مجلة البحوث المستدامة في العلوم الإنسانية

info@jsrhs.rcc.edu.ly

دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المقيدين في سجلات مصرف ليبيا المركزي

د. محمد سالم الصقع M.elsaga@asmarya.edu.ly

د. المهدي مفتاح السريتي e.elsrati@eps.misuratau.edu.ly

د. محمد عطية حمودة M.elsaga@asmarya.edu.ly

Abstract:

The study aimed to identify the role of the OECD principles of corporate governance in narrowing the expectations gap in the auditing profession in Libya from the perspective of external auditors registered with the Central Bank of Libya. The descriptive-analytical approach was used, with 40 questionnaires distributed and responses collected from a sample of 36 external auditors. The SPSS program was utilized for data analysis and hypothesis testing. The study concluded that corporate governance plays a significant and prominent role in reducing the expectations gap in the auditing profession in Libya. The **principle of protecting shareholders' rights** had the most substantial impact on narrowing the expectations gap, with an average of **3.816**, while the **principle of ensuring a basis for an effective corporate governance framework** had the least impact, with an average of **3.260**. The application of corporate governance, particularly through the adoption of the **principle of equal treatment for all shareholders**, plays a major role in narrowing the expectations gap. Furthermore, adopting corporate governance principles to **protect the rights of stakeholders, including shareholders and others**, significantly enhances their confidence in financial statements, leading to a reduced expectations gap for auditors. Additionally, adopting the **principle of disclosure and transparency** through corporate governance effectively contributes to narrowing the expectations gap by ensuring clear and transparent financial reporting. Lastly, the **application of the principle of board responsibilities** plays a clear role in minimizing the expectations gap.

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المقيدين في سجلات مصرف ليبيا المركزي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوزيع عدد 40 استبانة واستخلاص آراء عينة متكونة من 36 مراجع خارجي، وتم استخدام برنامج spss في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى ان لحوكمة الشركات دور فعال وبارز في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا، وأن مبدأ حماية حقوق المساهمين كان له الدور الأكبر في تضييق فجوة التوقعات بمتوسط (3.816)، وأن مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات له الدور الأقل في تضييق فجوة التوقعات من بين مبادئ الحوكمة بمتوسط (3.260)، وأن تطبيق حوكمة الشركات من حيث اعتماد مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين له دور كبير في تضييق فجوة التوقعات، وأن اعتماد حوكمة الشركات مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح من المساهمين وغيرهم يسهم بشكل كبير في تعزيز ثقتهم بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات بالنسبة للمراجعين، وأن اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية من خلال الحوكمة يساهم بشكل فعال في تضييق فجوة التوقعات من خلال توفير الإفصاح والشفافية في القوائم المقدمة لمستخدميها، وان تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة له دور واضح في تضييق فجوة التوقعات.

المقدمـة:

شـــهدت العديد من الدول النامية والمتقدمة خلال السنوات الماضية، إنهيارات اقتصادية وأزمات مالية، كدول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات، وكذلك ما شهده الاقتصاد الامريكي من إنهيارات مالية ومحاسبية خلال سنة 2002، وبعض الشـــركات الكبرى كشـــركة أنرون وورلد كوم ســـنة 2001، مما أدى إلى خسائر مالية للمساهمين وتأثر اقتصـــاديات تلك الدول، بســـبب اعتمادهم على تقارير مراجعة مضـــللة، الأمر الذي خفض من ثقة المجتمعات المالية في مهنة المراجعة (الدرســـي وأخرون ،2022).

وعليه فأنه ما ينتج عن عدم تحقيق المهنة لأهدافها خلق حالة من عدم التطابق بين إدراك مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بالنسبة لمســـتويات الأداء التي حددتها المعايير, مما يؤدي إلى حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات بين مراجعي الحســـابات ومســـتخدمي القوائم المالية (برير، 2014)، وأن أول ظهور لمصـــطلح فجوة التوقعات في المراجعة كان في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1974م من خلال تكوين لجنة كوهين

(Cohen) لدراسة وتحديد مسؤوليات المراجعين تجاه المجتمع،(احمد، 2017) وفي عام 1978م صدر تقرير هذه اللجنة الذي عرف فجوة التوقعات على أنها " الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يمكن وما يجب أن يقدمه المراجع بشكل معقول" (الصبوح,2015؛ ص20).

لذلك سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية ذات العلاقة إلى إصدار المعايير والمبادئ المنظمة للمهنة عملاً على تحسين مستوى الأداء، ومن أهم هذه الإصدارات مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في مجال حوكمة الشركات والتي صدرت في عام 1999 وروجعت في عام 2004, وكذلك مبادئ معهد التمويل الدولي في مجال حوكمة الشركات والأليات اللازمة لتشغيل هذه المبادئ (خليل، 2009).

