

أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين (دراسة ميدانية على بيئة المراجعة الليبية)

الدكتور / أشرف سالم عبد الكافي / استاذ مساعد / أستاذ مساعد / جامعة سرت / كلية الاقتصاد

الاستاذ / طاهر فرج ابراهيم / محاضر / جامعة سرت / كلية الاقتصاد

الملخص :

تهدف الدراسة إلى تحديد أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا. تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة التي تمثلت في المراجعين الخارجيين وموظفي ديوان المحاسبة في مدينتي سرت ومصراته ، 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 الدراسة: إن آليات الحوكمة المتمثلة في الشك في استقلال مراجع الحسابات الخارجي ومدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير وإرشادات المراجعة وانخفاض جودة الأداء في المراجعة والتغير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وعدم وضوح دور مراجع الحسابات الخارجي ومسئوليته ومدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات استشارية للشركة محل المراجعة والعلاقة بين إدارة الشركة ومراجع الحسابات الخارجي، تؤثر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

الكلمات المفتاحية: آليات الحوكمة ، فجوة التوقعات ، المراجعة في ليبيا ، المراجعين الخارجيين

Abstract

The study aims at identifying the impact of corporate governance mechanisms on narrowing the expectations gap in auditing in Libya. The study is based on the analytical descriptive approach through the design of a questionnaire distributed to the sample of the study, which was represented by the external auditors and the staff of the Audit Bureau in the cities of Sirte and Misratah. A number of statistical methods were used, the most important of which are the arithmetical averages, standard deviations, (T test) to examine the hypothesis, and Cronbach's Alpha to examine the credibility of data. The main findings of the study are: The governance mechanisms of uncertainty about the independence of the external auditor, the auditor's compliance with audit standards and guidelines, the poor performance of the external auditor in auditing, the mandatory change and the uncertain role of the external auditor and his responsibilities, the extent of consulting services provided by the auditor to the audited company, and the relationship between the company administration and the external auditor, affect the narrowing of the expectations gap in auditing.

Keywords: Governance Mechanisms – The Expectations Gap – Auditing in Libya – External Auditors

1. المقدمة :

تتم مهنة المراجعة بالفحص الإنتقادي للبيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية للشركات التي تراجع حساباتها بقصد إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ومدى إمكانية الاعتماد عليها. وتواجه مهنة المراجعة حديثاً تحديات كبيرة من أهمها إنعدام المسؤولية والثقة من قبل المساهمين (Shareholders) والأطراف المستفيدة (Stockholders) خاصة بعد الأزمات المالية المتلاحقة والتي أدت الى إهيار وإفلاس العديد من المصارف والشركات العالمية، الامر الذي تطلب تدخل الحكومات لمنع حدوث إهيار مالي وإقتصادي كبير. ولاشك في ان أسباب الأزمات المالية يرجع مجملها الى الفساد المالي و الإداري، بالإضافة الى الفساد المحاسبي والذي يشمل دور مراجع الحسابات وتأكيد على صحة ودقة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية بشكل مخالف للحقيقة الأمر الذي أدى الى إهيار الشركات وإفلاس مستثمريها (رضا، 2010، ص 2).

وبناءً على ما تقدم كان لزاماً على الشركات إتخاذ الإستراتيجيات المناسبة لمواجهة الأزمات المالية وحفظ حقوق المساهمين والأطراف الأخرى حيث ظهر مصطلح (حوكمة الشركات) لإحكام السيطرة والرقابة على أداء الإدارة ومراجع الحسابات ومحاولة تقليص فجوة التوقعات وشكوك المساهمين والأطراف الأخرى تجاه الإدارة ومراجع الحسابات على حد سواء.

2. مشكلة الدراسة :

تمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة توقعات بين مراجع الحسابات الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في الشركات العامة الليبية ، حيث يمكن صياغة المشكلة في السؤال التالي :

" ما هو أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي "

3. أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

- دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة.
- تحديد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بفجوة التوقعات.
- الخروج بنتائج علمية ومن ثم اقتراحات مناسبة قد تسهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة على الصعيدين المحلي والدولي.

4. أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من ضرورة الاعتراف بوجود فجوة لا يمكن تجاهلها بين ما يمارسه مراجع الحسابات الخارجي وما يتخذه من قرارات وابداء رأي ، وبين المستفيدين من خدماته ، حيث أن هذه الفجوة تؤثر بصورة رئيسية في حوكمة الشركات وينتج عن ذلك فساد مالي ومحاسبي ، وبذلك تعتبر فجوة التوقعات في المراجعة من أهم القضايا التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة على الصعيدين

الدولي بشكل عام والمحلي بشكل خاص ، من هنا جاءت هذه الدراسة لإظهار و إبراز المشكلة واقتراح الحلول لها تطبيقاً لمبادئ الحوكمة من أجل إزالة الشكوك وإعادة الثقة بمراجع الحسابات الخارجي.

