

## الوضع القانوني والمالي<sup>(1)</sup> للشركات العميلة محل المراجعة وأثره على استقلالية المراجع الخارجي

د. عبد الحكيم البشير الملهوف<sup>(2)</sup>

### ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر الوضعية القانونية، والمالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر أحد مستخدمي القوائم المالية في ليبيا (مدراء الائتمان بالمصارف). ولأجل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، قُسم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث عُرِف في الجزء الأول بمشكلة البحث وهدفه وأهميته، في حين خُصص الجزء الثاني لبناء الإطار النظري للبحث، أما الجزء الثالث فقد كُرس لعرض الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية، وأخيراً تناول الجزء الرابع عرضاً لأهم النتائج التي تم الوصول إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة.

وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل البيانات تأثر استقلالية المراجع الخارجي بشكل كبير في حالة انتماء الشركة العميلة محل المراجعة إلى شركات القطاع الخاص والهادفة إلى تحقيق الربح، أو إلى الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام والخاص والهادفة إلى تحقيق الربح، أو إلى الشركات التي تتمتع بحالة مالية جيدة، أو ذات الحجم الكبيرة.

1- يقصد بالوضعية القانونية للشركات العميلة محل المراجعة من حيث كونها تنتمي للقطاع الخاص أو العام أو الملكية المشتركة، أما الوضعية المالية فالمقصود بها مدى قوة أو ضعف المركز المالي للشركات العميلة محل المراجعة.

2- عضو هيئة تدريس بجامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة بالرجبان، قسم المحاسبة.

البريد الإلكتروني: hakimzintany@yahoo.com

## 1- الإطار العام للبحث:

يتناول هذا الجزء من البحث التعريف بمشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفقاً للسياق التالي:

### 1.1- المقدمة ومشكلة البحث:

تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من بين أهم العوامل الرئيسية التي تدعم الثقة في مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات كأداة رقابية في مجال الأعمال، ويرجع السبب المنطقي في هذا الاعتقاد كما يراه كل من (Sucher and Bychkova, 2001) إلى قيام أعضاء مجالس الإدارة بالشركات في بعض الأحيان بإخفاء بعض البيانات والمعلومات المهمة في القوائم المالية لتلك الشركات أو عرضها بطريقة غير سليمة؛ لذلك تبدو الحاجة ملحة وبشكل كبير إلى وجود طرف خارجي مستقل (مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات)؛ لأجل التحقق من صحة وعدالة تلك البيانات والمعلومات المالية، حيث يضيف هذا الطرف الخارجي المصدقية على تلك القوائم المالية من خلال الرأي الفني الذي يبديه حول مدى عدالتها وصدقها في عرض البيانات والمعلومات التي تحتويها، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين والمستفيدين من تلك القوائم في اتخاذ العديد من القرارات. ولهذا السبب تزايد خلال السنوات الماضية الاهتمام بموضوع استقلالية المراجع الخارجي والعوامل التي يمكن أن تؤثر عليها.

ومن بين العوامل التي يعتقد بأن لها تأثيراً كبيراً على الاستقلالية عامل الوضعية القانونية للعميل محل المراجعة، فعلى سبيل المثال، ذكر كل من (Watts and Zimmerman, 1986) بأنه عادةً ما تقوم الشركات الكبيرة محل المراجعة بالتعاقد مع مراجعين خارجيين يتمتعون باستقلالية كبيرة لأسباب تعود إلى تعقد العمليات التجارية، وللتفصال بين الملكية والإدارة. وبالإضافة إلى تمتع الشركات

الكبيرة بميزة تفاوضية تفوق الشركات الصغيرة في عملية الضغط على المراجع عند نشوء خلافات فيما بينهم، بسبب قدرة الشركات الكبيرة على دفع أتعاب باهظة عن عمليات المراجعة مقارنة بالشركات الصغيرة مما يقلل وبشكل كبير من احتمال حصول الشركات الكبيرة على تقارير مراجعة متحفظة (Hudaib and Cook, 2005).