ومن هذا المنطلق فإن ليبيا كغيرها من الدول تعاني من وجود فجوة التوقعات في المراجعة، والذي أكدت عليه عدة دراسات أجريت في بيئة المراجعة الليبية، منها دراسة مفتاح (2003) التي تناولت موضوع فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا أسبابها والاسلوب المقترح لتضييقها ودراسة الدروقي (2004) التي تناولت موضوع استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، وكذلك دراسة الغراري (2007) التي هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة في فجوة التوقعات في المراجعة، حيث توصلت هذه الدراسات في نتائجها على وجود فجوة توقعات وبقوة في بيئة المراجعة الليبية، وكذلك تدني جودة خدمات المراجع الخارجي من وجهة نظر المستفيدين من تلك الخدمات.

كما أن ليبيا تعد من الدول التي سعت إلي تطبيق حوكمة الشركات في مؤسساتها المالية، من أهمها إصدار مصرف ليبيا المركزي مبادئ توجيهية لحوكمة الشركات للمصارف التجارية الليبية سنة 2006 (VIRTUS ،2019 INTERPRESS)، وإصدار دليل حوكمة الشركات سنة 2010 الذي أُعتمد بموجب قرار مصرف ليبيا المركزي رقم (20) لسنة 2010 والذي يتضمن الحد الادنى من المعايير المطلوب تطبيقها من طرف المصارف الليبية(الدرياق وأخرون،2021)، وكذلك القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته (الموقع الإلكتروني لديوان المحاسبة الليبي)، وكذلك من خلال سوق الاوراق المالية الليبي الذي هو ايضاً أصدر لائحة حوكمة الشركات للشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية سنة 2007، كان هذا ضمن خطة الإصلاح الأولية التي بدأتها الدولة منذ سنة 2000م (VIRTUS INTERPRESS2019) .

استناداً على ما سبق يوجد اعتقاد لدى الباحثان أن زيادة الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات قد يلعب دور في تعزيز الثقة بين مختلف الاطراف المستخدمة للقوائم المالية وبالتالي قد تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا.

مشكلة الدراسة:

لكي تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها اتجاه المجتمع بعد ظهور الانتقادات الموجهة للمراجعين الخارجيين وازدياد الدعاوى القضائية ضدهم، كان لزاماً على المراجعين ان يحافظوا على ثقة كل الاطراف، أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين، وقد تم تكليف عدة لجان منها لجنة كوهين (Cohen) بدراسة ما اذا كانت هناك فجوة بين ما يتوقعه الرأي العام وبين ما يجب توقعه من المراجعين في حدود ما يستطيع انجازه بدرجة معقولة، وقد توصلت اللجنة إلى وجود تلك الفجوة بمعني ضخامة التوقعات لدى اصحاب المصالح المستفيدة من خدمات المراجعة، الامر الذي يحتم على المراجعين ضرورة العمل على تضييق ومعالجة تلك الفجوة (عيسى، واخرون،2022).

و لوجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الليبية كما اشارت بعض الدراسات السابقة منها دراسة مفتاح (2003) ودراسة الدروقي (2004) وكذلك دراسة الغراري (2007)، كان من الضروري العمل على تحسين خدمات المراجع الخارجي، والعمل على تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا، لذلك تسعى هذه الدراسة الى تناول موضوع فجوة التوقعات من جانب آخر وهو معرفة دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا.

و بناءً على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة كما يلي:

_ ما هو دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

ومن هذا التساؤل الرئيسي تتفرع الاسئلة الفرعية التالية :

ما هو دور تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات ؟

ما هو دور تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضييق فجوة التوقعات ؟

ما هو دور تطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة في تضييق فجوة التوقعات؟

ما هو دور تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات؟

ما هو دور تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تضييق فجوة التوقعات؟

ما هو دور تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تضييق فجوة التوقعات؟

فرضيات الدراسة:

و للإجابة على التساؤل الرئيسي والاسئلة الفرعية فقد تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

_ لا يوجد دور لمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.

ومن خلال الفرضية الرئيسة نشتق الفرضيات الفرعية التالية :

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضييق فجوة التوقعات.

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة في تضييق فجوة التوقعات.

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات.

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تضييق فجوة التوقعات.

_ لا يوجد دور لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تضييق فجوة التوقعات.

أهمية الدراسة:

- ما تسهم به الدراسة من معرفة لدور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بالتطبيق على مكاتب المراجعة المقيدة في سجلات مصرف ليبيا المركزي .
- أهمية الموضوع كونه يدرس جانب من فجوة التوقعات والتي تعتبر أحد الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة، وضرورة العمل علي تضييق تلك الفجوة في البيئة الليبية وبالتالي الرفع من جودة المراجعة في ليبيا.
- أهمية موضوع حوكمة الشركات لما له من أهمية كبيرة في تقليل الفساد المالي والإداري في ليبيا وكذلك الرفع من جودة المرجعة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى ما يلي:

- التعرف على دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات واثر ذلك على جودة المراجعة في ليبيا.

