مجلة جامعة بنغازي العلمية

www.sjuob.uob.edu.ly

العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي

أنس عبد القادر عامر [1] * و حسام عبد القادر عامر [1]

[1] قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي – بنغازي - ليبيا

تاريخ الاستلام : 31 / 03 / 2020 تاريخ القبول : 13 / 05 / 2020

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي الليبي. وهي دراسة تحليلية هدفت لتحديد أهم تلك العوامل التي تمثلت فيما يلي: أتعاب عملية المراجعة، أتعاب المراجعة الأخرى، حجم مكتب المراجعة، حجم العميل، طول فترة الارتباط مع العميل، المنافسة بين مكاتب المراجعة، لجنة المراجعة، القوانين المنظمة للمهنة. ومن أبرز نتائج هذه الدراسة وجود علاقة طردية فيما بين كل من أتعاب عملية المراجعة، وأتعاب المراجعة الأخرى ، والقوانين المنظمة للمهنة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، ولجنة المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، بالإضافة إلى ذلك وجود علاقة عكسية فيما بين كل من حجم مكتب المراجعة، وحجم العميل، وطول فترة الارتباط مع العميل، واستقلالية المراجع الخارجي.

Abstract

This is an analytical study aimed to identify the Factors Influence on Libyan External Auditor Independence. The study objective is to determine the most important factors Influence on Libyan External Auditor Independence which was as follow. Audit fees, Non audit fees, Auditor office size, Client size, Audit Tenure, Audit profession Regulations, competition of audit market, and Audit committees. The results showed that a positive relationship between audit fees, Non audit fees, Audit profession Regulations, competition of audit market, and Audit committees, In addition, there is a Negative relationship between Auditor office size, Client size, Audit Tenure.

1. المقدمة:

بدأ الاهتمام بمهنة المراجعة الخارجية من نهاية القرن التاسع عشر منذ تأسيس سوق المال في نيويورك NYSE حوالي عام 1892، ومنذ الكساد العظيم في ثلاثينيات القرن الماضي ومع تزامن تأسيس معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA لاقى مفهوم استقلالية المراجع الخارجي الاهتمام من الباحثين والمنظمات المهنية الدولية. والمتتبع تاريخياً لمهنة المراجعة الخارجية يجد أن الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر أسهمت في تشكيل أسواق المال والفصل بين الملكية والإدارة مما خلق سوقاً للمراجع المستقل، وكان تعيين المراجع اختيارياً ولمدة تزيد على القرن لم تكن فيه مهنة المراجعة إلزامية، وبعد فقدان الثقة في الأسواق المالية خلال الكساد العظيم سنة 1929، وبعد صدور معايير التقارير المالية من هيئة سوق المال الأمريكية SEC في سنة 1937 التي ألزمت كل الشركات العامة بتكليف مراجع سنوي تكون وظيفته التأكيد على عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة للملاك وأنها معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP، وأن عملية المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAASوقد اكتسبت مهنة المراجعة خلال معظم القرن العشرين الاحترام. وخلال الثلاثين سنة بعد الحرب العالمية الثانية استمر تعزيز وتطوير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP ومعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS ولكن على العكس من ذلك في تلك الفترة في نهاية السبعينيات فإن مهنتي المحاسبة والمراجعة كانتا تحت الضغط لعدم تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين مع عمليات التوسع والاندماج في الشركات وظهور الشركات متعددة الجنسية مما حدا بمكاتب المراجعة الثمانية الكبار (Big 8) للاندماج وأصبحت مكاتب المراجعة أربعة كبار فقط (Big 4) لمواكبة هذا التطور، وفي نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات من القرن الماضي ومع اشتداد المنافسة وسعياً لتخفيض التكاليف أصبحت المكاتب الكبار تستعين بالطلاب بعد إعطائهم دورات في المراجعة وتوسعت في تقديم الأعمال الاستشارية للعملاء وسعياً لتخفيض التكاليف تحولت المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى المراجعة التحليلية في نهاية الثمانينيات الماضية مما قلل من جودة عملية المراجعة وصولاً لانهيار عمالقة الشركات الأمريكية في سنة 2001 وزيادة الاهتمام بتدعيم استقلالية وجودة عملية المراجعة لإعطاء مزيد من الثقة والمصداقية على التقارير والقوائم المالية(Imnoff,Jr,2003,pp117-120).

وتعتبر استقلالية المراجعة الخارجية أحد أهم الركائز التي تضمن إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي بصدق وشفافية. ويقصد باستقلالية المراجعة الخارجية أن يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول القوائم المالية بكل موضوعية ومصداقية وشفافية وذلك وفقاً لمعايير المراجعة الأمريكية GAAS والدولية وتوصيات قانون ساربينز أوكسلي SOX وذلك عند قيام المراجعين الخارجيين بأداء مهامهم المختلفة ابتداء من تخطيط عملية المراجعة وتقويم نظم الرقابة الداخلية المطبقة وصولاً لكتابة تقرير المراجعة.

2. مشكلة الدراسة:

إن ظهور نظرية الوكالة وانفصال إدارة الشركات عن ملاكها وكبر حجم أعمال الشركات المساهمة وتوسعها وبالإضافة إلى ذلك تواطؤ كبرى الشركات الأمريكية مع مكاتب المراجعة الكبار وإشهار إفلاسها في بداية الألفية الجديدة وصدور قانون ساربينز أوكسلي في سنة 2002 بعد هذه الفضيحة بهدف إرجاع الثقة للمستثمرين من جديد في أسواق المال الأمريكية والعالمية وفي المراجعين الخارجيين مما استدعى ضرورة إعادة تسليط الضوء والاهتمام من قبل المشرعين وهيئات أسواق المال والهيئات والمنظمات المهنية والدولية والأمريكية على ضمان زيادة استقلالية المراجعة الخارجية وتدعيمها ومحاولة تحديد ومعرفة ماهية العوامل التي تهدد وتؤثر في ضمان أداء المراجعين الخارجيين لأعمالهم المُناطة بهم بكل استقلالية ولذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في محاولة الإجابة عن التساؤل التالي:

ما العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي؟

3. الدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء الدراسات والأبحاث العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي ستعرض بعض هذه الدراسات وذلك حسب التسلسل الزمني لصدروها :

* للمراسلات الي أنس عبد القادر عامر :

البريد الإلكتروني :
Anasamer2005@gmail.com

تأكيداً على أهمية استقلالية المراجع أوصى تقرير Treadway Report في عام 1987 أن يُفصح المراجع للجنة المراجعة عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي تقاضاها من إدارة الشركة في السنة الماضية في حال استمرار التعاقد معه لمراجعة السنة الحالية، كما ألزمت كل من لجان المراجعة ومجلس الإدارة بضرورة مناقشة المراجع الخارجي للشركات حول ماهية العوامل التي قد تمس استقلالية عملية المراجعة للتأكد من استقلالية المراجع طول فترة المراجعة (National Commission on Fraudulent Financial Reporting,1987,p43).