كذلك تعتبر الحالة المالية أو المركز المالي للشركات العميلة محل المراجعة من بين العوامل التي يعتقد بأن لها تأثيراً كبيراً على استقلالية المراجعين. فعلى سبيل المثال: يرى كل من (Gul and Tsui, 1992) بأن حالات الخلاف التي قد تحدث بين المراجعين والإدارة بالشركات محل المراجعة، غالباً ما يتم حسمها لصالح الشركات العميلة التي تتمتع بوضعية أو بحالة مالية جيدة مقارنة بالشركات العميلة ذات الحالة المالية الضعيفة، ويرجع السبب في هذا الأمر، إلى أن هناك احتمالاً ضعيفاً جداً بأن تواجه الشركات ذات الحالة المالية الجيدة أية مشاكل مالية يمكن أن تقودها إلى الانهيار أو إلى إعلان إفلاسها، بالإضافة إلى ذلك فإن للحالة المالية للعميل محل المراجعة تأثيراً كبيراً على قراره فيما يتعلق بالإبقاء على المراجع الحالي، أو بالاستغناء عنه والبحث عن مراجع جديد، فقد أشار كل من Francis and (Wilson, 1988) فيما يتعلق بهذا الصدد إلى أنه عادة ما تحاول الشركات العميلة محل المراجعة التي تواجه مشاكل مالية التعاقد مع مراجعين يتمتعون باستقلالية كبيرة لأجل تدعيم وزيادة ثقة جميع الأطراف المهتمة بنشاط تلك الشركات، كذلك تحاول هذه الشركات من خلال التعاقد مع مراجعين يتمتعون بدرجة كبيرة من الاستقلالية التقليل من احتمالات تعرضها للمقاضاة بسبب السمعة الجيدة للمراجع الخارجي واستقلاليته. ولأجل التعرف على مدى تأثير هذين العاملين (الوضعية القانونية والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة) على استقلالية المراجعين الخارجيين، قام

كثيراً من الباحثين في العديد من دول العالم بإجراء الدراسات الميدانية التي تهدف إلى دراسة التأثير المحتمل لهذين العاملين على الاستقلالية.

ونظراً لأن أغلب الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع قد تمت فيما يعرف بالدول المتقدمة، مثل أمريكا، وبريطانيا، وماليزيا، وافتقار الدول النامية (الأقل تقدماً)، مثل: ليبيا، إلى إجراء مثل هذه الدراسات، واختلاف النتائج المتوصل إليها بسبب اختلاف البيئة الاقتصادية، والسياسية، والثقافية لتلك الدول، وبالنظر إلى ما تشهده البيئة الاقتصادية في ليبيا من تغيرات كبيرة خلال السنوات الماضية، والمتمثلة في الانفتاح الاقتصادي، وما نتج عنه من اتساع في قاعدة الملكية العامة والخاصة من خلال ظهور العديد من الشركات بمختلف أنواعها وأحجامها، فإن الباحث يرى ضرورة دراسة واختبار مدى تأثر استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الليبية بكل من عملي الوضعية القانونية والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية (مدراء الائتمان بالمصارف). لذلك يهدف هذا البحث إلى دراسة التأثير المحتمل لهذه الحالات على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الليبية.

ولأجل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، قُسم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث تم في الجزء الأول التعريف بمشكلة البحث وأهدافه وأهميته، في حين خُصص الجزء الثاني لبناء الإطار النظري من خلال عرض الدراسات السابقة المتعلقة بمدى تأثر استقلالية المراجع الخارجي بكل من عملي الوضعية القانونية والحالة المالية للعميل، أما الجزء الثالث فقد كرس لعرض وشرح الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية للبحث، وأخيراً تناول الجزء الرابع عرضاً لأهم النتائج التي تم الوصول إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة.

**2.1: أهداف البحث:**

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى توفير أدلة عملية ( empirical ) evidence متعلقة بموضوع التأثير المحتمل لكل من الحالة القانونية والحالة المالية للشركات محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة اللببية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على ما أثير في الأدب المحاسبي المتعلق بالمراجعة من آراء وأفكار حول التأثير المحتمل للحالة القانونية والمالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

2- دراسة مدى تأثر استقلالية المراجعين الخارجيين في البيئة اللببية بالحالة القانونية والمالية لعملائهم محل المراجعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية (مدراء الائتمان بالمصارف).

3- التعرف على الحالات القانونية أو المالية للشركات العميلة محل المراجعة، التي يعتقد المشاركون في الدراسة بأن لها تأثيراً كبيراً في استقلالية المراجعين الخارجيين.

**3.1: أهمية البحث:**

تتبع أهمية البحث من كونه يتناول دراسة التأثير المحتمل لكل من الوضعية القانونية والحالة المالية للعميل محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، لما لهذه الاستقلالية من أثر عظيم في إضفاء الثقة على مصداقية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وعلى نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي بشكل خاص، ومهنة المراجعة بشكل عام.