منهجية الدراسة:

المنهج الذي سوف يتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي وذلك نظرا لاستخدامه وتطبيقه في العديد من الدراسات المشابهة, وذلك لدراسة دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة باستقصاء آراء المراجعين والمحاسبين في مكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا من خلال تصميم استبانة اعدت لهذا الغرض.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة: المراجعين والمحاسبين العاملين في مكاتب المراجعة.

عينة الدراسة: المراجعين والمحاسبين العاملين في مكاتب المراجعة في ليبيا المقيدين في سجلات مصرف ليبيا المركزي.

الدراسات السابقة:

دراسة (سليمان ، واخرون، 2024) دور الحوكمة في مكافحة الفســـاد الاداري والمالي علي شـــركة الخليج العربي للنفط.

هدفت هذه الدراسة الي التعرف علي دور الحوكمة في مكافحة الفســاد المالي والاداري من خلال مؤشـرات حوكمة القطاع العالمية التي قام بتطويرها البنك الدولي في عام 1996وهي مؤشر المشاركة والمساءلة ومؤشر الاستقرار السياسي وغياب العنف ، ومؤشر فاعلية الحكومة ، ومؤشر جودة التشريعات ، ومؤشر سيادة القانون ، ومؤشـر السـيطرة على الفسـاد ، وتتمثل مجتمع الدراسة في شركة الخليج العربي وعينة الدراسة تتمثـل في موظفي الادارة العليـا ومـدراء الادارات والمكاتب ورؤســاء الاقســام والمراجعين الداخلين في شـــركة الخليج العربي، ولتحقيق هدف الدراســـة تم الإعتمـاد علي المنهج الوصـــفي التحليلي ، وقـد توصـلت الدراسـة إلي نتائج اهمها، أن للحوكمة دور في مكـافحـة الفســـاد الاداري والمـالي كمـا اظهرت النتائج ان الاستقرار السياسي وغياب العنف وسيادة القـانون يشـــكلان المحوران الاكثر اهمية في الحد من الفساد .

دراســـة (مفتاح ، 2023) اليات الحوكمة وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا

هدفت الدراســـة الي التعرف على اليات الحوكمة في تضـــيق فجوة التوقعـات في المراجعـة بين مراجعي الحسـابات ومسـتخدمي القوائم المالية، وهدفت ايضـاً الى توضـــيح مفهوم فجوة التوقعات والتعرف الي اهم اسبابها ، واستخدم الباحث اسلوب الاستبيان لجمع البيـانات من عينـه 21 مراجع خـارجي في مـدينـه غريان وتم اســـتخدام التحليل الاحصـــائي(spss) وتوصـلت الدراسـة الى جمله من الاقتراحات والاليات من شـــانها تقليص فجوه توقعات منها تؤثر اليات الحوكمة في تضـييق فجوة التوقعات في المراجعة لذلك تؤثر أليات تحســـين اداء المراجع في تضـــييق فجوه التوقعـات في المراجعـة كـذلـك تؤثر اليـات تـدعيم المراجعة الداخلية لها دور في التأثير في تضـــييق فجوه التوقعات

دراســـة (اسماعيل ، واخرون، 2023)دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الافصاح المحاسبي في السودان .

هدفت الدراسـة للتعرف على اهمية وجود اطار محكم وفعال لحوكمة الشركات واثره على الافصاح المحاسبي واختبرت الفرضـيات بين المتغيرات المسـتقلة (وجود اطار محكم وفعال لحوكمة الشـــركات ، تطبيق قاعدة حماية حقوق المسـاهمين والمسـتثمرين) والمتغير التابع (الافصـاح المحاسـبي) وتم اسـتخدام برنامج SPSS للتحليل والمعالجات الاحصائية،

وتم اســـتخدام المنهج الوصـــفي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراســة من الموظفين في المصـــارف التجارية العـاملة في ولايـة ســـونار البـالغ عـددهم (100) وتوصـــلت الدارســـة الي نتائج اهمها تطوير هيكل حوكمة الشـركات يؤثر علي الاداء الاقتصـادي وعلي

نزاهة الاسواق ، العمل علي توافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي مع القانون

دراسة احمد، واخرون، (2021) حوكمة الشركات وعلاقتها بجوده القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الليبية (دراسة تحليليه من وجهه نظر الاكاديميين والمهنيين)

هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على اهميه تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بشكل سليم والذي سيؤدي الى تحقيق الغرض المطلوب منه ، وهو جوده القوائم المالية وتحسين الأداء المالي، حيث إن جوده القوائم المالية تساهم في القدرة على توفير الجهد والوقت وسرعة الاداء في الوقت المناسب، وفي ضوء طبيعة الدراسة والاهداف التي تسعى الدراسة لتحقيقها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في اجراء الدراسة معتمدين في ذلك على اسلوب الاستبانة التي تم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عددهم 60 من الممثلين للأكاديمية في جامعه سبها و المحاسبين والمراجعين في المؤسسات العامة في منطقه مرزق وبعد تحليل البيانات، تم الوصول الى مجموعه من النتائج اهمها ان تطبيق حوكمة الشركات يساهم بشكل كبير في تحقيق جوده القوائم المالية بالمنطقة الجنوبية.