5. منهجية الدراسة :

تتبع هذه الدراسة عدد من المناهج الملائمة لهذا النوع من الدراسات مثل المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات ، والمنهج الوصفي والاستدلالي باستخدام استمارة الاستبانة وتحليلها بالطرق الاحصائية (SPSS) بالإضافة الى الاطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بالدراسة .

6. فرضيات الدراسة :

بناء على تساؤلات الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية التابعة لها بالصيغة العدمية على النحو التالي :

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة"

يتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم مستخدمي القوائم المالية
- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها.
- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.
- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.
- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

7. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: مكاتب مراجعة الحسابات والاستشارات، وأيضاً ديوان المحاسبة بمدينتي (سرت و مصراتة).

الحدود الزمنية : الفترة التي استغرقها إعداد الدراسة 2017م.

8. الدراسات السابقة :

● دراسة حبوش 2007م : " مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات - دراسة تحليلية على المراجعين ومدراء الشركات في الشركات المساهمة العامة " .

تطرت هذه الدراسة الى مدى التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر المراجعين ومدراء الشركات، وقد خلصت الدراسة الى أن معظم الشركات الفلسطينية ملتزمة بالمبادئ المتعارف عليها لحكومة الشركات. كما أكدت الدراسة على عدم وجود لجان مراجعة بالشركات الفلسطينية ماعدا المصارف الخاضعة لسلطة النقد، كما أثبتت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أداء مهام مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي وبين تحسين القرارات الصادرة من الإدارة وفق حوكمة الشركات.

● دراسة عيسى 2008م : " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية " .

تناولت الدراسة العوامل التي تحدد جودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة الى ضرورة الرفع من المستوى المهني والتعليمي للمراجعين الداخليين من خلال زيادة مستوى التدريب والتاهيل والذي بدوره يؤدي الى رفع جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

● دراسة خليل 2009م : " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين " .

وقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العلاقات التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة مهنة المراجعة، وقد شملت عينة من 86 مراجع حسابات و ومدراء ومحللين ماليين، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدرًا ملائمًا من الثقة و الطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، كما أن مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ التي تؤدي الى تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

● دراسة رضا 2010م : " آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية - دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر " .

تناولت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين في مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بالعراق، وقد توصلت الباحثة الى أن هناك عدم تحديد واضح لدور مراجع الحسابات وتحديد مسؤولياته بالإضافة الى وجود شكوك في الإستقلالية ، كذلك عدم الافصاح بشكل كامل عن ما يحتويه التقرير المحاسبي.

● دراسة البشاري والحاج 2013م : "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة بين التوقعات في المراجعة من المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة اليمنية .وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم الشركات الحكم ومفهوم فجوة التوقعات في التدقيق والإشارة إلى دور آليات حوكمة الشركات في محاولة لتضييق الفجوة. ولغرض جمع البيانات، تم إعداد وتوزيع استبياناً للمجموعة المستهدفة من المدققين الخارجيين و أعضاء مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والمحاسبين في الشركات المساهمة العامة اليمنية .ثم تعرض الاستبيان إلى التحليل الإحصائي وفقاً للحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. ووجدت الدراسة أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وان تأهيل وتدريب الموظفين، والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة و استقلال مدقق حسابات الشركة، ووجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة ، ووجود تدقيق مستقل ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

● دراسة نور، غادر، بشايرة 2014م: "مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية"

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن، وقد تم تصميم استبانة من ستة أجزاء بواقع 41 سؤالاً تجيب عن فرضيات الدراسة حيث تم توزيع الاستبانات على المدققين الداخليين في شركات الوساطة المالية المساهمة الأردنية بطريقة العينة العشوائية ، وقد تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً هاماً وإيجابياً من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن، وقد كان أهم مبدأ يؤثر في تضييق فجوة التوقعات هو تطبيق مبدأ الإفصاح، والشفافية

● دراسة Ogbonna, Appah 2014: " العلاقة بين فجوة توقعات المراجعة و أداء الشركات في نيجيريا "

تطرق هذه الدراسة الى العلاقة بين فجوة التوقعات في المراجعة من ناحية وأداء الشركات في نيجيريا من ناحية أخرى والتي تنشأ نتيجة لوجود فجوة بين دور المراجعين كما هو محدد في القانون وكما يراه مستخدمي القوائم المالية وفق التقارير التي تمت مراجعتها. وقد تم اختيار عدد عشرين شركة مالية داخل نيجيريا شملت 200 فرد تم استطلاع آرائهم من خلال استبانة صممت لهذا الغرض. وقد أظهرت نتائج الدراسة الى أن ربح السهم الواحد يتأثر بشكل كبير إيجاباً أو سلباً من خلال دقة القوائم المالية التي تم مراجعتها من عدمه.