## 2- الدراسات السابقة:

من الناحية العملية تم دراسة واختبار التأثير المحتمل لعوامل الوضعية القانونية، والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجعين الخارجيين من قبل العديد من الباحثين في كثير من دول العالم، فعلى سبيل المثال: قام (Knapp, 1985) في الولايات المتحدة الأمريكية بالتعرف على آراء عينة من مدراء الائتمان بالمصارف الأمريكية فيما يتعلق بالتأثير المحتمل لأربعة عوامل يمكن أن تشكل ضغطاً على المراجعين الخارجيين، الأمر الذي قد يؤدي إلى فقدانهم لاستقلاليتهم. ومن بين هذه العوامل، عامل الحالة المالية للشركة العميلة محل المراجعة، وقد صنفت الحالة المالية للعميل في مستويين: حالة مالية جيدة وحالة مالية ضعيفة، حيث أشارت الحالة المالية الجيدة إلى قدرة العميل على الإيفاء بجميع التزاماته، وإلى ارتفاع نسبة ربحيته مقارنة بمعدل ربحية الصناعة، بالإضافة إلى زيادة معدل صافي الدخل خلال السنوات الخمسة الأخيرة. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة تمتع الشركات العميلة محل المراجعة ذات الحالة المالية الجيدة بأفضلية كبيرة، مقارنة بالشركات العميلة ذات الحالة المالية الضعيفة فيما يتعلق بتسوية الخلافات التي قد تنشأ بين الشركات وبين المراجعين الخارجيين.

وبالمثل قام كل من (Gul and Tsui, 1992) في Hong Kong بدراسة تأثير ثلاثة عوامل بما فيها عامل الحالة المالية للعميل محل المراجعة على مدى إدراك مدراء الائتمان بالمصارف لقدرة المراجع الخارجي على مقاومة الضغوط التي قد يتعرض إليها في حالة نشوء خلاف بينه وبين الإدارة في الشركة محل المراجعة، وقد شُرحت الحالة المالية للعميل في هذه الدراسة وفقاً لـ (Gul and Tsui, 1992) في حالتين هما: حالة مالية جيدة، وحالة مالية ضعيفة، وقد عرفت الحالة المالية الجيدة للعميل محل المراجعة بأنها: تلك

الحالة التي يتمتع فيها العميل بالقدرة على دفع جميع التزاماته وتحقيق صافي أرباح بمعدل متزايد للسنوات الخمسة الأخيرة، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة ربحيته مقارنة بمستوى ربحية الصناعة التي ينتمي إليها، في حين عرفت الحالة المالية الضعيفة على أنها عكس الحالة المالية الجيدة تماماً، وقد بينت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة ضعف الثقة التي أولها مدراء الائتمان العاملين بالمصارف في قدرة المراجعين الخارجيين على مقاومة الضغوط التي قد تمارس عليهم من قبل إدارات الشركات العميلة ذات الوضعية المالية الجيدة.

أما في بريطانيا فقد سعت كل من (Beattie et al, 1999) إلى دراسة مدى إدراك مجموعة من المهتمين بعمل المراجعة الخارجية على الحسابات للتأثير المحتمل لخمسة وأربعين عاملاً اقتصادياً وقانونياً بما فيهم عامل الحجم، والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، وقد تبين من خلال نتائج هذه الدراسة اعتقاد أغلب المشاركين بأن الوضعية المالية الضعيفة للعميل محل المراجعة تعتبر من بين العوامل التي تشكل تهديداً كبيراً لاستقلالية المراجع الخارجي. في حين لم يكن لعامل حجم الشركة العميلة أي تأثير على استقلالية المراجع الخارجي، حيث تم تصنيف هذا العامل من ضمن العوامل الأخيرة المؤثرة على الاستقلالية.

وفي دراسة أخرى في بريطانيا قام كل من (Hudaib and Cooke, 2005) بدراسة أثر تفاعل عامل العسر المالي وتغيير أعضاء مجالس الإدارة للشركات محل المراجعة مع خمسة عوامل أخرى على استقلالية المراجع الخارجي، وقد أُشيرت إلى الحالة المالية في هذه الدراسة وفقاً لوضعيتين وهما: "العسر المالي" أو "اليسر المالي"، وقد تم توضيح حالة اليسر المالي بأنها: تلك الحالة التي لا يعاني

فيها العميل أية مشاكل في الإيفاء بالتزاماته المالية خلال السنة المالية القادمة. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن الشركات التي تعاني من حالة العسر المالي والتي يتم تغيير مدرائها باستمرار تتعرض بشكل كبير إلى احتمال حصولها على تقارير مراجعة متحفظة مقارنة بالشركات التي لا تعاني من مشاكل العسر المالي بغض النظر عن عملية تغيير أعضاء مجالس الإدارة بها، وبناء عليه استنتج الباحثان أن الوضع المالي الضعيف للشركات العميلة محل المراجعة يعتبر المؤثر الرئيس في عملية حصول هذه الشركات على تقارير مراجعة متحفظة.