دراسة (الشكري، واخرون، 2021) أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي للمصارف التجارية الليبية (دراسة تطبيقه تحليله) .

هدفت الدراسة الي التعرف علي اثر حوكمة الشركات على الاداء المالي للمصارف التجارية مقاساً بالعائد علي الاصول والعائد على السهم ، وهدفت ايضاً للتعرف على واقع الحوكمة في المصارف التجارية في ليبيا، واعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي الاستنتاجي، وتضمنت عينة الدراسة اربع مصارف تجارية من سنة 2011 الي 2017، وتم استخدام اختبارات احصائية من اهمها التباين الاحادي والانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة الى نتائج اهمها ، وجود اثر ذو دلالة احصائية لنسبة ملكية اعضاء مجلس الادارة في المصارف ونسبة ملكية الادارة التنفيذية في المصرف للعائد علي السهم، كما توصلت الدارسة الي ان اغلب المصارف الليبية بشكل ظاهر تتبع قواعد ومعايير وبنود جاءت في دليل الحوكمة الصادر عن مصرف ليبيا المركزي لسنة 2010 من حيث الاستقلالية وتكوين اللجان وعدد الاجتماعات حتي وأن لم تكن بشكل مثالي ولاكن بنسبة لابأس بها.

دراسة (محمد، واخرون 2021) دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في السودان.

هدفت الدراسة الى التعرف على الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ومدى اسهامها في تضييق فجوة

التوقعات في المراجعة والتعرف على مسؤوليات المراجع الخارجي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: الممارسة السليمة لحوكمة الشركات تؤدى الى دعم وسلامة وجودة عمل المراجعة وتعمل على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حوكمة الشركات تمنح شركات التأمين الفرصة لتعزيز فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية التي لها دور ايجابي في جودة المراجعة.

دراسة (رضا، 2020) مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات.

هدفت إلى دراسة وتحليل العلاقة التأثيرية لنظام حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في فجوة التوقعات في المراجعة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبيان استهدف عينة متكونة من 246 فرد، وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث اوصت الدراسة الي ضرورة العمل على نشر تطبيق مبادئ الحوكمة لتفعيل الممارسات الجيدة في المؤسسات، ومحاولة اصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية، وكذلك إعطاء دور أكبر للمنظمات المهنية يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

دراسة (داوود، وأخرون، 2020) أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية للمصارف التجارية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية الليبية على مصداقية القوائم المالية، وقد استخدم الباحثان المنهج الاستقرائي الاستنباطي، وتمثل مجتمع الدراسة في مصرف الجمهورية والمصرف التجاري، وتم توزيع استبانة علي عينة الدراسة وتحليلها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المصارف التجارية الليبية تطبق وبشكل كبير مبادئ حوكمة الشركات، بالإضافة الى أن التطبيق لمبادئ الحوكمة له تأثير إيجابي على مصداقية البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، مع وجود بعض القصور مثل عدم الافصاح عن الثبات في الاجراءات المحاسبية في القوائم المالية، وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها العمل على تطوير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية الليبية للاستفادة منها في التنمية ومكافحة الفساد المالي والاداري، وكذلك العمل على زيادة مستوى الشفافية في التقارير المرفقة بالقوائم المالية لتشمل الإفصاح عن الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة ومدى ثباتها من سنة لأخرى.

دراسة(البرغثي، 2018) مدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمصارف التجارية الليبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمصارف التجارية الليبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مع عرض لمفهوم حوكمة الشركات، أهدافها، مبادئها، وأبعادها المحاسبية، وكذلك عرض موضوع فجوة التوقعات، واعتمدت الدراسة على المنهج الإستنتاجي الاستقرائي، واستخدمت الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وتم اختيار مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المقيدين لدي مصرف ليبيا المركزي والمراجعين الداخليين بالمصارف التجارية، وقد بينت نتائج الدراسة موافقة المشاركين في الدراسة علي مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية الليبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، واهم توصياتها أن يتم وضع لائحة تضمن التزام المصارف التجارية الليبية بقواعد حوكمة الشركات على أن يتم تقييمها من قبل هيئة خاصة في سوق الاوراق المالية، وأن تتضمن هذه اللائحة ضرورة وجود لجان مراجعة التعويضات والترشيحات، ذلك لأن وجود لجان المراجعة تؤثر على استقلال المراجع والتزامه بمعايير المراجعة الدولية.