● دراسة Adigwe, Nwanna, John 2016: " أثر آليات حوكمة الشركات على الأداء المالي للبنوك في نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة أثر آليات حوكمة الشركات على أداء البنوك في نيجيريا وقد استخدم الباحثون (Regressiuon test) من خلال مراجعة القوائم المالية لعينة من البنوك من الفترة 2006 – 2014م، وقد توصلت الدراسة الى أن هناك تأثير إيجابي وقوي من قبل لجنة المراجعة والمديرين على الأداء المالي للبنوك. وعلى الرغم من ذلك يتطلب الأمر المزيد من التحسين خاصة من ناحية إعطاء صلاحيات وثقة أكبر للمراجعين وبدون أي ضغوط الأمر الذي ينعكس إيجاباً على أداء الشركة.

● دراسة Alaraji 2017: " دور وتأثير حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي و المجتمع المالي (دراسة ميدانية في العراق) "

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات بين المراجعين الخارجيين من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى في بيئة مهنة المراجعة الخارجية في العراق، وقد شملت عينة الدراسة مائة مكتب مراجعة بالعراق بالإضافة لعدد سبع شركات مالية مدرجة بسوق الأوراق المالية في العراق من خلال توزيع استمارة استبانته وإخضاعها للبرنامج الإحصائي (SPSS). وقد توصلت الدراسة بوجود فجوة توقعات بين المراجعة الخارجية ومستخدمي القوائم المالية وبناء عليه فإن تطبيق مبادئ الحوكمة في العراق من شأنه أن يساهم في ازدياد ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.

● دراسة Farhan, Normala, Azlan 2017: " أثر الحوكمة على أداء الشركات - دراسة على الامارات العربية المتحدة "

هدفت هذه الدراسة إلى تأثير الحوكمة على أداء الشركات في دولة الإمارات وقد تضمنت آليات الحوكمة المستخدمة في هذه الدراسة حجم مجلس الإدارة، استقلالية المجلس وخصائص لجنة المراجعة. وقد شملت هذه الدراسة جميع الشركات العامة المسجلة في سوق الأوراق المالية الإماراتي لفترة أربع سنوات من سنة 2010-2014م. وقد توصلت الدراسة إلى أن استقلال مجلس الإدارة يؤثر سلباً على استقلالية الشركات كما أن معدل اجتماعات لجان المراجعة يؤثر على أداء الشركات .

يتضح من العرض السابق ان الدراسات والبحوث التي تناولت آليات حوكمة الشركات وفجوة التوقعات في المراجعة

ما يلي :

اجريت الدراسات في فترات زمنية مختلفة ما بين 2007 -2017م ، وفي بيئات مختلفة (فلسطين، العراق، اليمن، نيجيريا، الامارات العربية المتحدة، الاردن، جمهورية مصر العربية، ما يدل على تزايد الاهتمام بأثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

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 .

أن الدراسات السابقة تطرقت إلى دور اليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين) ومن وجهة نظر مدراء الشركات، وتم التطرق إلى بعض الآليات المرتبطة بالمراجع الخارجي.

أما في هذه الدراسة فقد تم التركيز على اليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي ودورها في تضيق فجوة التوقعات.

الإطار النظري للدراسة :

1- حوكمة الشركات:

لقد تعاضم الاهتمام بحكومة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، كذلك ما شاهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الشركات العالمية خلال عام 2002 (Ibrahim et al., 2017).

1-1 تعريف الحوكمة :

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999 الحوكمة بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم، من ذوي المصالح. وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة المساهمة. (دهمش، أبورز، 2003، ص 28-30).

كما تعددت تعريفات حوكمة الشركات نظراً للأهمية البالغة لها فهناك من يعتبرها أداة تنبؤيه قوية لتقييم أداء الشركات كما عرفها بأنها مجموعة من الآليات المعتمدة والتي توجه قرارات الإدارة إيجابياً ونحو تحسين أداء الشركات. كما أن حوكمة الشركات عُرفت من قبل مؤسسة التمويل الدولي (IFC) على أنها نظام سيطرة وتحكم على أداء الشركات (Alaraji, 2017)

1-2 أهداف حوكمة الشركات:

يساعد الأسلوب الجيد للحكومة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية:

1. تدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية علي النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
2. تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الادارة علي بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء علي أسس سليمة، بما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء.
3. تجنب حدوث أزمات مصرفية حتي في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط علي معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
4. تقوية ثقة الجمهور في نجاح سياسة الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد علي استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.

5. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس. (خليل 2009 ص 23-24) .

1-3 أهمية تطبيق حوكمة الشركات:

أصبحت أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة الشركات حاجة ملحة في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي والأزمات الناجمة عن سوء ممارسات الإدارة، وقد أظهرت السنوات السابقة أن اقتصاديات العديد من الدول تعثرت نتيجة افتقارها للحكومة الجيدة مما ألحق ضرراً بالغاً بالمساهمين والدائنين والموردين، ومن هنا ظهرت الحاجة الضرورية لتدعيم قواعد حوكمة الشركات لتساهم بما يلي:

1. تخفيض نسبة المخاطر.
2. تشجيع المدخرات المحلية في سوق رأس المال.
3. تأسيس الاستثمارات الجديدة.
4. جذب المستثمرين.
5. المساهمة بالمسؤولية الاجتماعية. (خالدي ، عبيرات 2013 ص4)

2- فجوة التوقعات في المراجعة :

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينات من القرن العشرين لانتقادات عديدة من قبل السلطة، وقد كان السبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار مهنة المحاسبة والمراجعة كمنشآت مهني مستقل علي المدى الطويل، ومن هنا قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالاهتمام بهذه القضية وأطلق علي هذا التصور مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة. (مزباني، 2015، ص98).