وفي السياق نفسه ولزيادة استقلالية المراجع الخارجي فإن قانون ساربيز اوكسلي في عام 2002 SOX حدد الأتعاب الأخرى المدفوعة للمراجع Non audit Services Fees أنه يجب ألا تتجاوز نسبة 5% من الأرباح المدفوعة للشركة محل المراجعة ويجب أن يوافق عليها وتعتمد من قبل لجنة المراجعة أو على الأقل من عضو أو أكثر من الأعضاء المستقلين بمجلس الإدارة ولجنة المراجعة مع ضرورة أن يفصح عنها للمستثمرين من ضمن التقارير المالية السنوية (Sarbanes& Oxley-Act 2002,pp27-29).

كما توصلت دراسة جربوع (2007) إلى أنه توجد بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وهي ما يلي: أتعاب المراجعة، وحصول المراجع على مزايا ومنافع مالية من العميل، وفترة ارتباط المراجع مع العميل، وتقديم خدمات استشارية للعميل. (جربوع، 2007، ص ص 1-60).

كما قامت هيئة سوق المال الأمريكي (2007) SEC بإصدار نشرة بعنوان لجان المراجعة واستقلالية المراجع Audit committees and Auditor Independenceللتأكيد على دور لجان المراجعة في ضمان استقلالية المراجع وتدعيمه خاصة بعد إلزامها بهذا الدور من قانون ساربينز أوكسلي 2002 SOXحيث أكدت لجان المراجعة التأكد من عدم قيام المراجع بالخدمات التالية : مسك الدفاتر، وتصميم أو استخدام الأنظمة المحاسبية للعميل، بالإضافة لذلك اعتماد الخدمات الاستشارية والأتعاب الأخرى للمراجعة من قبلها، كما حظرت أي نوع من العلاقات التالية بين المراجع والعميل : توظيف موظف بمكتب المراجعة بشركة العميل، والأتعاب المشروطة أو العمولات، وعلاقة عمل بين أي من المدراء التنفيذيين أو مجلس الإدارة أو صاحب مصلحة رئيس مع المراجع، وقد استهدفت هذه التوصية تعزيز استقلالية المراجع الخارجي .(SEC,May 7,2007)

كما توصلت دراسة القمصان (2007) التي هدفت إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في فلسطين وحياده ، حيث توصلت إلى أن كلاً من تقديم الخدمات الاستشارية، والمنافسة الشديدة بين المراجعين ، وبقاء المراجع لفترة تزيد على خمس سنوات تمثل خطراً و تؤثر سلباً على استقلالية المراجع (القمصان، 2007).

كما تناولت دراسة Salehi (2008 (استقلالية المراجعة في البنوك الإيرانية وتوصلت إلى أن المراجعين في إيران مقتنعون بأن حوكمة الشركات سوف تزيد من استقلالية المراجع، كما توصلت الدراسة إلى انخفاض مستوى استقلالية المراجع مما يشير إلى عدم فعالية عملية المراجعة وانعدام الثقة في وظيفة المراجعة الخارجية الممثلة في إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.(Salehi,2008,pp1-8)

كما أن دراسة Lin,et,al (2010) بعنوان جودة المراجعة وحوكمة الشركات وإدارة الأرباح قامت من خلال دراسة أرشيفية لعدد 48 دراسة سابقة بقياس مدى استقلالية المراجع من خلال تحديد نسبة أتعاب المراجع الأخرى Non Audit Services Fees إلى إجمالي أتعاب المراجع Total Audit Feesوكلما انخفضت النسبة دلت على زيادة استقلالية وظيفة المراجعة الخارجية.(Lin,et,al,2010,pp57-59)

توصلت دراسة الرشيدي (2012) بعنوان مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات في دولة الكويت- دراسة مقارنة - إلى أن احتدام المنافسة الداخلية بين مكاتب المراجعة الكويتية أحد أبرز المعوقات التي تقلل من استقلالية المراجعين الخارجيين (الرشيدي، 2012، ص ص 1-80).

كذلك هدفت دراسة Schmidt(2012) لمعرفة أثر أتعاب المراجعة الأخرى على استقلالية المراجع من خلال تحليل بيانات القوائم المالية عن الفترة من 2001-2007 للشركات التي لم تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة GAAP وقامت بإعادة إصدار قوائمها المالية نظراً لسوء عرض القوائم المالية وتوصلت إلى أن نسبة أتعاب المراجعة تتناسب طردياً مع حالات سوء عرض القوائم المالية عن تلك الفترة أي إن المراجعين مع زيادة أتعاب المراجعة الأخرى انخفضت استقلاليتهم ورضخوا لضغوط العميل.(Schmidt,2012,1033-1065)

كما هدفت دراسة Akpom,et,al (2013) لتحديد العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وحددت في صحيفة الاستبيان بسبعة عوامل كالتالي: أتعاب المراجعة الأخرى، وحجم مكتب المراجعة، وحجم شركة العميل، ولوائح تنظيم مهنة المراجعة، وعلاقة المراجع والعميل، وطول فترة الارتباط بين المراجع والعميل، والمنافسة السوقية بين مكاتب المراجعة، وأوضحت نتائج الدراسة أن هناك قبولاً عاماً بخصوص العوامل التي تدعم وتقوض استقلالية المراجع الخارجي بين المجموعتين سالفتي الذكر على الرغم من وجود اختلاف في درجة تأثير كل منها على استقلالية المراجع الخارجي .(Akpom,et,al 2013,pp1-17)

كما قامت دراسة Dandago,et,al (2014) بتعريف جودة المراجعة الخارجية بأنها مرتبطة غالباً بكفاءة المراجع الخارجي واستقلاليته في منع حدوث تلاعب في القوائم المالية وقد توصلت الدراسة إلى أن الثقة والاعتماد على أعمال المراجعة الخارجية يمكن أن تتحقق إذا كان المراجع الخارجي مستقلاً عند قيامه بمراجعة القوائم المالية وفقاً لتوصيات ومعايير ها المراجعة كما أوصت الدراسة لجان المراجعة بالبنوك التجارية النيجيرية بتقديم الدعم والمساعدة للمراجعين الخارجيين عند حاجاتهم إليها (Dandago,et,al 2014,p145).