دراسة (أحمد,2017) دور حوكمة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في السودان .

تناولت الدراسة دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة, وتمثلت مشكلة الدراسة في اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بتطبيق حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في السودان, وأثرها على فجوة التوقعات في المراجعة, وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم حوكمة مهنة المراجعة, ومعرفة دور المهنة في الحد من فجوة التوقعات, وتوصلت إلى وجود علاقة بين حوكمة مهنة المراجعة وفجوة الأداء وفجوة المسؤولية وفجوة التقرير, كما أن عملية الالتزام بتطبيق مبادئ تسهم وتؤثر بشكل ايجابي في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين والمجتمع المالي، وأن وجود إطار سليم لحوكمة الشركات يسهم في تقليص فجوة التوقعات، وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية عند أداء عملية المراجعة يؤدى إلى تضييق فجوة التوقعات، وكذلك يؤدى إلى الافصاح عن كافة الاخطاء المحاسبية في القوائم المالية للشركات إلى تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة.

حوكمة الشركات وفجوة التوقعات

مصطلح حوكمة الشركات مصطلح انجليزي (Governance) و يعود الي كلمة اغريقية وتعني ربان السفينة ومهاراته في قيادة السفينة وسط الامواج والاعاصير والعواصف وهو مسمي متفق عليه من كافة الاقتصاديين، كما يطلق علي الحوكمة مسمي الحكم الرشيد، ومسمي القواعد الحاكمة للشركة واسلوب الادارة المثلي وايضا حوكمة الشركات (سليمان، واخرون ،2024).

حيث عرفت منظمة التعاون الاقتصـــادي والتنمية (OECO) حوكمـة الشـــركـات "بأنهـا مجموع العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمسـاهمين والاطراف الاخرى ذات المصـــلحة داخل الشـــركة، متضـــمناً ذلك هيكل الاهداف الموضـــوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الاهداف مع رقابة محددة ومســتمرة للأداء" (ســليمان، واخرون، 2024 ص 947)

وأشـــار المغربي (2020) إلى أن أهميـة حوكمـة الشركات برزت نتيجة للإخفاقات المالية والإدارية التي حدثت في العديد من البلدان وبعض الشـــركات الكبرى حول العالم، وأن الاهتمام بحوكمة الشركات لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وأشـــار إلى أن هذا الأمر اتجـه إلى الزيادة. ونتيجـة لـذلـك، فـإن الافتقـار إلى أدوات حوكمة الشـــركات سمح لمن هم في موقع إدارة الشركة من الداخل، سواء مجلس الإدارة أو الإدارة أو الموظفين، بإعطاء الأولوية لمصـالحهم الشـخصـية على مصـالح أصـحاب المصـلحة الآخرين مثل المسـاهمين والدائنين والموظفين والموردين وعامة الناس، وقد تبيّن أن الشركات والبلدان التي تعاني من ضعف ممارسات حوكمة الشـركات أكثر عرضـة للفضـائح والأزمات المـاليـة، لـذلـك تعتبر حوكمـة الشـــركـات من أهم العمليات الضـــرورية لتحســـين عمليات الشـــركات وضـمان الإدارة السـليمة والوفاء بالتزامات وتعهدات الشـركات لتحقيق أهدافها بطريقة قانونية واقتصـادية ســـليمة، حيث تكمن اهميتها في تقليل من المخاطر المرتبطة بالفســاد المالي والإداري، كما انها تعمل على فرض النزاهة والموضـــوعية والأمانة في الشـــركات، وتسـاهم في إعطاء الثقة للمستثمرين، كما تسـهم في تحقيق الجودة والفعـالية الرقـابيـة، كمـا تمكن المراجعين الخارجيين من أعلى درجات الاســـتقلالية والنزاهة، وتعمل على زيادة القدرة التنافسـية الدولية للشـركات المحلية وفتح أسواق جديدة..

فجوة التوقعات:

أنشـــأ المعهـد الأمريكي للمحـاســـبين القـانونيين المعتمـدين (AICPA) لجنـة معنيـة بمســـؤوليـات مراجعة الحسابات، والمعروفة أيضًا باسم لجنة كوهين، والتي حـددت أن هنـاك فجوة في التوقعـات في مهنـة مراجعة الحســابات وأن هذه الفجوة ناجمة عن وجود ســـوء فهم لدى متلقي التقارير حول طبيعة وظيفة التدقيق، خاصـــةً فيما يتعلق بالتقرير غير المشـــفوع بتحفظات الصادر عن مراجع الحسابات، وأن البعض يعتقـد أن التقرير غير المشـــفوع بتحفظـات يعني أن مراجع الحسابات يقدم تأكيدًا قاطعًا على المركز المالي للكيان، وأن نســـتنتج أن هذا هو الحال بالنســـبة للبعض. (صالح،2002م) .