1-2 مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة:

فجوة التوقعات تعتبر مسألة هامة وضرورية ومرتبطة باستقلالية وظيفية المراجعة كما أن لها أثر جوهري على تطوير معايير المراجعة بشكل عام وعلى مهنة المراجعة بشكل خاص.

ومن هنا يمكن تعريف فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين معايير الأداء الفعلي للمراجع والتوقعات العامة المختلفة لأداء المراجعين، وهي الفرق بين ما يتوقعه ويريد المجتمع ومستخدمي القوائم المالية وما تتوقع مهنة المراجعة تحقيقه من عملية المراجعة.

(Ogbonna and Appah, 2014)

كما أن فجوة التوقعات عبارة عن مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراجع الحسابات وبين ما يقدمه لهم المراجع . (علي، شحاته، 2005، ص11) .

2-2 مكونات فجوة التوقعات في المراجعة:

إن ما يساعد علي معرفة الشيء وفهم ماهيته معرفة مكوناته وعناصره ومما يتركب، وبالتالي فإن معرفة مكونات فجوة التوقعات سوف يساعد ذلك في الوصول إلي الفهم الصحيح لطبيعة الفجوة مما يساعد علي علاجها وتضييقها.

وتنقسم مكونات فجوة التوقعات في المراجعة إلى:

1. **فجوة معقولة Reasonableness Gap** : وتمثل في الفرق بين ما يقوله المجتمع من المراجعين وبين ما يمكن للمراجعين أدائه بصورة معقولة.

2. **فجوة الأداء Performance Gap** : وتمثل في الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين إنجازهم بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي للمراجعين.

وتم تقسيم هذه الفجوة إلى مكونين هما:

أ. **فجوة قصور المعايير Deficient Standards**: والتي تتمثل في الفرق بين المهام المتوقعة بصورة معقولة من المراجعين وبين المهام الحالية للمراجعين كما وردت في القانون والمعايير المهنية.

ب. **فجوة الأداء غير الكفاء أو قصور الأداء Deficient Performance**: تتمثل هذه الفجوة في الفرق بين المعايير المتوقعة للأداء للمهام الحالية للمراجعين وبين الأداء الفعلي للمراجعين. (خداش، السراطوي، 2010 ص296)

3-آليات حوكمة الشركات المؤثر علي فجوة التوقعات:

1. الشك في استقلال مراجع الحسابات:

ان الاستقلال واذا كان لا يوجد اتفاق محدد علي تعريفه بين المنظمات المهنية في مختلف أنحاء العالم، إلا أن المتفق عليه هو اهميته وضرورته القصوى من أجل جودة عملية المراجعة. وعلي ذلك يرى البعض أن استقلال المراجع له جانبان مكملان لبعضهما البعض، فالأول استقلال ذهني ويعني أن يتجرد المراجع من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء الرأي المحايد انسجاماً مع النظرية الذاتية الشخصية التي تنص على أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولاكن الاستقلال الذهني مفهومه لا يتغير حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره، والثاني شكلي أو ظاهري وهو أن يكون متحرراً من اية التزامات أو مصالح مع العميل (إدارة المنشأة أو مالكيها) لهذا يجب عدم وجود أية مصالح مادية للمراجع في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها، وذلك خلال الفترة الخاضعة للمراجعة والتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها وهذا _ بطبيعة الحال _ خلاف اتعابه المتفق عليها.

ويرى البعض " أن الاستقلال هو السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعين نظراً لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة المنشأة ومن ثم فإن مهنة المراجعة تفقد شرعية وجودها في المجتمع إذا فقط المراجعون استقلالهم، كما تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعين. (المطارنة، 2006، ص86).

2. تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية:

تقدم مكاتب المراجعة خدمات لعملائها بالإضافة لخدمات المراجعة ومن هذه الخدمات الاستشارات الادارية ومسك الدفاتر ان تقديم المراجعين لخدمات استشارية الى الزبائن يخلق مصالح مشتركة بين المراجع والعميل وهذا ما يثير الشك في استقلاليته ويؤدي الى زيادة فجوة التوقعات وهناك بعض مكاتب المراجعة تقوم بأعمال المحاسبة لعملائها وهذا قد يكون مثيرا للشك في استقلالية المراجع حيث من غير المعقول ان يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية التي قام بإعدادها ولاكن اذا كان عمل المراجع فيما يخص الاعمال المحاسبية محصورا في عملية التسجيل والترحيل وتحضير القوائم المالية اما مستندات القيد الأولية فتكون معدة من قبل الادارة فان المراجع لا تتأثر استقلاليته حيث لا يملك تغيير البيانات الواردة في تلك المستندات. (كاظم، 2008، ص171).

3. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع:

هناك اعتقاد لدي جمهور مهنة المراجعة بأن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية ومسؤول عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، ومسؤول عن ضمان دقة القوائم المالية والتقرير عن مقدرة المنشأة علي الاستمرار ويدل ذلك علي عدم الوضوح لدور المراجع في المجتمع، وهذا يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة. (يوسف، 2011، ص60).

4. انخفاض جودة الأداء في المراجعة:

جودة الأداء المهني للمراجعة تتمثل في ممارسة مكاتب المحاسبة والمراجعة لأنشطتها و عملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته ويحافظ علي مهمة المهنة وينميها ويتم ذلك من خلال اتباع الطرق والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله علي الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها. (ابراهيم، 2002، ص210).

أما أهم اسباب انخفاض جودة الأداء المهني فهي تتمثل في الآتي:

- قيام المراجعين بالتنافس فيما بينهم للحصول علي عمليات مراجعة جديدة.
- قبول اتعاب منخفضة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع مجهوده.
- تأدية خدمات أخرى للعملاء بأتعاب منخفضة للحصول علي رضاء هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
- عدم التحفظ بشأن الاستمرار عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقط العميل.

من خلال استعراض مفهوم جودة الأداء وأسباب وانخفاض جودة الأداء يتضح أن انخفاض جودة الأداء يتسبب في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة ومن هنا نفهم أنه لتضييق هذه الفجوة لابد أن يكون أداء المراجع يتصف بالجودة العالية. (عطا الله و رضا ، 2000 ، ص92).

5. التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات:

ان طول فترة عمل المراجع بالمنشأة محل المراجعة التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن خمسة سنوات يجعله يفقد جزءا كبير من استقلاله وحياده كما يرى البعض وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الامور التي ترغبها ادارة المنشأة وكأنه من اعضاء وموظفي المنشأة كما انه كلما طالت هذه الفترة اصيب المراجعون بالتراخي وعدم الابتكار وزيادة الاحطاء عند فحص القوائم المالية وهذا يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات لذلك طالبت الجمعيات المهنية في امريكا وبريطانيا وكندا واستراليا وغيرها بان لا تزيد مدة بقاء المراجع في المنشأة التي يراجع حساباتها اكثر من خمسة سنوات ويجب بعد هذه المدة استبداله بمراجع آخر(منصور، 2013، ص35)

6. العلاقة بين ادارة الشركة ومراجع الحسابات الخارجي:

ان وجود مصالح مالية بين المراجع والمنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديداً لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع مما يتسبب في زيادة فجوة التوقعات، ومن الامثلة على ذلك أن تكون له 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 تملك أسهم أو العمل كموظف لدى المنشأة (جربوع، 2004، ص10).

7. مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير وارشادات المراجعة:

معايير المراجعة هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتدى بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، لأنها تمثل الاطار العام لعملية المراجعة. وينص المراجع صراحة في تقريره عن التزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند اجراء مراجعته للدفاتر والحسابات والقوائم المالية، وكذلك عند اعداد تقريره عن نتيجة مراجعته. وتعتبر هذه المعايير من المقومات الأساسية لمهنة المراجعة، بشرط ان تكون دقيقة وواضحة، وأن تصاغ في شكل مبادئ عامة يتفق عليها بين أعضاء المهنة. وتصدر هذه المعايير عادة عن طريق التشريع أو من قبل المنظمة للمهنة، بحيث تكون ملزمة لجميع ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، فان عدم التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة يتسبب في ظهور فجوة التوقعات. (الألوسي، 2003، ص91).

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 أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي.

صممت الأسئلة الموضوعية بحيث تناسب 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 (خمسة 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 الدراسة :

يتكون مجتمع البحث من مراجعي الحسابات الخارجيين، وموظفي ديوان المحاسبة في ليبيا. كما تتمثل عينة البحث في مراجعي الحسابات الخارجيين بمكاتب مراجعة الحسابات المسجلين بنقابة مدينتي سرت و مصراته، وموظفي ديوان المحاسبة في المدينتين.

متغيرات الدراسة:

المتغير التابع : فجوة التوقعات وتشمل:

- الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي.
- المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي.
- الغش و التصرفات غير القانونية.
- فاعلية نظام الرقابة داخلية للشركة.

المتغيرات المستقلة: اليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع الخارجي وتشمل:

- الشك في استقلال مراجع الحسابات الخارجي.
- مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير وارشادات المراجعة.
- انخفاض جودة الأداء في المراجعة.
- التغير الازلامي لمراجع الحسابات الخارجي.
- عدم وضوح دور مراجع الحسابات الخارجي ومسئوليته.
- مدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات استشارية للشركة محل المراجعة.
- العلاقة بين ادارة الشركة ومراجع الحسابات الخارجي.