كما قامت دراسة Said,et,al (2014) بآخذ رأي مكاتب المراجعة في البحرين عن رأيهم في إصدار قانون تغيير المراجع بعد مدة من التعاقد مع العميل Mandatory Audit firm Rotation(MAR) وقد توصلت الدراسة إلى أن أغلب المراجعين وافقوا على إصدار هذا القانون MAR وأنهم يعتقدون أنه يدعم ويحمي Safeguard استقلالية المراجع في البحرين (Said,et,al,2014,p1).

كما توصلت دراسة Hassan,et,al (2014) بعنوان جودة المراجعة والأداء المالي لشركات الإسمنت في نيجيريا إلى التأثير الإيجابي لكل من حجم مكتب المراجعة واستقلالية المراجع على الأداء المالي، كما أن استقلالية المراجع تحظى بتأثير أكبر على الأداء المالي من حجم مكتب المراجعة كما أوصت الدراسة شركات الإسمنت النيجيرية بزيادة مكافأة المراجع لتعزيز أدائها المالي.(Hassan,et,al,2014,p73)

كما هدفت دراسة آدم (2014) إلى اختبار أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد المراجع الخارجي بالسودان واستقلاليته ، وتوصلت إلى أن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياد المراجع الخارجي واستقلاليته (آدم ،2014، ص 263).

كما قامت دراسة Tepalagul,et,al (2015) بدراسة مسحية أرشيفية مستفيضة حول استقلالية المراجعة وجودة عملية المراجعة عن الفترة الممتدة من 1976-2013 في تسع مجلات قيادية رائدة ذات علاقة بالمراجعة وركز على دراسة أربعة عوامل تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي هي: أهمية العميل، وأتعاب المراجعة الأخرى، وفترة الارتباط، وعلاقة العميل بمكتب المراجعة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك حاجة ماسة لإجراء تغييرات تشريعية جديدة بالإضافة إلى إجراء بحوث إضافية حول موضوع استقلالية المراجعة الخارجية و جودتها(Tepalagul,et,al,2015,pp101-121)

كذلك قامت دراسة Lindberg,et,al (2015)بعنوان قبل وبعد شركة إنرون

وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأمريكيين حول استقلالية المراجع. هذه الدراسة قامت بإرسال عدد 1500 قائمة استقصاء لمحاسبين قانونيين أمريكيين 'US CPASفي أكتوبر 2001 قبل إعلان شركة إنرون للطاقة إفلاسها وفي ديسمبر 2001 أي بعد إفلاس إنرون قامت بإرسال نفس قائمة الاستقصاء للعينة نفسها وتوصلت هذه الدراسة إلى أن التأثير السلبي الأكبر كان لأتعاب المراجعة الأخرى حسب رأي العينة نفسها بعد اشهار إنرون إفلاسها .(Lindberg,et,al,2015,pp1-4)

كما قامت دراسة Bahrawe, al ,et (2016) من خلال دراسة قانون سوق المال السعودي عام 2003 ودليل حوكمة الشركات عام 2006 وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب على السلطات التشريعية في السعودية وهيئة سوق المال السعودي بذل المزيد من الجهود لزيادة فاعلية ممارسات حوكمة الشركات من خلال الاستفادة من التفاعل والتكامل بين آليات الحوكمة الداخلية ممثلة في مجلس الإدارة ولجان المراجعة وآليات الحوكمة الخارجية ممثلة في ضمان استقلالية المراجع الخارجي لما لذلك من أثر إيجابي سينعكس على زيادة مصداقية وموثوقية التقارير المالية (Bahrawe,et,al,2016,pp1-15).

كما حاولت دراسة محمد وعمر(2017) التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة المالية بشكل عام، ومن خلال الدراسة تبين أن هذه العوامل تتمثل في مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة لمزاولة المهنة، مقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع نظير أدائه لمهمة المراجعة، الخدمات الاستشارية، فترة الارتباط مع العميل، ومستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن (محمد وعمر، 2017، ص ص 16-26).

كما أوضحت دراسة Azibi, al,et 2017) (بأن البرلمان الفرنسي عام 2003 أصدر قانون(LSF) Lois de la Sécurité Financière ، على غرار قانون Sarbanes Oxley الصادر من الكونجرس الأمريكي سنة 2002، الذي أسس فيه المجلس الأعلى للمراجعين القانونيين في فرنسا Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)الذي يعتبر بمثابة سلطة مستقلة لمهنة المراجعة ويساعد على ضمان استقلالية المراجعين الخارجيين بعد سلسلة فضائح في بدايات القرن الحالي. حيث ركزت هذه الدراسة على تأثير هذا القانون على 140 مكتب مراجعة في فرنسا من سنة 2002 – 2007 وتوصلت الدراسة أن هذا القانون أدى إلى زيادة استقلالية المراجعة الخارجية في فرنسا-105 (Azibi,et,al,2017,pp 115).

كذلك هدفت دراسة Herath, al ,et (2018) بعنوان مراجعة الأدب عن استقلالية المراجع لمعرفة تأثير العوامل التالية على استقلالية المراجعة ألا وهي : حجم المنافسة في السوق، وحجم مكتب المراجعة، وطول فترة ارتباط المراجع بالعميل، وحجم أتعاب المراجعة، وأتعاب المراجعة الأخرى. وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر عامل يؤثر على استقلالية المراجع من هذه العوامل غير واضح وعلى الرغم من ذلك العديد من البحوث السابقة قامت بتصنيفها في منتهى الأهمية وتوصلت تلك الدراسات بأن استقلالية المراجع مازالت مهمة لزيادة المصداقية والثقة في القوائم المالية للمستثمرين. ومن الناحية العملية أوضحت هذه الدراسة أهمية استقلال المراجع ومن المتوقع أن تكون هذه الدراسة أساساً لدراسات مستقبلية في هذا الموضوع .(Herath, al ,et, 2108 ,pp 404-409)

يتبين من خلال السرد السابق للدراسات السابقة أن أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي: أتعاب عملية المراجعة، وأتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وحجم العميل، وطول فترة الارتباط مع العميل، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، ولجنة المراجعة، والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة.

وما يُميز هذه الدراسة عن مثيلاتها من الدراسات السابقة يتمثل في دراسة هذه العوامل مُجتمعة وبيان أثرها على استقلالية المراجع الخارجي.

