذلك يمكن توضيح أهمية استقلال مراجع الحسابات بصفته وكيل عن الملاك يعمل لمصلحتهم فإنه يقرر مدى نجاح إدارة المنشأة في كونه وكيلا عن الملاك في إدارة المنشأة ، وهذه العلاقة تمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة ، وبالنسبة لمصادقية تقرير المراجع ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية للتقرير الذي يعده المراجع. (جمعة، 2005، ص65)

لذلك يجب أن يتوافر في المراجع بصفته وكيل عن الملاك الذي سيتولى عملية التقرير بعد الفحص للأحداث الاقتصادية عنصر الاستقلال عن التنظيم حتى يستطيع أن يقوم بواجبه على الوجه المطلوب ، وأن يبدي رأيه مطمئناً وبضمير خالص دون خوف من ضرر يتعرض له أو جزء يقع عليه .

من هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات لأنه وهو يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال ، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمراجع الاحتفاظ بعميله ، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة. (جمعة، 2015، ص65)

الاستقلال عند تنفيذ عملية المراجعة :

يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلالية المراجع عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة : (الألو سي، 2003، ص122-123)

1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

يحتاج المراجع إلى أن يتمتع بالحرية الكاملة في تحديد إجراءات المراجعة والأشخاص القائمين بالعمل ، عند إعداده لبرنامج المراجعة . وهذا يستتبع عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة ، أو تعديل الإجراءات المحددة ، أو التدخل في تسمية الأشخاص القائمين بالمراجعة .

2-الاستقلال في مجال الفحص :

يعني ذلك تحرر المراجع من أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار العينات والمفردات التي ستخضع لعملية الاختبار والفحص . ويتضمن هذا البعد حرية المراجع في الاطلاع على أية سجلات أو مستندات يراها ضرورية ، وإجراء الجرد الفحائي للأصول

الخاضعة للمراجعة ، ودراسة أية مجالات للتأكد من سلامة النظام المحاسبي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ونظام الرقابة الداخلية المطبق فيها .

3-الاستقلال عند إعداد التقرير :

يتمثل ذلك في عدم وجود أية تدخلات أو ضغوط من قبل إدارة المنشأة - أو أي طرف آخر- لتعديل تقرير المراجع ، وذلك من خلال استبعاد أو إضافة أو تعديل أية فقرة أو عبارة يتضمنها التقرير ، بقصد التأثير على إظهار الحقائق المكتشفة خلال عملية الفحص ، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي للمراجع حول القوائم المالية المراجعة .

العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي :

يتأثر استقلال المراجع الخارجي بعدد من العوامل والتي تؤول في معظم الأحيان إلى تغيير المراجع للشركة محل المراجعة ، ومن أهمها :

حجم مكتب المراجعة :

لغرض دراسة أثر هذا العامل على استقلالية المراجع الخارجي يتعين التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة ، إذ أن ما يميز مكاتب المراجعة الكبيرة هي ملكيتها في الغالب التي تعود لمجموعة مراجعين شركاء أما المكاتب الصغيرة فهي مملوكة لمراجع واحد والمكاتب الكبيرة أقل عرضة لفقدان الاستقلال من المكاتب الصغيرة وذلك لأن المكاتب الكبيرة تكون أقل اعتماداً على عميل معين من المكاتب الصغيرة لأن أتعاب المراجعة من عميل معين تشكل نسبة صغيرة من إجمالي إيرادات المكتب وعليه فإن المكاتب الكبيرة على استعداد للتضحية بأحد العملاء الذي يهدد استقلالية المكتب. (كاظم، 2005، ص170) فهناك خصائص معينة في مكاتب المراجعة الصغيرة وزبائنها ، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وعميله هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال ، وفي حالة ارتباط مكاتب المراجعة بتقدم خدمات إدارية واستشارية لزبائن المراجعة فإن خطر فقدان الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة ، نظراً لأن في مقدور الأخيرة تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات مما يقلل من خطر فقدان الاستقلال. (جريوع، 2004، ص10)

أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العملاء لأنها لا تعتمد بشكل رئيسي في دخلها على عميل معين مما يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المحاسبية المعتمدة من مكاتب المراجعة الكبيرة .

كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر قدرة من المكاتب الصغيرة في المحافظة على استقلالها في حالة ارتفاع المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء. (هويدي، 1992، ص187-188)

المنافسة بين مكاتب المراجعة :

يلقى أثر مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال المراجع اهتماماً كبيراً خاصة في الدول المتقدمة . على سبيل المثال يتبين أن اللجنة المعروفة باسم لجنة كوهين والمكلفة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لدراسة مسؤوليات المراجع تؤكد ارتفاع حدة المنافسة بين شركات المراجعة وان ذلك يخلق مشكلة للمهنة ويرى شوكلي أنه كلما زاد التنافس بين المراجعين في الحصول على عملاء كلما زادت فرصة ورغبة العميل لتغيير المراجع ، وتراوح أسباب التغيير من وجهة نظر شوكلي ما بين محاولة تخفيض الأتعاب إلى البحث عن مراجع مساير .

ترى لجنة Metcalf في تقريرها أن المنافسة الموجودة في مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا محدودة جداً ، مما يجعل مكاتب المحاسبة والمراجعة الثمانية الكبرى لها تأثير قوي على المهنة في مجال وضع معايير وقواعد وإرشادات المحاسبة والمراجعة ، ومن ثم فقد تؤدي سيطرة هذه المكاتب الكبرى على المهنة إلى توجيهها لخدمة مصالحها مما يؤثر سلباً على الاستقلال . وفي بريطانيا توجه المكاتب الصغرى اتهاً إلى المكاتب الكبرى التي لها تأثير في وضع إرشادات المراجعة ، حيث أن بعض هذه الإرشادات تساعد على تغيير المراجعين مما يساعد المكاتب الكبرى على الحصول على المزيد من العملاء على حساب المكاتب الصغيرة ومتوسطة الحجم. (أبوالمصان، 2007، ص137)

عرف Korial المنافسة بأنها التحدي والصراع الحاصل غالباً بين اثنين أو أكثر من الخصوم المتنافسين والمتكافئين والمنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة التي تؤثر على استقلالية المراجعين حيث أن المراجعين تحت ضغط المنافسة يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم حول القوائم المالية خوفاً من فقد العميل .
تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة :

تقدم مكاتب المراجعة خدمات لعملائها بالإضافة لخدمات المراجعة ومن هذه الخدمات الاستشارات الإدارية ومسك الدفاتر إن تقدم المراجعين لخدمات استشارية إلى الزبائن يخلق مصالح مشتركة بين المراجع والعميل وهذا ما يثير الشك في استقلاليته وهناك بعض مكاتب المراجعة تقوم بأعمال المحاسبة لعملائها وهذا قد يكون مثيراً للشك في استقلالية المراجع حيث من غير المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة القوائم التي قام بإعدادها ، ولكن إذا كان عمل المراجع فيما يخص الأعمال المحاسبية محصوراً في عملية التسجيل والتحويل وتحضير القوائم المالية ، أما مستندات القيد فتكون معدة من قبل الإدارة فإن المراجع لا تتأثر استقلاليته حيث لا يملك تغيير البيانات الواردة في المستندات ، وتمنع هيئة سوق المال العملاء المسجلون لديها أداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة مراجع واحد. (كاظم، 2005، ص171)

قد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية بأنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له ؛ وبما يحقق أهداف التنظيم. (قريط، 2008، ص15)
كما عرفتها جمعية الاستشارات الإدارية الأمريكية (ACME) بأنها محاولة تتم بواسطة أشخاص مدرين وذوي خبرة لمساعدة الإدارة في حل مشكلاتها وتحسين أعمالها بواسطة تطبيق حلول موضوعية مرتكزة على معلومات متخصصة ومعرفة علمية وعملية ومهارات وتحليل منظم للحقائق. (الزهار، 2013، ص23)

يتم تقديم الخدمات بناءً على طلب من الجهة المعنية وطبقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تملك الحق في الأخذ بهذه الطريقة وتطبيقها أو رفضها ، وهناك ثلاث عناصر يجب مراعاتها لدى تقديم الخدمات الاستشارية وهي :

(أبوالمصان، 2007، ص133)

1- ضرورة تحديد الأركان الأساسية للخدمة الاستشارية في اتفاق أو عقد لأدائها ، وهذه الأركان هي ممارسة الخدمة والعميل وطبيعة الاستشارة أو المشورة المرغوب فيها .

2- ضرورة أن يكون ممارس الخدمة الاستشارية شخصاً مؤهلاً من الناحيتين العلمية والعملية لأداء هذه الخدمة .

3- ضرورة حصر دور ممارس الخدمة الاستشارية في نطاق المستشار دون أن يدخل منطقة اتخاذ القرار .