توزيع وجمع الاستبيان :

تم إرفاق استمارة الاستبيان برسالة، توضح عنوان البحث، والهدف منها وتؤكد للمشاركين بأن البيانات التي سيتم الحصول عليها تستخدم بصورة إجمالية لأغراض التحليلات الإحصائية دون الإشارة إلى مصدرها. هذا وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (30) استمارة، استلم منها عدد (30) والجدول رقم (2) يوضح استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (2)

استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة

النسبة	الاستمارات الموزعة	البيان
100%	30	استمارات الاستبيان الموزعة
100%	30	استمارات الاستبيان المستلمة

3-5 التحليلات الإحصائية المستخدمة :

اعتمد هذا البحث 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 لمعامل الاتساق الداخلي لمقياس العينة عن طريق معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وقد أظهرت المعادلة قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع أبعاد المقياس المستخدم في هذه الدراسة هو (85,6%) وهذا يعني أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا إحصائياً، وهذا يعني توفر الثبات الداخلي في وسيلة القياس (نجيب، الرفاعي، 2006، ص 265) كما هو مبين في الجدول رقم (3-3).

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)	35	85,6%	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 الجزء الأول من الاستبيان :

معلومات عامة عن المشاركين ، فيما يتعلق بخصائص عينة البحث (عمر المشارك، والجنس، المستوى العلمي، التخصص العلمي، وطبيعة العمل ، الخبرة العملية.

الجدول رقم (4)

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب الجنس

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	25	83.33%
	أنثى	5	16.67%
الاجمالي		30	100%

- يبين الجدول (4) أن 83.33% من المشاركين في الدراسة من الجنس ذكور وأن 16.67% من الإناث. وهذا يشير إلى هيمنة الذكور على مكاتب مراجعة الحسابات وديوان المحاسبة.

الجدول رقم (5)

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب عمر المشارك

النسبة المئوية	العدد	الفئة	المتغير
10%	3	أقل من 30 سنة	عمر المشارك
73.33%	22	من 30 - 40 سنة	
16.67%	5	من 41 - 50 سنة	
0%	0	50 سنة فأكثر	
100%	30		الاجمالي

- يبين الجدول (5) أن أعلى نسبة هي الفئة بين (30 - 40) سنة بنسبة 73.33% ثم الفئة من (41 - 50) سنة بنسبة 16.67% ثم يليه الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 10%، وأخيراً أكثر من 50 سنة بنسبة 0%، وهذا يشير الى ان ما نسبته 90% من المشاركين أعمارهم أكثر من 30 سنة ، مما يعطي الدراسة قوة لامتلاكهم الخبرة .

الجدول رقم (6)

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	الفئة	المتغير
0%	0	دبلوم متوسط	المستوى التعليمي
3.33%	1	دبلوم عالي	
56.66%	17	بكالوريوس	
26.67%	8	ماجستير	
13.33%	4	دكتوراه	
0%	0	اخرى حددها	
100%	30		الاجمالي

- يبين الجدول (6) أن أعلى نسبة هي فئة البكالوريوس بنسبة 56.66% ثم يليه الماجستير بنسبة 26.67% ، ثم يليه الدكتوراه بنسبة 13,33% ثم الدبلوم العالي بنسبة 3.33%. وتشير هذه المعلومات أن معظم أفراد العينة من الفئة الجامعية المؤهلة ومن حملة الشهادات العليا ، مما يعطي البحث قوة ومصداقية أكثر .

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

النسبة المئوية	العدد	الفئة	المتغير
6.67%	2	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة العملية
40%	12	من 5 سنة - 10 سنوات	
53.33%	16	أكثر من 10 سنة	
100%	30		الاجمالي

- يبين الجدول (7) أن أعلى نسبة هي فئة أكثر من 10 سنوات حيث بلغت 53.33%، وتلاها بعد ذلك فئة من (5-10) سنوات بنسبة 43%، وكانت الفئة أقل من 5 سنوات هي أقل نسبة حيث شكلت النسبة 6.67% 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

النسبة المئوية	العدد	الفئة	المتغير
93.34%	28	محاسبة	التخصص العلمي
3.33%	1	إدارة أعمال	
3.33%	1	اقتصاد	
100%	30		الاجمالي

- يبين الجدول (8) أن تخصص المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة إذ بلغت نسبتهم 93.34% تلاها العلوم الإدارية، والاقتصاد بنسبة 3.33% لكل منهما.

الجدول رقم (9)

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة البحث حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	الفئة	المتغير
30%	9	صاحب مكتب مراجعة وحيد	المسمى الوظيفي
0%	0	شريك مكتب مراجعة	
6.67%	2	مراجع حسابات رئيسي	
3.33%	1	مدير مكتب مراجعة	
16.67%	5	مساعد مراجع	
43.33%	13	موظف في ديوان المحاسبة	
100%	30		الاجمالي

- الموظفون في ديوان المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة البحث إذ بلغت نسبتهم 43.33%، تلاها صاحب مكتب مراجعة وحيد بنسبة 30%، ثم يليه مساعد مراجع بنسبة 16.67%، ومراجع حسابات رئيسي بنسبة 6.67%، وأخيراً مدير مكتب مراجعة بنسبة 3.33%.