4. أهداف الدراسة:

بعد سرد نتائج الدراسات السابقة ومتغيراتها وتحليلها فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على العوامل أو المتغيرات المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ليبيا؛ وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم.

5. أهمية الدراسة:

دراسة موضوع استقلالية المراجع الخارجي يعتبر حجر الأساس لعملية المراجعة الخارجية بالكامل، بالإضافة لإثراء المكتبة الليبية حول موضوع الدراسة، الذي يساهم في تقويم استقلالية المراجعة الخارجية في ليبيا وتدعيمها وبيان ما العوامل التي تهدد استقلالية المراجع الخارجي الليبي .

6. فروض الدراسة:

قد اعتمد الباحثان بعد سرد الدراسات السابقة للإجابة على تساؤل مشكلة البحث من خلال صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب عملية المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة الأخرى واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم العميل واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية الخامسة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة الارتباط مع العميل واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية السادسة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية السابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجنة المراجعة و استقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية الثامنة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القوانين المنظمة لمهنة المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي الليبي.
- **الفرضية التاسعة:** تؤثر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة معنوياً على استقلالية المراجع الخارجي الليبي.

7. مجتمع الدراسة ومتغيراتها :

يتمثل مجتمع الدراسة في من لديهم الإلمام الكافي بموضوع الدراسة في الفئات الثلاثة التالية: المراجعين الخارجيين الليبيين المزاولين للمهنة وقُدر عددهم 1000 مراجع، والمراجعين بديوان المحاسبة أو المراجعين الحكوميين وقُدر عددهم 1000 مراجع، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية وقُدر عددهم 500 عضو هيئة تدريس.

7.1 تحديد نوع العينة وحجمها:

قسم مجتمع الدراسة إلى ثلاث طبقات هم: المراجعون الخارجيون، المراجعون الحكوميون وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية، و قد استخدمت العينة العشوائية الطبقية التي يمكن تحديد حجمها باستخدام القانون التالي:

$$n = \frac{\left(\sum_j^L N_j\sqrt{\hat{p}_j\hat{q}_j}\right)^2}{N^2\frac{B^2}{4} + \sum_{j=1}^L N_j\hat{p}_j\hat{q}_j}$$

ومن ثم حدد حجم العينة المسحوبة من كل طبقة باستخدام المعادلة التالية:

حيث إن:

$$n_j = \frac{N_j\sqrt{\hat{p}_j\hat{q}_j}}{\sum_{j=1}^L N_j\sqrt{\hat{p}_j\hat{q}_j}} * n$$

حجم المجتمع.	N	عدد الطبقات.	L
حجم العينة.	N	خطأ التقدير.	B
حجم الطبقة.	N_j	**النسبة في المجتمع وتفترض أنها تساوي 0.5**	$\hat{p}_j$
حجم العينة المسحوبة من كل طبقة.	n_j	**مكمل النسبة في المجتمع (0.5 – 1)**	$\hat{q}_j$

وبتطبيق هذه المعادلة يتضح أن حجم العينة العشوائية من طبقة المراجعين الخارجيين تبلغ 50 مراجعاً، ومن طبقة المراجعين بديوان المحاسبة أو المراجعين الحكوميين تبلغ 50 مراجعاً، وحجم العينة من طبقة أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية قد بلغت 25 عضو هيئة تدريس.

قد اعتمد في هذه الدراسة على استمارة الاستقصاء من أجل جمع البيانات اللازمة لإثبات صحة فروض الدراسة. وقد قسمت الاستمارة إلى قسمين:

القسم الأول: يتضمن المتغيرات الديموغرافية وصيغت في خمسة أسئلة عن: المؤهل العلمي (3 اختيارات)، المسمى الوظيفي (3 اختيارات)، والخبرة في مجال الوظيفة (4 اختيارات)، وعدد الدورات والمؤتمرات أو الندوات التي حضرتها في مجال المهنة (4 اختيارات)، ونوع الخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب للعملاء (4 اختيارات).

القسم الثاني: يحتوي على العبارات التي تخص كل متغير من متغيرات الدراسة، طبقاً لفروض الدراسة. وقد جاءت عبارات استمارة الاستقصاء ذات إجابات مغلقة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، حيث إن الإجابة موافق بشدة لها وزن 5، الإجابة موافق لها وزن 4، الإجابة محايد لها وزن 3، الإجابة غير موافق لها وزن 2، والإجابة غير موافق بشده لها وزن 1. وقد احتوت استمارة الاستقصاء على 30 عبارة، مقسمة على ثمانية متغيرات هي:

المتغيرات المستقلة: تتمثل في العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الخارجي الليبي وهي كما يلي:

1. أتعاب عملية المراجعة وعبر عنها بثلاث عبارات (العبارات من رقم 1 إلى رقم 3).
2. أتعاب المراجعة الأخرى وعبر عنها بأربع عبارات (العبارات من رقم 4 إلى رقم 7).
3. حجم مكتب المراجعة وعبر عنها بأربع عبارات (العبارات من رقم 8 إلى رقم 11).
4. حجم العميل وعبر عنها بعبارتين (العبارات رقم 12 ورقم 13).
5. طول فترة الارتباط مع العميل وعبر عنها بثلاث عبارات (العبارات من رقم 14 إلى رقم 16).
6. المنافسة بين مكاتب المراجعة وعبر عنها بثلاث عبارات (العبارات من رقم 17 إلى رقم 19).
7. لجنة المراجعة وعبر عنها بثلاث عبارات (العبارات من رقم 20 إلى رقم 22).
8. القوانين المنظمة للمهنة وعبر عنها بثلاث عبارات (العبارات من رقم 23 إلى رقم 25).
9. المتغير التابع: استقلالية المراجع الخارجي الليبي وعبر عنها بخمس عبارات (العبارات من رقم 26 الى رقم 30).

وقد قام الباحثان بتكوين متغيرات الدراسة لتعبر عن محاور البحث، وذلك بحساب الوسط الحسابي للإجابات على العبارات التي تخص كل محور.

الجدول التالي يعرض محاور الدراسة والعبارات التي تخص كل محور (التي حسب الوسط الحسابي لها لتعبر عن متغير هذا المحور) ونوع كل متغير.