واشار الكثير من الكتاب والباحثين إلى عدة تعريفات لفجوة التوقعـات في مهنـة المراجعـة نـذكر منهـا علي سبيل المثال لا للحصر ما يلي:.

عرفها Lee "بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الاداء الفعلي لـه، حيـث ترتبط تلـك الفجوة بالأداء الفعلي له للأعمال، واخفاق المراجع في أداء عمله بالشكل المطلوب"(صالح،2002م ص 6) .

وقد اختلف الكتـاب والبـاحثين في تحـديـد مكونات فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، وفي هذا الصـــدد أشـــار نور، واخرون،(2014م ص 168) إلي ان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من الاتي:

1- **فجوة المعقولية** : التي تتمثل في التباين بين توقعـات المجتمع أو مســـتخـدمي القوائم المـاليـة من المراجع، وبين ما يستطيع المراجع أداءه بصورة معقولة.

2- **فجوة الاداء** : التي تتمثـل في التبـاين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع او مســـتخدمي القوائم المالية بشـكل معقول من المراجع، وبين الاداء الفعلي له، ويمكن تقسيمها الي مكونين هما:

أ- **فجوة عـدم كفايـة او قصـــور في معايير المراجعة** "وهي الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بشـــكل معقول من المراجع، وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة" وتفســـر هـذه الفجوة علي ان

هناك نطاقا محددا لعملية المراجعة، وان المراجع يقوم بتخطيط عمله طبقاً لمعايير المراجعة التي تصـــدها وتنظمها الجمعيات المهنية للمراجعة، حينما يراها المجتمع واجبات لانهائية للمراجع اثناء قيامه بعملية المراجعة الامر الذي يخلق بينهما فجوة توقعات.

ب- **فجوة عدم كفاية او قصـــور في الاداء:** "وهي الفرق بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، وبين الاداء الفعلي له"

وتفســـر هذه الفجوة في الاختلاف بين المراجعين في التطبيق والالتزام بمعايير المراجعة التي لو لم يتم الالتزام بها لحدث كثيرا من فجوة التوقعات بين الطرفين لكن عدم التزام المراجعين بها او عدم بدلهم العناية المهنية اللازمة يولد فجوة في التوقعات.

وقسم أيضا بعض الباحثين مكونات فجوة التوقعات إلى : مكونات ترتبط بالمراجع، ومكونات اخرى ترتبط بالبيئة الخارجية.

اولا: فجوات متعلقة بالمراجع :

1- **فجوة الاداء** : تعبر عن الاختلاف بين الاداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقا لمعايير المراجعة، وبين أدائهم الفعلي (جربوع،2004م ص 24).

2- **فجوة اســـتقلال المراجع:** وعرفت لجنة (Cohen) فجوة الاستقلالية بأنها "نتيجة انحراف الســـلوك الفعلي للمراجعين عن الاســـتقلال المتوقع منهم طبقًا لقواعد السلوك المهني (رضا،2020م ص 7).

3- **فجوة التقرير:** اســـباب هذه الفجوة التي يســـاهم فيها المراجع، غموض التقرير وصـعوبة فهمه من طرف مســـتخدميه، وتنتج هـذه الفجوة عن الاختلاف القائم على ما يورده المراجع الخارجي في تقريره عن عدالة القوائم المالية، وتوقعات مستخدمي القوائم المـاليـة لفـاعليـة وشمول هـذا التقرير (رضا،2020م).

ثانيا: فجوات تتعلق بالبيئة الخارجية:

1- **فجوة المعقوليـة:** التي تتمثـل في التبـاين بين توقعات المجتمع أو مســتخدمي القوائم المالية من المراجع، وبين مـا يســتطيع المراجع أداءه بصـــورة معقولة(نور،2014م ص168).

2- **فجوة معايير المراجعة:** كما تعرف ايضـاً بفجوة قصـــور المعايير، فكلما كانت مهنة المراجعة تعتمد على الاحكام الشـــخصـــية للمراجع والتي تتفاوت وتختلف من مراجع إلى اخر، حسـب كفاءته وقدرته ومدى تدريبه، وضـــعت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير المنظمة للمهنة تكون اســـاســـا يســتند عليه المراجعون في اداء مهامهم، وذلك لزيادة موضـوعية هذه الاحكام الشـخصـية المتعلقة بعملية المراجعة(رضا،2020م ص9).

3- **فجوة المســـئوليـة القـانونيـة:** يتحمـل المراجع مســـؤوليات عديدة تجاه المجتمع المالي، منها مسـؤوليات اخلاقية تتمثل في حماية المجتمع من الغش والفســـاد، واخرى مهنية تتمثل في التزامه بالقواعد والمعايير المنظمة لمهنة المراجعة، ومســـؤوليات قانونية عليـه ان يلتزم بهـا وذلـك باتبـاع القوانين القـائمـة (رضا،2020م ص9).

دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات:

ـ تضييق فجوة التوقعات:

ان القضـاء على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة أمر يصـعب الوصـول اليه ، وهذا ما اكدت عليه معظم الدراسـات والبحوث، والتركيز اكثر على تضـييق هذه الفجوة أكثر ما يمكن، وفي هذا الصـدد تناول مزياني (2015)عرض لبعض المقترحات التي من شـأنها ان تساعد على تضييق فجوة التوقعات.

1- تدعيم استقلالية المراجع الخارجي:

من أجل تطوير وتعزيز اسـتقلالية مراجع الحسـابات، من الضروري التركيز على العناصر المتعلقة باستقلالية

مراجع الحسابات. وهذه العناصر هي جميع الجوانب التنظيمية لمهنة مراجعة الحسابات وعلاقتها بالكيان والتي من شأنها تعزيز استقلالية مراجع الحسابات. وفي هذا السياق، يوصى بأن يتم تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل لجنة التدقيق لفترة زمنية مقبولة لا تؤثر سلباً على كفاءة التدقيق وظروف عمل المراجع. ولتعزيز استقلالية مراجع الحسابات، ينبغي فصل عملية مراجعة الحسابات عن الأعمال الأخرى التي تقوم بها شركة مراجعة الحسابات، وينبغي منع المصالح الشخصية الناشئة عن الأعمال الأخرى من التأثير على الرأي النهائي لمراجع الحسابات.، وفي هذا الصدد، توصلت عدة دراسات إلى أن تعليمات الاستقلالية الواردة في قانون Sarbanes-Oxley توفر شروطاً مواتية تحد من سيطرة الأطراف ذات المصلحة على مراجع الحسابات من خلال تعيين لجنة مراجعة حسابات العميل للإشراف على جميع المسائل المتعلقة بتعيين مراجع الحسابات ومتابعة أعمال المراجعة حيث أنها تتعلق بالحفاظ على الاستقلالية الظاهرية لمراجع الحسابات من خلال منع العلاقات الشخصية بين مراجع الحسابات والعميل، وحيث أن هذه التعليمات كما وردت تساهم في تحقيق الاستقلالية الجوهرية (الموضوعية) لمراجع الحسابات من خلال منع العلاقات الشخصية بين مراجع الحسابات والعميل. والخلاصة أنها تساهم في تضييق فجوة التوقعات القائمة بين المستثمرين ومراجع الحسابات، ومما لا شك فيه أن إنشاء هيئة مهنية مستقلة تضمن تأهيل مراجعي الحسابات والإشراف عليهم وتوجيههم سيحمي ويعزز استقلاليتهم، خاصة في ظل الصلاحيات القانونية التي يتمتعون بها. ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال قيام الدولة بتنظيم وتأهيل مهنة التدقيق من خلال إنشاء هيئة مختلطة مستقلة تتولى بالتعاون مع الهيئة المهنية لمراجعي الحسابات صياغة القوانين والوثائق التنظيمية التي تحدد الضوابط الواجب مراعاتها من قبل مراجعي الحسابات وشركات التدقيق والعلاقة بينهما فيما يتعلق بإنجاز أعمال التدقيق وتقديم الخدمات الأخرى لعملاء التدقيق وغيرهم. ولا يمكن تحقيق ذلك دون أن تتولى الدولة مهمة تنظيم وتأهيل مهنة مراجعة الحسابات..

2- تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة:

تسعى منظمات التدقيق والمحاسبة المهنية باستمرار إلى إعادة تطوير وتنظيم أعمال التدقيق التي تقوم بها، وهو واجب هذه المنظمات لفرض الرقابة الذاتية وتحسين جودة الأداء المهني في عمليات التدقيق والمساءلة المهنية لمراجعي الحسابات، وهذا بدوره يزيد من الثقة في عملهم، ولكن هذا الدور يتم إيصاله بشكل جيد إلى الجمهور الذي يستفيد من خدمات التدقيق. ولتحقيق هذه الغاية، يتعين على هذه المنظمات وضع معايير لمراجعة الحسابات ومدونات سلوك مهنية ومراقبة امتثال الممارسين من خلال برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لشركات مراجعة الحسابات ووضع نظم لمعاقبة الشركات التي لا تمتثل لهذه المعايير. وبالإضافة إلى ذلك، فإن امتثال جميع مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق ومدونات قواعد السلوك المهني سيدعم استقلالية مراجعي الحسابات من خلال تقليل احتمالية استبدال الإدارة لمراجعي الحسابات والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي حيث تستخدم الإدارة عدة مراجعي حسابات للحصول على رأي معين في البيانات المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن إنشاء الهيئات المهنية لبرامج مراقبة الجودة ونظم المساءلة الصارمة ينعكس إيجاباً على جودة الأداء ويسهم في إرضاء المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات. وفي إطار سعيه لتحسين جودة خدمات التدقيق، أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين ثلاثة مراكز خاصة لجودة التدقيق بالإضافة إلى التطوير المستمر لكفاءة مراجعي الحسابات وتحسينها من خلال التعلم في الجامعات والمعاهد، ولذلك يجب على الهيئات المهنية

أن تعمل باستمرار على تحسين معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات والحرص على التعلم المستمر لمواكبة تطور المهنة.