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 .

3-6 اختبار الفرضيات :

تناول البحث خمسة فرضيات وهي كما يلي:

الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية (H0) :

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم استخدامها القوائم المالية.

الفرضية البديلة (H1) :

- توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم استخدامها القوائم المالية

الفرضية الثانية :

الفرضية الصفرية (H0) :

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها.

الفرضية البديلة (H1) :

- توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها.

الفرضية الثالثة :

الفرضية الصفرية (HO) :

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة:

الفرضية البديلة (H1) :

- توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.

الفرضية الرابعة :

الفرضية الصفرية (HO) :

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

الفرضية البديلة (H1) :

- توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

الفرضية الخامسة :

الفرضية الصفرية (HO) :

- لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

الفرضية البديلة (H1) :

- توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

أولاً: نتائج اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بـ (لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي ودرجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم استخدامها في القوائم المالية).

الجدول رقم (11)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.000	12.305	29	0.51293	4.1524	لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم مستخدمي القوائم المالي

مستوى المعنوية = (0.05)

(T) الجدولية = 1.699

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11) :

• فيما يتعلق بأراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى التي تنص بأنه " لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم مستخدمي القوائم المالية"، من خلال الجدول (11) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (12.305) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.699)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة (P=0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، والانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.51293)، وهي أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم تشتت إجابات الفقرات عن متوسطها الحسابي وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهي ان هناك علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة ب (لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها).

الجدول رقم (12)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.000	9.396	29	0.59683	4.0238	لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها

مستوى المعنوية = (0.05)

(T) الجدولية = 1.699

يلاحظ من خلال الجدول رقم (12) :

- فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الثانية التي تنص بأنه " لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها "، من خلال الجدول (12) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (9.369) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.699)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، والانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.59683)، وهي أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم تشتت إجابات الفقرات عن متوسطها الحسابي وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة أي انه توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها
- ثالثاً: نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة الفرضية الثالثة (لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة).

الجدول رقم (13)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثالثة
0.000	9.547	29	0.60920	4.0619	لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.699

يلاحظ من خلال الجدول رقم (13) :

- أما فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الثالثة التي تنص بأنه " لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة "، من خلال الجدول رقم (13) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (9.547) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.699)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، والانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.60920) وهي أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم تشتت إجابات الفقرات عن متوسطها الحسابي وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، أي أنه توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعات الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.

رابعاً: نتائج اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بـ (لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين) .

الجدول رقم (14)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الرابعة
0.000	11.068	29	0.55612	4.1238	لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.699

يلاحظ من خلال الجدول رقم (14) :

- وفيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الرابعة التي تنص بأنه " لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين " من خلال الجدول (14) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (11.068) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.699)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، والانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.55612)، وهي أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم تشتت إجابات الفقرات عن متوسطها الحسابي وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، أي انه توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

خامساً: نتائج اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بـ (لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة)

الجدول رقم (15)

P Value	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الخامسة
0.000	14.182	29	0.39541	4.0238	لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة

مستوى المعنوية (0.05)

(T) الجدولية = 1.699

يلاحظ من خلال الجدول رقم (15) :

• أما فيما يتعلق بآراء المشاركين في الدراسة حول الفرضية الخامسة التي تنص بأنه " لا توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة "، من خلال الجدول رقم (15) أعلاه يتبين أن قيمة (T) المحسوبة يساوي (14.182) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.699)، وأن المتوسط الحسابي أكبر من (3)، وأن قيمة P تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، والانحراف المعياري لجميع الفقرات (0.39541)، وهي أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم تشتت إجابات الفقرات عن متوسطها الحسابي. وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، أي أنه توجد علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

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 أثر آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- فيما يتعلق بالفرضية الأولى تبين من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و درجة الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن جميع العناصر التي تم استخدامها القوائم المالية.
- 2- فيما يتعلق بالفرضية الثانية تبين من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وقيام مراجع الحسابات الخارجي بتحمل المسؤولية القانونية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها.
- 3- فيما يتعلق بالفرضية الثالثة تبين من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.
- 4- فيما يتعلق بالفرضية الرابعة تبين من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

5- فيما يتعلق بالفرضية الخامسة تبين من نتائج الدراسة اتفاق وجهات نظر جميع المشاركين في الدراسة عن وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي و قيام مراجع الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

6- من خلال نتائج الفرضيات الخمسة للدراسة نستنتج بأنه قد تم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات الخارجي وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وإثبات الفرضية البديلة أي ان هناك تأثير لآليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مراجع الحسابات الخارجي.