جدول رقم (1)
متغيرات الدراسة وعدد عبارات كل متغير ورمزه ونوع المتغيرات

متغيرات الدراسة	رموز متغيرات الدراسة	عدد العبارات	نوع المتغير
أتعاب عملية المراجعة	X1	3	مستقل
أتعاب المراجعة الأخرى	X2	4	مستقل
حجم مكتب المراجعة	X3	4	مستقل
حجم العميل	X4	2	مستقل
طول فترة الارتباط مع العميل	X5	3	مستقل
المنافسة بين مكاتب المراجعة	X6	3	مستقل
لجنة المراجعة	X7	3	مستقل
القوانين المنظمة للمهنة	X8	3	مستقل
استقلالية المراجع الخارجي الليبي	Y	5	تابع

الشكل رقم (1) يعرض الرسم البياني للتوزيعات التكرارية للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة ونسبة كل فئة إلى إجمالي حجم العينة. التي سوف تبين علاقتها إحصائياً بباقي متغيرات الدراسة.

الشكل رقم (1)
التوزيعات التكرارية للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة



7.2 اختبار الفا كرومباخ لعبارات الدراسة ومحاورها:

للتحقق من ثبات استمارة الاستقصاء استخدمت طريقة الاتساق الداخلي Consistency لعبارات الاستمارة، كما استخدمت طريقة الاتساق الداخلي Consistency لمحاور الدراسة، وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach Alpha .

والجدول رقم (2) يوضح نسبة معامل Cronbach Alpha لجميع عبارات متغيرات الدراسة:

جدول رقم (2)
معامل كرونباخ الفا لعبارات الدراسة ومتغيراتها

الرموز	العبارات / والمتغيرات	معامل كرونباخ ألفا
q1	أتعاب مكتب المراجعة من العميل لا تُحدد مُسبقاً مع قابليتها للزيادة أو النقصان.	0.832
q2	أتعاب مكتب المراجعة من العميل لا تُحدد حسب الوقت المستغرق لعملية المراجعة.	0.757
q3	أتعاب مكتب المراجعة تُحسب على أساس مُحدد مُسبقاً بالارتباط بحدوث نتيجة معينة أو بعد إنجاز عمل معين.	0.696
X1	أتعاب عملية المراجعة	**0.828**
q4	تبلغ أتعاب المراجعة الأخرى أكثر من نسبة 50% من إجمالي أتعاب المراجعة.	0.808
q5	تبلغ أتعاب المراجعة الأخرى أكثر من نسبة 25% من إجمالي أتعاب المراجعة.	0.795
q6	أغلب أعمال مكتب المراجعة تتمثل في تقديم خدمات استشارية ومالية للعملاء.	0.797
q7	يبلغ إجمالي الأتعاب نظير أعمال المراجعة أقل من 250000 ديناراً سنوياً.	0.854
X2	أتعاب المراجعة الأخرى	**0.855**
q8	لم يسبق لمكتب المراجعة أن شارك في عمليات مراجعة مع مكاتب المراجعة الأربعة الكبار الأمريكية .	0.864
q9	لا يتجاوز إجمالي أصول أغلب عملاء المكتب 3 مليون دينار ليبي.	0.811
q10	إن حجم مكتب المراجعة لا يجب أن يتناسب مع حجم نشاط العميل.	0.836
q11	أكثر من 50% من إيرادات المكتب تأتي من عميل واحد.	0.851
X3	حجم مكتب المراجعة	**0.876**
q12	يُقدم العملاء هدايا ثمينة لمراجعي المكتب.	0.823
q13	يعتمد دخل المراجع على عميل رئيس واحد.	0.811
X4	حجم العميل	**0.891**
q14	يقوم المكتب بتقديم خدمات المراجعة لعملائه لأكثر من 5 سنوات ماضية.	0.798
q15	لايلزم تغيير المراجعين مرة كل 3 أو 5 سنوات من قبل القوانين والتشريعات الليبية المنظمة لمهنة المراجعة	0.806
q16	إن طول فترة الارتباط مع العميل يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية المراجع.	0.885
X5	طول فترة الارتباط مع العميل	**0.882**
الرموز	العبارات / والمتغيرات	معامل كرونباخ ألفا
q17	تُعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المكتب سنوياً مُنخفضة مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى.	0.919
q18	إن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ضغوط الإدارة على المراجع وبالتالي التأثير سلباً على استقلاله.	0.770
q19	هناك منافسة عالية بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.	0.873
X6	المنافسة بين مكاتب المراجعة	**0.900**
q20	عدم إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي واجهته في أثناء عملية المراجعة تُساهم في تقويض استقلاله.	0.907
q21	رئيس لجنة المراجعة للعملاء هو عضو غير مُستقل في مجلس الإدارة.	0.929
q22	تتكون لجان المراجعة للعملاء من أعضاء غير مستقلين.	0.912
X7	لجنة المراجعة	**0.943**
q23	هناك مخاطر منخفضة لتشويه سُمعة المراجع عند حدوث فضيحة مالية عامة.	0.785
q24	هناك مخاطر منخفضة لاتخاذ إجراءات من قِبل الحُكومة ضد المراجع عند حدوث تجاوزات في عملية المراجعة.	0.657
q25	هناك مخاطر منخفضة لرفع دعاوى قضائية ضد المراجع.	0.775
X8	القوانين المنظمة للمهنة	**0.809**
q26	إن عدم قيام جهة مُحايدة (كديوان المحاسبة) بتحديد أتعاب المراجع يقوض من استقلاليته.	0.852
q27	إن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل سيقربه من موقع اتخاذ القرار وتوطيد العلاقات الشخصية مع عميله.	0.830
q28	ليس لديك الرغبة مراجعاً في خسارة عميلك الرئيس.	0.818
q29	عدم وجود لجنة المراجعة للعميل يُفقد المراجع عنصراً داعماً لاستقلاله.	0.835
q30	هناك مخاطر منخفضة لاتخاذ إجراءات من قِبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ضد المراجع عند حدوث تجاوزات في عملية المراجعة.	0.861
Y	**استقلالية المراجع الخارجي**	**0.868**

يتضح من الجدول السابق أن أصغر معامل لكرونباخ الفا بلغ 0.657 ، وحيث إن جميع عبارات الدراسة وكذلك متغيرات الدراسة لها معامل كرونباخ الفا أكبر من 0.657 فهذا يعنى أنه يمكن قبول الإجابات التي حصل عليها من استمارة الاستقصاء.