قد حظرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) عدداً من الخدمات الاستشارية على المراجع الخارجي منها ، مسك الدفاتر أو أي خدمات أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية ، تصميم نظم معلومات محاسبية ، تقدير أو تمين الخدمات ، الخدمات التأمينية ، المراجعة الداخلية ، القيام باتخاذ القرارات أو القيام بالإشراف على العمل ، تقييم الموارد البشرية ، خدمات قانونية مستشار مالي . (أبوالمصان، 2007، ص135)

طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة :

إن طول فترة عمل المراجع بالمنشأة محل المراجعة التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن 5 سنوات ، يجعله يفقد جزءاً كبيراً من استقلاله وحياده كما يرى البعض ، وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة المنشأة وكأنه من أعضاء وموظفي المنشأة ، لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها ، بأن لا تزيد مدة بقاء المراجع في المنشأة التي يراجع حساباتها أكثر من 5 سنوات ، ويجب بعد هذه المدة استبداله بمراجع آخر . (منصور، 2013، ص35)

هناك رأيان بخصوص تأثير مدة العلاقة بين العميل ومراجع الحسابات الخارجي على استقلالية المراجع :

الرأي الأول : ينظر إلى طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المراجعة التي تتطلب من المراجع معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة وقلة تكاليفها لأن العميل يعتبر المراجع القلم أكثر قيمة بالنسبة له وعليه سيكون مكتب المراجعة أقل اعتماداً على العميل وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه ، وأن عمل المراجع لسنوات لدى عميل واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة العميل وفي مقارنة نتائج السنوات المالية وهذا ينعكس على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات المنشأة . (كاظم، 2005، ص170)

الرأي الثاني : أن طول فترة الارتباط مع العميل قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة ، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور ، وهذا بدوره يؤثر على نوعية عملية المراجعة وعلى استقلاله ولاسيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئاً وتدرجياً ، وغالباً ما ينقص بشكل منقطع من نزاهة المراجع . (جريوع، 2004، ص9)

المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع :

إن وجود مصالح مالية بين المراجع والمنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديداً لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن الأمثلة على ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة ، أو حصوله على قرض أو كفالة ، أو الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب العميل ، ووجود علاقات تجارية قوية مع العميل ، على سبيل المثال الاتجار بأسهم أو سندات العميل أو الترويج لها ، قيام المراجع بالدفاع عن العميل في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث ، ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مالية مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها ، كما تلاك أسهم أو العمل كموظف لدى المنشأة. (جربوع، 2004، ص10)

مما سبق يتضح للباحث ما يأتي :

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مراجع الحسابات ولكن يجب التمييز بين المفهوم الذهني والمفهوم الموضوعي للاستقلال كما ويمكن تقييم استقلالية المراجع وفق ثلاثة معايير ، استقلالية المنهج ، استقلالية التحقق ، استقلالية التقرير . يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلالية المراجع عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة ، الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة ، الاستقلال في مجال الفحص ، الاستقلال عند إعداد التقرير .

هناك عوامل كثيرة تؤثر على استقلال مراجع الحسابات ولعل أهمها : حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة ، المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع .

الدراسة الميدانية :

أداة جمع البيانات :

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين ، خصص الجزء الأول للمعلومات الديموغرافية للمشاركين في الدراسة من حيث العمر، والجنس، والمستوى العلمي، والتخصص العلمي، وطبيعة العمل وعدد سنوات الخبرة العملية، بينما خصص الجزء الثاني لجمع البيانات المطلوبة، لاختبار الفرضيات الخاصة بالعوامل المؤثرة على استقلال مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا.

صممت الأسئلة الموضوعية بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي، والذي تم استخدامه في دراسات مشابهة لموضوع الدراسة. والهدف من هذا المقياس تحديد اتجاه آراء الأفراد المراد قياسها بالإضافة إلى أن هذا المقياس يحتاج تفكيراً من المشارك بشكل معمق قبل الإجابة على أي سؤال، لأن إجابته متدرجة بشكل دقيق.

قد صنفت درجة الموافقة بالنسبة للعوامل المختلفة من أوافق بشدة (خمس درجات) إلى لا أوافق بشدة (درجة واحدة)، لكي يتسنى للمشاركين إبداء ما يتناسب مع آرائهم على النحو الوارد بالجدول رقم (1).