التوصيات :

- 1- العمل علي دعم استقلال المراجع من خلال تشريعات وقوانين تحكم العلاقة بين المراجع والعميل.
- 2- وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم.
- 3- ضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد دور مراجع الحسابات الخارجي ومسؤوليات بشكل دقيق ووضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية.
- 4- ضرورة التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها للمساعدة في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة.
- 5- يجب علي المنظمات المهنية العمل علي تدعيم استقلال مراجع الحسابات الخارجي، وذلك عن طريق تفادي التأثيرات المترتبة علي أداء الخدمات الاستشارية والإدارية لزبون المراجعة .
- 6- ضرورة التزام مكاتب المراجعة بالموضعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية.
- 7- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوي الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر وحصولهم علي الشهادات المهنية المعترف بها عربياً ودولياً.
- 8- ينبغي تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركة بالاتفاق مع المعايير والقواعد العلمية، مثل التزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبية ومراجعة مقبولة و متعارف عليها.

المراجع :

أولاً: المراجع العربية:

الكتب :

- الألوسي، حازم (2003)، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار الكتب الوطنية بنغازي، الجزء الأول.

- المطارنة غسان (2006) تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- علي عبدالوهاب نصر ؛ شحاته السيد شحاتة (2005) ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- نجيب ، حسن ؛ الرفاعي ، غالب (2006)، تحليل وترجمة البيانات باستخدام الحاسوب تطبيق شامل للحزمة (spss) ، عمان: الأهلية للنشر والتوزيع.

الرسائل العلمية :

- ابراهيم ، رزق علاء أحمد (2002) تقييم مجالات التطوير في قياس جودة أداء مكاتب المحاسبة و المراجعة - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق .
- خليل ، هاني محمد (2009) مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين -دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين و المستثمرين، رسالة ماجستير غير منشورة.
- عطاالله ،أسامة رضا (2000) تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستقدمة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- منصور ، نسرين (2013) مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
- يوسف ، إسلام عبد الفتاح (2011) قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثالثاً: المجلات والدوريات :

- أبوالمعاطا ، نرمين (2003) "حوكمة الشركات سبيل التقدم"، مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية www.hoewkouna.net 15/11/2017
- البشاري ، مصطفى نجم ؛الحاج ، فهيم سلطان محمد (2013) "آليات حوكمة" الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة البينية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول.
- خالد، رشيدة ؛ عيرات ، أمقدم (2013) " حوكمة الشركات كآلية لتضييق فجوة في الجزائر"، مجلة البحوث الاقتصادية، الجزائر، المجلد 9، العدد الثاني.
- جربوع ، يوسف محمود (2004) "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعة الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني.
- خداش، حسام الدين ؛ السرطاوي ، عبدالمطلب (2010) "مدى إسهام تعزيز بنود الاستقلالية الواردة في قانون ساربنس أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، عمان، المجلد 6 العدد 3.
- رضا ، سندس ماجد (2010) " اليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العراق، العدد 18

- دهمش ، نعيم ؛ أبوزر ، عفاف (2003) " تحسين وتطوير الحوكمة المؤسسية في البنوك في الأردن"، المجلد الثاني والعشرون، العدد العاشر.
- عيسى ، سمير كامل محمد (2008) " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة للبحوث، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد (1).
- كاظم ، هيفاء مالك (2008) " تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، السنة التاسعة، للعدد 29.
- مزياني ، نور الدين (2015) " أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، المجلد 32، العدد 14.
- نور ، عبدالناصر ابراهيم ؛ غادر ، محمد ؛ بشايرة ، محمد محمود (2014) " مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الاردنية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني .

المراجع الاجنبية :

- Alaraji, F. A. S., (2017): " The Role and Impact of Corporate Governance on Narrowing the Expectation Gap between the External Auditor and the Financial Community (A Practical Study of a Sample of External Audit Offices and Invested Companies in Iraq) ", American Scientific Research Journal for Engineering, Technology and Sciences (ASRJETS)., Vol. 33, No.1, pp. 305-327.
- Ibrahim, M. Y. Ahmad, A. M. and Khan, M. A. (2017): " Does Corporate Governance Mechanism Improve Shareholder Value ? A panel Analysis of Malaysian Listed Companies ", Global Business and Management Research: An International Journal, Vol. 9, No. 1, pp. 15-27.
- Ogbonna, G. N. and Appah, E. (2014): " Causality of Audit Expectation Gap and Corporate Performance in Nigeria ", Research Journal Performance in Nigeria ", Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, No. 9, pp. 11-21.
- Adigwe, P. K. Nwanna, I. O. and Jhon, E. I. (2016): " Effect of Corporate Governance Mechanism on the Financial Performance of Banks in Nigeria ", NG- Journal of Social Development, Vol. 5 No. 2, pp. 41-50.
- Farhan, A. Obaid, S. N. and Azlan, H. (2017): " Corporate Governance Effect on Firms' Performance –Evidence from the UAE ", Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. 33, No. 1, pp. 66-80.