7.3 اختبارات الإحصاءات اللامعلمية ومقاييسها:

للتعرف على اتجاه آراء أفراد العينة في الأسئلة التي وجهت إليهم من خلال استمارة الاستقصاء استخدم اختبار (t) لقياس الفرق بين متوسط الإجابات على كل سؤال والمتوسط العام الذي يمثل أن الرأي محايد ويعبر عنه بالرقم (3) وذلك لكل سؤال على حدة ثم لمجموعة المتغيرات التجميعية التي تعبر عن محاور الدراسة . هذا الاختبار يستخدم لقياس الفرق بين متوسط الإجابة والمتوسط العام ويحدد ما إذا كان هذا الفرق جوهرياً، أم أنه يرجع إلى عوامل الصدفة، وفى حالة أن القيم الاحتمالية المحسوبة أصغر من 5% وهو المستوى المعنوي النظري المستخدم في الأبحاث الاجتماعية فهذا يعنى أنه يوجد اختلاف جوهري بين متوسط الإجابات والمتوسط العام، وهذا يطرح السؤال هل هذا الاختلاف الجوهري موجب أم سالب ؟ أو بأسلوب

آخر هل هو أكبر من المتوسط العام ؟ أم أصغر من المتوسط العام، فنجد أن هذا الاختبار يقوم بحساب الفرق بين المتوسط المحسوب والمتوسط النظري، فإذا كان الفرق موجباً فهذا يعنى أن متوسط الإجابات على هذا السؤال أكبر من المتوسط أي إن مفردات العينة تميل إلى الإجابة على هذا السؤال باستخدام العبارة (موافق) والعبارة (موافق بشدة) وهاتين العبارتين لهما وزن نسبى 4، 5 على الترتيب وهذا يعني أن مفردات العينة تؤيد هذا السؤال. أما إذا كان الفرق سالباً فهذا يعنى أن مفردات العينة تميل إلى الإجابة باستخدام العبارة (غير موافق) والعبارة (غير موافق بشدة) وهاتان العبارتان لهما وزن نسبى 2، 1 على الترتيب.

وبناء على ما سبق توصل الباحثان إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي رقم (3) الذى يعرض أسئلة الاستمارة مُقسمة طبقاً لمحاور الدراسة ونجد أن هذا الاختبار استخدم لاختبار الفرض التالي:

فرض العدم: متوسط الإجابات يساوي المتوسط العام 3

الفرض البديل: متوسط الإجابات لا يساوي المتوسط العام 3

جدول رقم (3)
نتائج استخدام اختبار (t) لعبارات استمارة الاستقصاء

العبارات	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية	القرار
q1	4.683	0.000	رفض الفرض العدم
q2	3.280	0.001	رفض الفرض العدم
q3	5.717	0.000	رفض الفرض العدم
q4	3.458	0.001	رفض الفرض العدم
q5	.0333	4000.	رفض الفرض العدم
q6	3.608	0.000	رفض الفرض العدم
q7	4.141	0.000	رفض الفرض العدم
q8	9.364	0.000	رفض الفرض العدم
q9	3.987	0.000	رفض الفرض العدم
q10	3.144	0.000	رفض الفرض العدم
q11	3.470	0.001	رفض الفرض العدم
q12	4.520	0.001	رفض الفرض العدم
q13	4.400	0.001	رفض الفرض العدم
q14	3.188	0.001	رفض الفرض العدم
q15	4.348	0.001	رفض الفرض العدم
q16	4.785	0.000	رفض الفرض العدم
q17	.5193	300.0	رفض الفرض العدم
q18	4.420	0.000	رفض الفرض العدم
q19	5.650	0.000	رفض الفرض العدم
q20	3.429	0.001	رفض الفرض العدم
q21	3.342	0.001	رفض الفرض العدم
q22	4.393	0.000	رفض الفرض العدم
q23	3.439	0.001	رفض الفرض العدم
q24	4.860	0.000	رفض الفرض العدم
q25	5.195	0.000	رفض الفرض العدم
q26	3.439	0.001	رفض الفرض العدم
q27	4.860	0.000	رفض الفرض العدم
q28	5.195	0.000	رفض الفرض العدم
q29	5.081	0.000	رفض الفرض العدم
q30	3.683	0.000	رفض الفرض العدم

من الجدول يتضح أنه رفض الفرض العدم لجميع عبارات استمارة الاستقصاء وهذا يعني أن متوسط الإجابات على أسئلة الاستمارة لا يساوي المتوسط العام 3 .

ولتحديد اتجاه الإجابات يجب ملاحظة قيمة (t) المحسوبة، وحيث إن جميع قيم (t) موجبة فهذا يعنى أن المشاركين في الاستقصاء يميلون إلى الموافقة أو الموافقة بشدة على عبارات استمارة الاستقصاء وذلك يعنى أن الإجابات أكبر من المتوسط وأن هناك فرقاً جوهريا موجباً بين متوسط الإجابات والمتوسط العام 3 .

أما إذا كانت قيمة (t) المحسوبة سالبة فهذا يعنى أن الإجابات كانت أقل من المتوسط وأن هناك فرقاً جوهرياً سالباً بين الإجابات والمتوسط العام 3 وذلك بمعامل ثقة 95%، مما يعنى أنه يمكن تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة .

ويمكن تعميم هذه النتائج بحساب اختبار (t) للأسئلة التجميعية الممثلة في محاور الدراسة، والجدول رقم (4) يعرض هذه النتائج.

جدول رقم (4)
نتائج استخدام اختبار (t) لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	قيمة ت المحسوبة	القيمة الاحتمالية	القرار
X1	5.249	0.000	**رفض الفرض العدم**
X2	5.170	0.000	**رفض الفرض العدم**
X3	4.843	0.000	**رفض الفرض العدم**
X4	4.985	0.003	**رفض الفرض العدم**
X5	.9702	050.0	**رفض الفرض العدم**
X6	4.573	0.000	**رفض الفرض العدم**
X7	3.929	0.000	**رفض الفرض العدم**
X8	5.269	0.000	**رفض الفرض العدم**
Y	5.491	0.000	**رفض الفرض العدم**

من الجدول رقم (4) يتضح أنه يمكن رفض الفرض العدم باحتمال 95% لجميع متغيرات الدراسة، وهذه النتائج متسقة مع النتائج التي حصل عليها من تحليل أسئلة استمارة الاستقصاء الواردة في الجدول رقم 3 السابق، وهذا يؤكد أن الافراد المستقصي منهم يميلون إلى الموافقة أو الموافقة بشدة على عبارات الاستمارة.