جدول رقم (1) نموذج لمستوى إجابات المشاركين على أسئلة الاستبيان

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
5	4	3	2	1

مجتمع وعينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من مراجعي الحسابات الخارجيين، وموظفين ديوان المحاسبة في ليبيا. كما وتمثل عينة البحث في مراجعي الحسابات الخارجيين بمكاتب مراجعة الحسابات المسجلين بنقابة مدينة سرت ، وموظفي ديوان المحاسبة في مدينة سرت هذا وقد بلغ عدد الاستثمارات الموزعة (40) استثماراً، استلم منها عدد (31) استثماراً وعدد (9) استثماراً لم يتم استلامها. والجدول رقم (2) يوضح استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (2) استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة

النسبة	الاستمارات الموزعة	البيان
100%	40	استمارات الاستبيان الموزعة
77.5%	31	استمارات الاستبيان المستلمة
22.5%	9	استمارات الاستبيان غير المستلمة

التحليلات الإحصائية المستخدمة :

اعتمدت هذه الدراسة في تحليل البيانات على :

الإحصاء الاستدلالي: تم استخدام (One-Sample T Test) وذلك لاختبار فروض البحث، وحيث يتم مقارنة (t) المحسوبة ب (t) الجدولية، كما يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (p) بمستوى المعنوية (0.05).
يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من (t) الجدولية، وإذا كانت قيمة (p) المحسوبة أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وتقبل فرضية العدم وترفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أقل من (t) الجدولية، وقيمة (p) المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (P=0.05).

قد استخدم للحكم على معنوية الفرق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لمعرفة ما إذا كانت توجد فروق ذات دلالة إحصائية (فروق معنوية) في آراء المستقضي منهم حيث أن الفروق الجوهرية تدل على وجود اختلاف حقيقي، وليست فروقاً راجعة إلى الصدفة وذلك عند مستوى المعنوية (0.05) أي بدرجة ثقة 95% وهذا الاختبار يتناسب مع هذا النوع من الدراسة، ومن مميزات اختبار (t) إنه يستخدم في حالة العينات الكبيرة والصغيرة وتباين المجتمع المجهول.

اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) تم تطبيق معامل الثبات لقياس معامل الاتساق الداخلي لمقياس العينة عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وقد أظهرت المعادلة قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع أبعاد القياس المستخدم في هذه الدراسة هو (87,8%) وهذا يعني أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا إحصائياً ، وهذا يعني توفر الثبات الداخلي في وسيلة القياس، كما هو مبين في الجدول رقم (3) .

الجدول رقم (3) معامل ألفا كرونباخ لأسئلة الدراسة

م	البيان	عدد الأسئلة	معامل ألفا	النتيجة
1	معامل ألفا لجميع أسئلة الاستبيان (ما عدا الأسئلة المتعلقة عن المشاركين)	44	%87,8	مقبول إحصائياً
2	الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى	6	%67,8	مقبول إحصائياً
3	الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية	9	%79,2	مقبول إحصائياً
4	الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالث	9	%75,5	مقبول إحصائياً
5	الأسئلة المتعلقة بالفرضية الرابع	12	%68	مقبول إحصائياً
6	الأسئلة المتعلقة بالفرضية الخامس	8	%63,8	مقبول إحصائياً

ويعتمد على المعادلة التالية:

$$T = (X-U) / (S/N)1$$

T = الاختبار الإحصائي المحسوب.

U = قيمة محددة مسبقاً يراد اختبارها وتعرف بالمتوسط النظري.

N = حجم العينة.

S = الانحراف المعياري للعينة.

X = متوسط الإجابات الخاصة بعينة البحث.

تحليل البيانات عن المشاركين :

الجدول رقم (4) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب الجنس

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	26	%83.9
	أنثى	5	%16.1

- يبين الجدول (4) أن 83.9% من المشاركين في الدراسة من الجنس ذكور وأن 16.1% من الإناث. وهذا يشير إلى هيمنة

الذكور على مكاتب مراجعة الحسابات وديوان المحاسبة.

الجدول رقم (5) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب عمر المشارك

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
عمر المشارك	أقل من 30 سنة	5	16.1%
	من 30 - 40 سنة	19	61.3%
	من 41 - 50 سنة	6	19.4%
	50 سنة فأكثر	11	3.2%

- يبين الجدول (5) أن أعلى نسبة هي الفئة بين (30 - 40) سنة بنسبة 61.3% ثم الفئة من (41 - 50) سنة بنسبة 19.4% ثم يليه الفئة أقل 30 سنة بنسبة 16.1%، وأخيراً أكثر من 50 سنة بنسبة 3.2%، وهذا يشير أكثر من 84% من المشاركين أعمارهم أكثر من 30 سنة، مما يعطي الدراسة قوة لامتلاكهم الخبرة