كذلك حاول كل من (Abdul Nasser et al, 2006) دراسة سلوك العلاقة التعاقدية التي تربط بين المراجعين الخارجيين والشركات فيما يتعلق بعملية المراجعة في ماليزيا، من خلال الحصول على أدلة تجريبية توضح مدى تأثر هذه العلاقة بخمسة عوامل، من بينها عامل حجم الشركة محل المراجعة على مدى الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى غاية سنة 2000، وقد قسم عامل حجم الشركة محل المراجعة إلى قسمين هما: شركات كبيرة الحجم، وشركات ليست كبيرة الحجم. وقد تم اختيار عينة عشوائية تتكون من 297 شركة من بين الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الماليزية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة لإجراء الدراسة، وقد أشارت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة إلى الارتباط الجوهري الكبير بين حجم العميل وحالته المالية وعملية تغيير المراجعين الخارجيين، بمعنى: عدم قيام الشركات الكبيرة محل المراجعة التي لا تعاني من ضغوط مالية شديدة بتغيير مراجعيها بعكس الشركات الصغيرة والتي تعاني من مشاكل مالية.

أيضا قام كل من (Alleyne et al, 2006) في باربادوزا (Barbados) بدراسة مدى إدراك مجموعة من الفئات المهتمة بعملية المراجعة للتأثير المحتمل لعدد



من العوامل على استقلالية المراجع الخارجي، وقد كان من بين هذه العوامل كل من عاملي الحجم والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة، وقد بينت نتائج هذه الدراسة اعتقاد معظم المشاركين بوجود تأثير كبير على استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة للحالة المالية الضعيفة للشركة العميلة محل المراجعة، في حين لم يَرِ المشاركون في الدراسة أي تأثير لعامل حجم الشركة محل المراجعة على استقلالية المراجعين.

وعلى الرغم من أن معظم نتائج الدراسات السابقة تشير إلى تأثير استقلالية المراجع الخارجي بكل من الحالة القانونية والمالية وحجم الشركات محل المراجعة، إلا أن هناك بعض الدراسات الأخرى التي توصلت إلى نتائج مغايرة، فعلى سبيل المثال: قام (Gul, 1989) بدراسة مدى التأثير الذي يمكن أن تحدثه خمسة عوامل بما فيها عامل الحالة المالية للتعامل محل المراجعة على إدراك مدراء الائتمان بالمصارف في نيوزيلندا في ما يتعلق باستقلالية المراجعين الخارجيين، وقد قُسمت الحالة المالية للتعامل في هذه الدراسة إلى مستويين: حالة مالية جيدة، وأخرى ضعيفة، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة عدم جوهرية التأثير الذي يمكن أن يحدثه عامل الحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي. وفي دراسة مشابهة قام كل من (Umar and Anandarajan (2004) بدراسة مدى إدراك مجموعة من المراجعين الخارجيين في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا للتأثير الذي يمكن أن تحدثه خمسة عوامل بما فيها عامل الحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، وقد أظهرت نتائج تلك الدراسة عدم تأثير استقلالية المراجع الخارجي بعامل الحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة. كذلك قام كل من (Gorman and Ansong 1998) بدراسة الاختلافات في الآراء التي قد توجد بين المراجعين الخارجيين في كندا فيما

يتعلق بمسائل ذات علاقة بالوضع القانوني للشركات العميلة محل المراجعة، ومدى تأثيرها على قدرة المراجعين الخارجيين على إعطاء آراء فنية عادلة ومستقلة، وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أنه لم يكن للوضع القانوني للشركة العميلة محل المراجعة أي تأثير على استقلالية المراجع الخارجي.

أما على المستوى المحلي، فقد قام (Almalhuf, 2009) بدراسة أثير مجموعة من العوامل يعتقد في الأدب المحاسبي بأن لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين، ومراجعي جهاز المراجعة المالية، ومراجعي الضرائب، ومدراء الائتمان بالمصارف. وكان من بين تلك العوامل: كل من الوضعية القانونية، والحالة المالية للشركات العميلة محلة المراجعة، وقد تبين من خلال النتائج أن هناك تأثير كبير على استقلالية المراجع الخارجي في حالة انتماء الشركة محل المراجعة للقطاع الخاص، أو عندما تكون الحالة المالية للشركة العميلة جيدة، وبشكل مغاير، أظهرت النتائج أن استقلالية المراجع الخارجي تتعزز وتقوى في حالة انتماء الشركة العميلة محل المراجعة إلى القطاع العام أو عندما يكون وضعها المالي غير جيد.

وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن القول بأن للوضع القانوني، والحالة المالية، وحجم العميل محل المراجعة تأثيراً على استقلالية المراجع الخارجي، حيث يرى أغلب الباحثين أنه من النادر أن تتحصل الشركات الكبيرة والتي تتمتع بحالة مالية جيدة على تقارير مراجعة متحفظة، ويرجع السبب في ذلك إلى قدرة هذه الشركات على دفع أتعاب مراجعة كبيرة مقارنة بالشركات الصغيرة، والشركات التي تعاني من ضعف مركزها المالي، الأمر الذي يعطي الشركات الكبيرة ميزة تفاوضية أقوى، تجعلها قادرة على التأثير في عمل المراجع الخارجي أثناء قيامه بإعداد تقريره. وعلى الرغم من ذلك،

فهناك من يرى بأن الشركات الصغيرة الحجم عادة ما تحاول الارتباط بمراجعين يتمتعون باستقلالية كبيرة من أجل زيادة وتدعيم ثقة الأطراف المهتمة بنشاطها.