7.4 اختبار فروض الدراسة:

أولاً: اختبار تأثير المتغيرات الديموغرافية على متغيرات الدراسة:

لتحديد ما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين آراء فئات أفراد العينة بشأن المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باختلاف متغيراتهم الديموغرافية، قام الباحثان بإجراء تحليل التباين لكل متغير من المتغيرات بالنسبة لكل متغير من المتغيرات الديموغرافية لتحديد ما إذا كانت تؤثر جوهرياً على متغيرات الدراسة سواء أكانت متغيرات مستقلة أم متغيراً تابعاً. ومن ثم طبق اختبار Tukey B لتحديد فئات العينة المسؤولة عن وجود اختلافات جوهرية. وبذلك طبق هذا التحليل لجميع متغيرات الدراسة مقابل كل متغير من المتغيرات الديموغرافية.

والجدول رقم (5) يعرض نتائج اختبار Tukey B للمتغيرات التي تتأثر جوهرياً بالمتغيرات الديموغرافية.

جدول رقم (5)
نتائج اختبار Tukey B فى حالة وجود تأثير جوهري

أتعاب عملية المراجعة مقابل مستوى التعليم	الفئة الجزئية الأولى	الفئة الجزئية الثانية
دكتوراه	2.323	
ماجستير	2.382	
بكالوريوس		3.053
لجنة المراجعة مقابل مستوى التعليم		
بكالوريوس	2.200	
دكتوراه		2.365
ماجستير		2.882
أتعاب المراجعة الأخرى مقابل عدد الدورات التدريبية		
أكثر من 10 دورات	2.861	
لم أحضر أي دورة أو مؤتمر أو ندوة		3.294
من 1 إلى أقل من 5 دورات		3.326

الجدول السابق يعرض الوسط الحسابي لكل فئة من فئات عينة الدراسة كما يلى:

- بالنسبة للمتغير "أتعاب عملية المراجعة" مقابل المتغير الديموغرافي "مستوى التعليم"، فإنه يمكن تقسيم عينة الدراسة إلى فئتين جزئيتين: الفئة الجزئية الأولى تحتوي على الأفراد الحاصلين على الدكتوراه والحاصلين على الماجستير. أما الفئة الجزئية الثانية فتحتوي على الأفراد الحاصلين على بكالوريوس. ونجد أن أصغر وسط حسابي جاء للحاصلين على الدكتوراه ويليه الحاصلون على الماجستير، وأن أكبر وسط حسابي جاء لصالح الحاصلين على البكالوريوس. وهذا يؤكد وجود اختلاف جوهري بين آراء الفئة الجزئية الأولى والفئة الجزئية الثانية .
- بالنسبة للمتغير "لجنة المراجعة" مقابل المتغير الديموغرافي "مستوى التعليم"، فإنه يمكن تقسيم عينة الدراسة إلى فئتين جزئيتين: الفئة الجزئية الأولى تحتوي على الأفراد الحاصلين على بكالوريوس وهذه الفئة لها أقل وسط حسابي، أما الفئة الجزئية الثانية فتحتوى على الأفراد الحاصلين على الدكتوراه والأفراد الحاصلين على الماجستير ونجد أن الوسط الحسابي للحاصلين على الدكتوراه أصغر من الوسط الحسابي للحاصلين الماجستير. وهذا يؤكد وجود اختلاف جوهري بين آراء الفئة الجزئية الأولى والفئة الجزئية الثانية.
- بالنسبة للمتغير "أتعاب المراجعة الأخرى" مقابل المتغير الديموغرافي "عدد الدورات التدريبية"، فإنه يمكن تقسيم عينة الدراسة إلى فئتين جزئيتين: الفئة الجزئية الأولى تحتوي على الأفراد الذين حضروا أكثر من 10 دورات تدريبية، وهذه الفئة لها أقل وسط حسابي، أما الفئة الجزئية الثانية فتحتوي على الأفراد الذين لم يحضروا أي دورات تدريبية، والأفراد الذين حضروا دورة واحدة إلى أقل من خمس دورات تدريبية، ونجد أن الوسط الحسابي للأفراد الذين لم يحضروا أي دورات تدريبية أصغر من الوسط الحسابي للأفراد الذين حضروا دورة واحدة إلى أقل من خمس دورات تدريبية. وهذا يؤكد وجود اختلاف جوهري بين آراء الفئة الجزئية الأولى والفئة الجزئية الثانية.

ثانياً: اختبار فروض الدراسة:

قام الباحثان بتحليل علاقة ارتباط بيرسون بين محاور الدراسة وبعضها بعضاً، والجدول رقم (6) يعرض نتائج تطبيق هذا الاختبار:

جدول رقم (6)
مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع

المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية	استقلالية المراجع الخارجي الليبي Y
أتعاب عملية المراجعة X1.....	معامل ارتباط بيرسون	0.040
	القيمة الاحتمالية	0.655
أتعاب المراجعة الأخرى..... X2	معامل ارتباط بيرسون	0.238**
	القيمة الاحتمالية	0.008
حجم مكتب المراجعة X3.....	معامل ارتباط بيرسون	-0.200*
	القيمة الاحتمالية	0.026
حجم العميل..... X4	معامل ارتباط بيرسون	-0.058
	القيمة الاحتمالية	0.523
طول فترة الارتباط مع العميل..... X5	معامل ارتباط بيرسون	-0.168
	القيمة الاحتمالية	0.061
المنافسة بين مكاتب المراجعة..... X6	معامل ارتباط بيرسون	0.454**
	القيمة الاحتمالية	0.000
لجنة المراجعة..... X7 ..	معامل ارتباط بيرسون	0.339**
	القيمة الاحتمالية	0.000
القوانين المنظمة للمهنة..... X8	معامل ارتباط بيرسون	0.968**
	القيمة الاحتمالية	0.000

8. نتائج الدراسة :

من خلال استخدام التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، واختبار فرضياتها، توصل إلى النتائج التالية:

أولاً: نتائج متغيرات الدراسة:

1. العلاقة بين المتغير المستقل الأول "أتعاب عملية المراجعة" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة طردية وغير معنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
2. العلاقة بين المتغير المستقل الثاني "أتعاب المراجعة الأخرى" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة طردية ومعنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
3. العلاقة بين المتغير المستقل الثالث "حجم مكتب المراجعة" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة عكسية ومعنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
4. العلاقة بين المتغير المستقل الرابع "حجم العميل" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة عكسية وغير معنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
5. العلاقة بين المتغير المستقل الخامس "طول فترة الارتباط مع العميل" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة عكسية وغير معنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
6. العلاقة بين المتغير المستقل السادس "المنافسة بين مكاتب المراجعة" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة طردية ومعنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
7. العلاقة بين المتغير المستقل السابع "لجنة المراجعة" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة طردية ومعنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%
8. العلاقة بين المتغير المستقل الثامن "القوانين المنظمة للمهنة" والمتغير التابع "استقلالية المراجع الخارجي الليبي" علاقة طردية ومعنوية وذلك بمعامل ثقة 95.%

ثانياً: تأثير الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة على استقلالية المراجع الخارجي:

بالنسبة للفرض التاسع للدراسة الذي ينص على أنه "تؤثر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي"، توصل الباحثان إلى النتائج التالية الموضحة بالجدول رقم (7).