الجدول رقم (6) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	دبلوم متوسط	1	3.2%
	دبلوم عالي	4	12.9%
	بكالوريوس	17	54.8%
	ماجستير	5	19.4%
	دكتوراه	3	9.7%

- يبين الجدول (6) أن أعلى نسبة هي فئة البكالوريوس بنسبة 54.8% ثم يليه الماجستير بنسبة 19.4% ثم الدبلوم العالي بنسبة 12.9%، ثم يليه الدكتوراه بنسبة 9.7%، وأخيراً الدبلوم المتوسط بنسبة 3.2%. وتشير هذه المعلومات أن معظم أفراد العينة من الفئة الجامعية المؤهلة، مما يعطي البحث قوة ومصداقية أكثر.

الجدول رقم (7) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب الخبرة العملية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	6	19.3%
	من 5 سنة - 10 سنوات	10	32.3%
	أكثر من 10 سنة	15	48.4%

- يبين الجدول (7) أن أعلى نسبة هي فئة أكثر من 10 سنوات حيث بلغت 48.4%، وتلاها بعد ذلك فئة من (5-10) سنوات بنسبة 32.3%، وكانت الفئة أقل من 5 سنوات هي أقل نسبة حيث شكلت النسبة 19.3% من عينة البحث، وهذا

يشير إلى أن أكثر من 80% من أفراد العينة المشاركين في الدراسة خبرتهم العملية تزيد عن خمس سنوات مما قد يزيد من صدق نتائج الدراسة .

الجدول رقم (8) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب التخصص العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	26	83.9 %
	إدارة أعمال	2	6.5 %
	اقتصاد	2	6.5 %
	تمويل	1	3.2 %

- يبين الجدول (8) أن تخصص المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة إذ بلغت نسبتهم 83.9% تلاها العلوم الإدارية، والاقتصاد بنسبة 6.5% على التوالي، وأخيراً التمويل بنسبة 3.2%.

الجدول رقم (9) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب المسمى الوظيفي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	صاحب مكتب مراجعة وحيد	6	19.4 %
	شريك مكتب مراجعة	4	12.9 %
	مراجع حسابات رئيسي	6	19.4 %
	مدير مكتب مراجعة	1	3.2 %
	مساعد مراجع	2	6.5 %
	موظف في ديوان المحاسبة	12	38.7 %

- الموظفون في ديوان المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة البحث إذ بلغت نسبتهم 38.7%، تلاها صاحب مكتب مراجعة وحيد، ومراجع حسابات رئيسي بنسبة 19.4% على التوالي، ويليه شريك مكتب مراجعة بنسبة 12.9%، ثم يليه مساعد مراجع بنسبة 6.5%، وأخيراً مدير مكتب مراجعة بنسبة 3.2%.

الجدول رقم (10) الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب الشهادة المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الشهادة المهنية	لا يوجد أي فرد حامل لشهادة مهنية	0	100 %

- يبين الجدول (10) بأنه لا يوجد فرد من مجموع أفراد الدراسة يحمل شهادة مهنية وكانت بنسبة 100%، وهذا يشير إلى أن ممارسة مهنة المراجعة في ليبيا لا تشترط من المراجع الخارجي الحصول على الشهادات المهنية .

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى :

الفرضية الصفرية (HO)

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

الفرضية البديلة (H1)

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي.

الفرضية الثانية

الفرضية الصفرية (HO)

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

الفرضية البديلة (H1)

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي.

الفرضية الثالثة

الفرضية الصفرية (HO)

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

الفرضية البديلة (H1)

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي.

الفرضية الرابعة:

الفرضية الصفرية (HO)

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

الفرضية البديلة (H1)

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي.

الفرضية الخامسة

الفرضية الصفرية (HO)

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

الفرضية البديلة (H1)

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

الجدول رقم (11) نتائج اختبار الفرضية الأولى المتعلقة ب (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين

حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.000	11.160	30	0.652	4.296	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

مستوى المعنوية = (0.05)

(T) الجدولية = 1.697

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11) :

- فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى التي تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي"، من خلال الجدول (3-16) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (11.160) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.697)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة (P=0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة .

الجدول رقم (12) نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة ب (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة

بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.000	7.335	30	0.800	4.026	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.697

يلاحظ من خلال الجدول رقم (12) :

- فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الثانية التي تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي"، من خلال الجدول (3-11) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (7.335) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.671)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة

الجدول رقم (13) نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة الفرضية الثالثة

(يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثالثة
0.000	7.751	30	0.660	4.136	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.697

يلاحظ من خلال الجدول رقم (13) :

- أما فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الثالثة التي تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي"، من خلال الجدول رقم (3-10) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (7.751) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.671)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من ومستوى المعنوية (0.05) وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة .

الجدول رقم (14) نتائج اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة ب (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة

واستقلال مراجع الحسابات الخارجي)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الرابعة
0.000	9.604	30	0.686	4.127	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.697

يلاحظ من خلال الجدول رقم (14) :

- وفيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الرابعة التي تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي" من خلال الجدول (3-13) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (9.604) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.671)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة .

الجدول رقم (15) نتائج اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بـ (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الخامسة
0.000	10.130	30	0.700	4.213	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.697

يلاحظ من خلال الجدول رقم (15) :

- أما فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الخامسة التي تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي"، من خلال الجدول رقم (3-20) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (10.130) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.697)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة .

النتائج

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف ومشكلة الدراسة ، وبناءً على ما تم عرضه في الإطار النظري ، والدراسات السابقة ، وبناءً على ما أسفر عليه اختبار الفرضيات ، بغرض تحديد العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من أجل المساهمة في تحسين جودة مراجعة الحسابات ، والوصول بها إلى المستوى المطلوب ، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- فيما يتعلق بالفرضية الأولى وجد الباحث من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 2- فيما يتعلق بالفرضية الثانية وجد الباحث من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 3- فيما يتعلق بالفرضية الثالثة وجد الباحث من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين تقديم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .
- 4- فيما يتعلق بالفرضية الرابعة وجد الباحث من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

5- فيما يتعلق بالفرضية الخامسة وجد الباحث من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع واستقلال مراجع الحسابات الخارجي .

التوصيات :

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ، يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات كما يلي:
- 1- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر وحصولهم على الشهادات المهنية المعترف بها عربياً ودولياً .
 - 2- ضرورة التزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل .
 - 3- ضرورة بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل المراجعة لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة.
 - 4- ضرورة وجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية جودة خدمة المراجعة المقدمة وإصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدي .
 - 5- لا زالت هناك حاجة إلى إجراء مزيد من الدراسات في مجال تحديد المؤثرات في جودة خدمة المراجعة والتي من الممكن أنه قد تم إغفالها في هذه الدراسة.

المراجع :

أولاً- الكتب

- 1- أحمد جمعة ، "المدخل إلى التدقيق الحديث" ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، ط2 ، عمان ، 2005 .
- 2- إدريس اشتوي ، "المراجعة معايير وإجراءات" ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ط 4 ، بيروت ، 1996 .
- 3- حازم الألوسي ، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - الجزء الأول" ، دار الكتب الوطنية ، بنغازي ، 2003 .
- 4- حسن نجيب، غالب الرفاعي، "تحليل وندمج البيانات باستخدام الحاسوب تطبيق شامل للحزمة (SPSS)"، الأهلية للنشر والتوزيع ، عمان، 2006.
- 5- صلاح الدين الهيبي ، "الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية تطبيقات باستخدام الحاسوب تطبيق شامل للحزمة (SPSS)" ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط2، عمان، 2004.
- 6- غسان المطارنة ، "تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية" ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006
- 7- علي الحداد ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، إدارة المطبوعات والنشر - جامعة طرابلس ، طرابلس ، 2010م.

ثانياً- الرسائل العلمية :

- 1- أحمد الرشيد ، " مدى توافر شروط الاستقلالية لمراجعي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، 2012 .
- 2- أحمد الزهار ، "أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2013 .

- 3- إياد أبوهين ، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين - دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2005 .
- 4- علي موسى ، " استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قارونس ، بنغازي ، 1992 .
- 5- محمد أسامة أبو القمصان ، " العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007 .
- 6- نسرين منصور ، " مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2013 .
- 7- وئام قايد ، " العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز ، 2007 .

ثالثاً- الدوريات :

- 1- خالد لبيب ، " الخدمات بخلاف مهام المراجعة ، وحجم شركة المراجعة ، واستقلال المراجع الخارجي دراسة ميدانية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 2004 .
- 2- عصام قريط ، " الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المراجع في الأردن " ، دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد الأول ، 2008 .
- 3- علي هويدي ، " دراسة اختبارية لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع " ، مجلة البحوث التجارية ، 1992 .
- 4- هيفاء كاظم ، " تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات " ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة التاسعة ، العدد 29 .
- 5- يوسف جربوع ، " العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة " ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 76 ، العدد 26 ، 2004 .