### 3- الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

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

#### 1.3: منهجية الدراسة الميدانية:

أستخدم المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تضمنت عملية تحديد وتجميع البيانات العديد من المراحل والخطوات وفقاً للسياق التالي:

#### 1.1.3: تساؤلات البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، صيغت التساؤلات التالية:

- 1- هل تؤثر الوضعية القانونية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر مدراء الائتمان بالمصارف الليبية؟
- 2- هل تؤثر الحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر مدراء الائتمان بالمصارف الليبية؟
- 3- ما هي الحالات القانونية أو المالية للشركات العميلة محل المراجعة، التي يعتقد المشاركون في الدراسة بأن لها تأثيراً كبيراً في استقلالية المراجعين الخارجيين؟

#### 2.1.3: مجتمع الدراسة:

اقتصر مجتمع الدراسة على فئة مدراء الائتمان بالمصارف التجارية فقط، باعتبارهم أحد الأطراف أو الجهات المستخدمة للقوائم المالية للمشاريع الاقتصادية في اتخاذ العديد من القرارات المالية، ويرجع السبب الرئيس في اختيار هذه الفئة إلى كونهم يعدون من بين المستخدمين الأكثر حنكة ومعرفة ودراية بالقوائم المالية

(Sophisticated financial statement users)، بالإضافة إلى تمتعهم بدرجة عالية من الفهم لموضوع البحث (Knapp, 1985). وقد اقتصرت عملية اختيار عينة البحث المتعلقة بهذه الفئة على المصارف الرئيسية وفروعها العاملة بمدينة طرابلس، بسبب كبر حجم هذه المصارف، وكبر حجم أعمالها الائتمانية. كذلك اقتصرت عملية اختيار العينة على الذين أمكن الوصول إليهم مباشرة من خلال الزيارة الميدانية لمقار عملهم، وقد بلغ عددهم (70 مديراً). ومن بين إجمالي صفح الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة، تم الحصول على عدد (53 صحيفة) صالحة للتحليل، مما جعل نسبة الردود تساوي (75.70%).

### 3.1.3: وسيلة جمع البيانات:

تعتبر صفح الاستبيان (Questionnaire) من وجهة نظر الكثيرين من أفضل وأكثر الوسائل استخداماً لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة الميدانية المتعلقة بالعلوم الإنسانية (Sarantakos, 1998; Sekaran, 2003)؛ لذلك تم تصميم صحيفة الاستبيان الخاصة بالدراسة بحيث تكونت من ثلاثة أقسام رئيسية، حيث خصص القسم الأول لجمع بعض البيانات الخاصة بالمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي ومدة الخبرة، في حين تضمن القسم الثاني مجموعة من الحالات أو الوضعيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، التي تهدف إلى معرفة آراء المشاركين حول مدى التأثير المحتمل لكل من عاملي الوضعية القانونية والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، متبوعة بمقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) الموضح في الجدول رقم (1) وذلك على النحو التالي:

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

لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً
1	2	3	4	5

وقد أخذت جميع الملاحظات والاقتراحات التي أبدتها مجموعة من ذوي الخبرة والعلاقة بموضوع الدراسة بعين الاعتبار بعد أن عرضت عليهم لإبداء الرأي حولها، كذلك أستخدم معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) المتعلق بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان) للتعرف على جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام هذا المعدل أن نسبة الاتساق قد بلغت (0.72)، ويتفق هذا المستوى مع ما سبق وأن أشار إليه كل من (Sekaran, 2003; Pallant, 2007) حين قالوا إن القيم المثالية لهذا الاختبار يجب أن تتجاوز (70%).

### 4.1.3: الطرق والأساليب الإحصائية:

لأجل تحقيق أهداف الدراسة، استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة، وذلك من خلال الاستعانة بالاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الثبات والتناسق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان.
- النسب المئوية (Percentage) والمتوسطات الحسابية (Means) لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة (الوضعية القانونية والحالة المالية للعميل محل المراجعة) على المتغير التابع (استقلالية المراجع الخارجي).