جدول رقم (7)
وجود تأثير جوهري أو عدم وجود تأثير جوهري للمتغيرات الديموغرافية على متغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة المتغيرات الديموغرافية	المؤهل العلمي	المسمى الوظيفي	الخبرة في مجال الوظيفة	عدد الدورات	الخدمات الأخرى
أتعاب عملية المراجعة	يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
أتعاب المراجعة الأخرى	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	يوجد	لا يوجد
حجم مكتب المراجعة	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
حجم العميل	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
طول فترة الارتباط مع العميل	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
المنافسة بين مكاتب المراجعة	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
لجنة المراجعة	يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
القوانين المنظمة للمهنة	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
استقلالية المراجع الخارجي الليبي	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد

يتبين من الجدول الوصول للنتائج التالية:

- وجود تأثير جوهري للمتغير الديموغرافي المؤهل العلمي لعينة الدراسة على كل من : أتعاب عملية المراجعة ولجنة المراجعة.
- كما يوجد تأثير جوهري للمتغير الديموغرافي عدد الدورات أو الندوات المؤتمرات على أتعاب المراجعة الأخرى.

9. توصيات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة المتحصل عليها بعد استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. يجب على مكاتب المراجعة الليبية المشاركة في عمليات مراجعة مع المكاتب الأجنبية الكبار.
2. يجب أن تحاول مكاتب المراجعة الاندماج مع بعضها بعضاً لتشكيل شركات مراجعة كبيرة لتدعيم استقلاليتها.
3. يجب أن يحدد طول فترة الارتباط مع العميل بخمس سنوات على الأكثر لتدعيم استقلالية المراجع الخارجي.
4. يجب إصدار قوانين أخلاقيات المهنة في ليبيا تنظم العلاقة بين المراجع الخارجي والعميل لتدعيم استقلالية المراجع الخارجي.
5. يوصي الباحثان بإجراء دراسة مستقبلية لقياس جودة المراجعة الخارجية في ليبيا.

10. المراجع :

أولاً:- المراجع العربية:

1. أبو القمصان، محمد أسامة إبراهيم، (2007)، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
2. آدم، صالح حامد محمد علي، (2014)، تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، مجلة كلية الاقتصاد العلمية ،العدد الرابع، ص ص 263-288 .
3. الرشيدي، أحمد محمد غنيم، (2012)، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، كلية الأعمال عمان، المملكة الاردنية الهاشمية، ص ص1-88.
4. الصياد، مصطفى جلال؛ مصطفى، جلال مصطفى،(1995)، المعاينة الإحصائية، دار المريخ، الرياض.
5. جربوع ، يوسف محمد، (2004)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، 76(26) ،ص ص1-60.
6. عمر، براق محمد، ديلمي، (2017)، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 17 ، ص ص 16- 26.

ثانياً:- المراجع الأجنبية:

7. Akpom, U. N; Dimkpah, Y. O. (2013) Determinants of auditor independence: a comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria. Journal of Finance & Accountancy. http://www.aabri.com/manuscripts/131506.pdf (Accessed: 28 February 2018)
8. Azibi, Jamel; Tondeur, Hubert; Azibi, Hamza,(2017), The Impact of the H3C on Auditor Independence in French Context , Journal of Management and Sustainability; Vol. 7, No. 2,P P 105 – 115.
9. Bahrawe, Seraj Hamed, Haron ,Md Harashid, Bin Hasan Ali Nawari,(2016),Corporate Governance and Auditor Independence in Saudi Arabia: Literature Review and Proposed Conceptual Framework, International Business Research; Vol. 9, No. 11,pp1-15.Avalible on line at URL: http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v9n11p1.
10. Dandago ,Kabiru I, Rufai, Abdullahi Sani,(2014), An examination into the Quality of Audited Financial Statements of Money Deposit Banks in Nigeria, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No.1, January, pp. 145–156.
11. Eugene a, Imnoff, Jr,(2003), Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance, accounting Horizons, supplement ,pp117-128.
12. Hassan ,Shehu Usman, Farouk ,Musa Adeiza,(2014), Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria, European Journal of Business and Management, Vol.6, No.28 ,pp73-82,Avalible on line at http://www.iiste.org./
13. Herath, Siriyama, Pradier ,Tori,(2018), A literature review on auditor independence,The Business and Management Review, Volume 9 Number 3 April,pp 404-409.
14. Kasharmeh ,Kousay Said,Hussein,(2014), Auditors perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditors independence- Evidence from Bahrain, Journal of Accounting and Taxation ,Vol 6(1),April,pp1-18,Avalible on line at www.academicjournal.org/JAT
15. Lin ,Jerry W, Hwang, Mark I, (2010), Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis, International Journal of Auditing,Int. J. Audit. 14: 57–77.
16. Lindberg ,Deborah L; D.Beck ,Frank,(2015), Before and After Enron: CPAS' Views on Auditor Independence, The CPA Journal, March 4, ,pp1-4.
17. National Commission on Fraudulent Financial Reporting,(1987), October,pp1-192.
18. One Hundred Seventh Congress of the United States of America, At The Second Session,(SOX). Begun and held at the City of Washington on Wednesday, the twenty-third day of January, two thousand and two,pp1-66.
19. Salehi ,Mahdi,(2008),Corporate Governance and Audit Independence: Empirical Evidence of Iranian Bankers, International Journal of Business and Management, Vol.3, no.12, December, pp 44-51.
20. Schmidt, Jaime j ,(2012), Perceived Auditor Independence and Audit Litigation:The Role of Non-audit Services Fees, The Accounting Review,Vol.87,Issue3,May, ,pp1033-1065 .
21. Tepalagul, Nopmanee; Lin, Ling,(2015), Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, Journal of Accounting, Auditing & Finance,Vol.30(1), pp101-121 .
22. Us Securities Exchange Comimision, Audit Committees and Auditor Independence ,Avalible at https//www.sec.gov/info/accountants/audit0422707.htm.