**2.3: تحليل البيانات:**

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

**1.2.3: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبيان:**

اهتم الجزء الأول من الاستبيان بجمع بعض البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة مثل المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية، وذلك من أجل تحديد بعض الخصائص النوعية لهؤلاء المشاركين كما هو مبين في الجدول رقم (2)، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب مدراء الائتمان المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة، فمن حيث التأهيل العلمي نجد أن ما نسبته (85%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يحملون الشهادة الجامعية، وأن (15%) منهم حاصلون على شهادة الماجستير. كذلك نلاحظ أن أغلب المشاركين في الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (83%)، أما فيما يتعلق بالخبرة العملية، فإننا نلاحظ أن (81%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة عملية في مجال عملهم تفوق مدة عشرة سنوات، مما يوضح أن معظم المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية، الأمر الذي يسهم في زيادة مصداقية البيانات المتحصل عليها من خلال فهمهم لطبيعة موضوع الدراسة وإجاباتهم عن الأسئلة الواردة في صحيفة الاستبيان بشكل موضوعي، ويعطي هذا مؤشراً قوياً على موضوعية وصدق النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (2) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

مدراء الائتمان		الخاصية
النسبة (%)	العدد	
المؤهل العلمي		
0	0	دكتوراه
15%	8	ماجستير
85%	45	بكالوريوس
100%	53	المجموع
التخصص		
83%	44	محاسبة
15%	8	تمويل ومصارف
2%	1	إدارة
100%	53	المجموع
مدة الخبرة		
6%	3	أقل من (5) سنوات
13%	7	من (5) إلى (9) سنوات
62%	33	من (10) إلى (14) سنة
19%	10	أكثر من (15) سنة
100%	53	المجموع

### 2.2.3: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان:

يعرض هذا الجزء من البحث نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين في الدراسة حول مدى تأثر استقلالية المراجعين الخارجيين بكل من عاملي الوضعية القانونية والحالة المالية للشركات العميلة محل المراجعة، وقد دُرّس التأثير المحتمل للعاملين السابقين على الاستقلالية من خلال اختيار مجموعة من الحالات والأوضاع القانونية والمالية التي يمكن أن تكون عليها الشركات العميلة محل المراجعة، وقد طلب من المشاركين في الدراسة

تحديد مستوى التأثير المحتمل لكل حالة أو وضعية من خلال اختيار أحد المستويات الخمسة المشار إليها في الجدول رقم (1)، ويوضح الجدول رقم (3) إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى درجة تأثير هذه الحالات على الاستقلالية<sup>(1)</sup>.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن أغلب المشاركين في الدراسة يعتقدون بعدم وجود تأثير لمعظم الحالات المالية والقانونية للشركات العميلة محل المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي المحسوب لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة كان أقل من ثلاثة نقاط (المتوسط الحسابي >3) فيما يتعلق بمدى التأثير المحتمل لكل من الحالات أرقام (1، 2، 6، 7، 9، 10)، فعلى سبيل المثال نلاحظ أن (77%) و(60%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يعتقدون بعدم تأثر استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لكون الشركة العميلة محل المراجعة تنتمي للقطاع العام (الحالة 1، المتوسط الحسابي = 1.72)، أو لكونها تنتمي للقطاع العام وتهدف من مزاولته نشاطها إلى تحقيق الربح (الحالة 2، المتوسط الحسابي = 2.43) على التوالي. وبالمثل نلاحظ أن (51%، 47%، 41%، 40%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يعتقدون بعدم تأثر الاستقلالية نتيجة للحالات (7، 9، 6، 10) على التوالي.

وفي المقابل نلاحظ اعتقاد بعض المشاركين في الدراسة بوجود تأثير على استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لبعض الحالات، حيث تجاوز المتوسط الحسابي المحسوب لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة ثلاثة نقاط (المتوسط الحسابي <3)

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

- المستوى الخامس والرابع (تأثير كبير جداً، تأثير كبير) = تأثير كبير.

- المستوى الثاني والأول (تأثير ضعيف، لا يوجد تأثير) = تأثير ضعيف.



فيما يتعلق بالحالات أرقام (3، 4، 5، 8)، فعلى سبيل المثال، نلاحظ أن (79%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يعتقدون بأن استقلالية المراجع الخارجي تتأثر بشكل كبير في حالة كون الشركة العميلة محل المراجعة من شركات القطاع الخاص (الحالة 3، المتوسط الحسابي = 4.13). كذلك نلاحظ أن آراء ما يقارب من (44%) من إجمالي المشاركين تشير إلى أن استقلالية المراجع الخارجي تتأثر بشكل كبير عندما تتمتع الشركة العميلة محل المراجعة بحالة مالية جيدة (الحالة 8، المتوسط الحسابي = 3.81)، وبالإضافة إلى ذلك، نلاحظ أن (35%) من إجمالي المشاركين في الدراسة يعتقدون بأن كبر حجم الشركة العميلة محل المراجعة يؤثر بشكل كبير على استقلالية المراجعين (الحالة 5، المتوسط الحسابي = 3.43).

ومن حيث ترتيب درجة تأثير الحالات القانونية والمالية للشركات العميلة محل المراجعة في استقلالية المراجع الخارجي كما رآها المشاركون في الدراسة، نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن الحالات أرقام (3، 8، 5، 4) على التوالي قد صنفت من قبل المشاركين في الدراسة على أنها الحالات الأكثر تأثيراً في الاستقلالية، حيث بلغت المتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة لهذه الحالات 4.13، 3.81، 3.43، 3.34 على التوالي. وقد احتلت الحالة رقم (3) والمتمثلة في كون الشركة العميلة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع الخاص والهادفة إلى تحقيق الربح الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على الاستقلالية، في حين صنفت الحالة رقم (8) والتي تشير إلى كون الشركة العميلة من ضمن الشركات التي تتمتع بحالة مالية جيدة في الترتيب الثاني. كذلك احتلت الحالة رقم (5) الترتيب الثالث (الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات كبيرة الحجم)، أما الحالة رقم (4) والتي تشير إلى كون الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام

والخاص (ملكية مشتركة) وتهدف إلى تحقيق الربح فقد صنفت في الترتيب الرابع من ضمن الحالات الأكثر تأثيراً في الاستقلالية.

وفي الجانب الآخر نلاحظ أن الحالات (6، 7، 9، 10، 2، 1) قد اعتبرت من الحالات الأقل تأثيراً على الاستقلالية، حيث بلغت المتوسطات الحسابية لإجمالي إجابات المشاركين فيما يتعلق بهذه الحالات (2.94، 2.77، 2.66، 2.53، 2.43، 1.72) على التوالي. ومن الملاحظ أن المشاركين في الدراسة قد صنّفوا الحالة رقم (1) والمتمثلة في كون الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام، والهادفة إلى تحقيق الربح في آخر الترتيب من حيث درجة التأثير في الاستقلالية، في حين صنفت الحالة رقم (2) التي تشير إلى كون الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام، وتهدف إلى تحقيق الربح في المرتبة الثانية. ومن الملاحظ أن هاتين الحالتين من ضمن الحالات التي تمثل الوضعية القانونية للشركات العميلة. أما باقي الحالات فهي عبارة عن حالات تمثل الوضعية المالية للشركة العميلة محل المراجعة.

جدول رقم (3) نتائج التحليل الإحصائي لتأثير الوضعية القانونية والحالة المالية للشركة العميلة محل المراجعة على الاستقلالية

الترتيب حسب درجة التأثير	المتوسط الحسابي	لا يوجد تأثير		تأثير ضعيف		تأثير متوسط		تأثير كبير		تأثير كبير جدا		الوضعية القانونية أو الحالة المالية للشركة العميلة محل المراجعة	ت
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد		
10	1.72	58.5	31	18.86	10	17	9	3.77	2	1.89	1	الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام ولا تهدف من مزاوله نشاطها إلى تحقيق الربح.	1
9	2.43	22.64	12	37.74	20	22.64	12	7.55	4	9.43	5	الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام وتهدف من مزاوله نشاطها إلى تحقيق الربح.	2
1	4.13	0	0	3.77	2	17	9	41.5	22	37.74	20	الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع الخاص وتهدف إلى تحقيق الربح.	3
4	3.39	11.32	6	13.2	7	18.86	10	37.74	20	18.86	10	الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام والخاص (ملكية مشتركة) وتهدف إلى تحقيق الربح.	4
3	3.43	9.43	5	13.2	7	30.19	16	18.86	10	28.30	15	الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات كبيرة الحجم	5
5	2.94	17	9	24.53	13	20.75	11	22.64	12	15	8	الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات متوسطة الحجم.	6
6	2.73	24.53	13	26.41	14	15	8	18.86	10	15	8	الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات صغيرة الحجم.	7

2	3.81	0	0	3.77	2	35.85	19	35.85	19	24.53	13	الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تتمتع بحالة مالية جيدة.	8
7	2.66	20.75	11	26.41	14	28.30	15	15	8	9.43	5	الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تتمتع بحالة مالية متوسطة.	9
8	2.53	11.32	6	28.30	15	56.6	30	3.77	2	0	0	الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تعاني من حالة مالية ضعيفة.	10

#### 4: النتائج والتوصيات:

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

#### 1.4: النتائج:

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

#### أولاً: الحالات التي ليس لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي:

- تبين من خلال النتائج عدم تأثر استقلالية المراجع الخارجي بكل من الحالات التالية:
- الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام ولا تهدف من مزاوله نشاطها إلى تحقيق الربح.
- الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام وتهدف من مزاوله نشاطها إلى تحقيق الربح.
- الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تعاني من حالة مالية ضعيفة.
- الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تتمتع بحالة مالية متوسطة.
- الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات صغيرة الحجم.

• الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات متوسطة الحجم.

ثانياً: الحالات التي لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي:

تبين من خلال النتائج تأثر استقلالية المراجع الخارجي بشكل كبير بكل من

الحالات التالية:

• الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع الخاص

وتهدف إلى تحقيق الربح، وقد صنفت هذه الحالة في الترتيب الأول من حيث درجة

التأثير على الاستقلالية.

• الشركة العميلة محل المراجعة من ضمن الشركات التي تتمتع بحالة مالية جيدة،

وبالمثل تم تصنيف هذه الحالة في المرتبة الثانية من حيث درجة التأثير على الاستقلالية.

• الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات كبيرة الحجم، كذلك تم تصنيف هذه

الحالة في المرتبة الثالثة من حيث درجة التأثير على الاستقلالية.

• الشركة العميلة محل المراجعة من الشركات التي تعود ملكيتها للقطاع العام

والخاص (ملكية مشتركة) وتهدف إلى تحقيق الربح، وقد صنفت هذه الحالة في

المرتبة الرابعة فيما يتعلق بدرجة التأثير على الاستقلالية.

#### 2.4: التوصيات المقترحة:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بالتالي:

1- نظراً لما لاستقلالية المراجع الخارجي من أهمية كبيرة في مهنة المراجعة

الخارجية من خلال ما يضيفه تقرير المراجع الخارجي من ثقة في مصداقية وعدالة

القوائم المالية، فإنه ينبغي على المراجعين الخارجيين أثناء قيامهم بعمليات المراجعة

للشركات العميلة عدم التأثر بالوضعية القانونية أو المالية لهذه الشركات من حيث

كونها تنتمي للقطاع العام أو الخاص، أو كونها صغيرة أو كبيرة الحجم، ومن حيث مدى قوة أو ضعف مركزها المالي.

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

3- نظراً لاهتمام هذا البحث بدراسة التأثير المحتمل لعدة حالات مختلفة تمثل الوضعية القانونية، والمالية للشركات العميلة محل المراجعة، فإن الباحث يوصي بإجراء المزيد من البحوث التي يمكن أن تقتصر على دراسة الحالات التي أظهرت النتائج تأثيرها الكبير في استقلالية المراجع الخارجي مثل: تبعية الشركة للقطاع الخاص، أو تمتعها بوضعية مالية جيدة. كذلك يوصي الباحث بإشراك عدة فئات أخرى بخلاف مدراء الائتمان بالمصارف لمعرفة آرائهم حول هذا الموضوع مثل: المحللين الماليين، أو مدراء الشركات، أو فاحصي الضرائب.

## المراجع

- 1- Abdul Nasser, A. Wahid, E. Nazris, N. F. S. M. and Hudaib, M. (2006), "Auditor- client relationships: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, pp. 724-737.
- 2- Alleyne, P, A. Devonish, D. and Alleyne, P. (2006), "Perceptions of auditor independence in Barbados", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 6, pp. 621-635.
- 3- Almalhuf, B. A. (2009), "Perceptions of Libyan external auditor independence", Unpublished PhD Dissertation, Liverpool John Moors University, UK.
- 4- Beattie, V. Brandt, R. and Fearnley, S. (1999), "Perceptions of auditor independence: UK. Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8 (1): 57-107.
- 5- Francis, J. and Wilson, E. R. (1988), "Auditor changes: a joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation", *The Accounting Review*, Vol. 63, pp. 663-82.
- 6- Gorman, F. B. and Ansong, G. (1998), "Perceptions of independence- Do they change over time?", *International Journal of Auditing*, Vol. 2, pp. 185-196.

- 7- Gul, F. A. (1989), "Bankers' perception of factors affecting auditor independence", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 2, No. 3, pp. 40-51.
- 8- Gul, F. A. and Tsui, J. (1992), "An empirical analysis of Hong Kong banker's perceptions of auditor ability to resist management pressure in a conflict situation", Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol.1, No. 1, pp.177-190.
- 9- Hudaib, M. and Cook, T. E. (2005), "The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 32, No. 9/10, pp. 1703-1739.
- 10- Knapp, M. (1985), "Audit conflict: an empirical study of perceived ability of auditors to resist management pressure", the Accounting Review, Vol. LX. No. 2, pp. 202-211.
- 11- Pallant, J. (2007), "SPSS survival manual", Open University Press, Buckingham.
- 12- Sarantakos, A. (1998), Social research", second edition, MaCmillan Press, London.
- 13- Sekaran, U. (2003), "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Songs, Inc.
- 14- Sucher, P. and Bychkova, S. (2001), "Auditor independence in economies in transition: a study of Russia", the European Accounting Review, Vol. 10, No. 4, pp. 817-841.



- 15- Umar, A. and Anandarajan, A. (2004), “ Dimensions of pressure faced by auditors and its impact on auditors’ independence: a comparative study of the USA and Australia “ , Managerial Auditing Journal , Vol. 19 No. 1, pp. 99-116.
- 16- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986), “Positive accounting theory”, Prentice-Hall, Englewood Cliffs. NJ.