3- دراسة توقعات المجتمع وتلبية التوقعات:

يدرك العاملون في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات حق المستفيدين في تحديد متطلباتهم وأهمية قيام مراجعي الحسابات بدراسة هذه المتطلبات ومحاولة تلبيتها كجزء من خطة متكاملة لإعداد التقارير المالية ومراجعة الحسابات. ويرى مؤيدو هذا الاتجاه أنه يجب على مراجعي الحسابات قبول دورهم المتوقع وتحمل المزيد من المسؤولية من أجل تلبية توقعات المستفيدين من تقرير المراجعة. وإذا كان من المتوقع أن يتحمل مراجعو الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن مدى وفاء الكيان بالتزاماته الاجتماعية والبيئية والإفصاح عن ذلك في البيانات المالية، فيجب عليهم قبول هذه المسؤولية وإدراجها في نطاق عملهم ومراعاتها في البيانات المالية، اي ينبغي إعادة تحديد دور مراجع الحسابات ومسؤولياته في كل مرة استناداً إلى نتائج استعراض توقعات المستفيدين، وبعد تحديد من هم المستفيدون من تقرير مراجعة الحسابات والبيانات المالية ومن هم المستفيدون من هذه التقارير، وهنا ينبغي على مراجع الحسابات أن ينظر في متطلبات واحتياجات المستفيدين وتوقعاتهم من عملية مراجعة الحسابات، ومن ثم النظر في هذه الاحتياجات وتقليل فجوة التوقعات من خلال اقتراح طرق لتلبية هذه الاحتياجات.

4- تنمية وتفعيل البعدين التعليمي والإتصالي في بيئة المراجعة:

لا تكفي دراسة توقعات المجتمع والسعي لتلبية توقعاته لمعالجة مشكلة فجوة التوقعات ما لم تصاحبها جهود أخرى للحد من التوقعات المبالغ فيها لمستخدمي البيانات المالية أو الحد منها بهدف تضييق فجوة المعقولية، وينبغي أن تدرك مهنة مراجعة الحسابات أنه من غير المعقول تلبية جميع التوقعات والمطالب، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال تثقيف المستخدمين وتوعيتهم بما يمكن لمراجعي الحسابات القيام به وما لا يمكنهم القيام به بسبب التكاليف الباهظة التي ينطوي عليها ذلك.

ويتمثل الدور الرئيسي للهيئات المهنية في إزالة الغموض فيما يتعلق بأهداف ومحددات عملية المراجعة والتأكد من استخدام تقرير المراجعة بعبارات واضحة ومحددة طوال فترة إعداده، وأن يتم عرض طبيعة وأهداف عملية المراجعة ودور مراجع الحسابات ومسائل المسؤولية وأن يتم تعريف المصطلحات المستخدمة في التقرير بوضوح ومما لا شك فيه أن تحسين التواصل والتنسيق بين مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين من شأنه أن يلعب دوراً مهماً في تقليص فجوة التوقعات، إذا كان عنصراً أساسياً في الخطة الاستراتيجية التي يتبناها جميع مراجعي الحسابات لتلبية احتياجات المستفيدين من الخدمة.

ـ دعم استقلال المراجع الخارجي :

1- اهمية استقلال المراجع الخارجي

تُعد استقلالية المدقق الخارجي من أهم خصائص عملية التدقيق في الإبلاغ عن موثوقية التقارير المالية للشركة، وفي حين أن المهارات والخبرة المطلوبة لاكتشاف الحيل والأخطاء هي من بين الخصائص التي يتوقع أن يباشرها معظم المدققين الخارجيين أو شركات التدقيق، فإن الأخطاء والقدرة على الإفصاح عنها في التقرير أو الإصرار على إجراء التصحيحات على الحسابات التي يجب إجراؤها تعتبر من مهمة التدقيق. وبالتالي فإن الاستقلالية تتطلب أن يكون المدقق الخارجي متحرراً من التحيز وخالياً من المصالح الشخصية وتضارب المصالح، بالإضافة إلى تحرره من كافة الضغوط المختلفة التي قد تؤدي إلى عدم قدرة المدقق الخارجي على القيام بعملية التدقيق بطريقة مستقلة. لذلك تعتبر الاستقلالية من الأمور الأساسية لمراجع الحسابات الخارجي باعتبارها من المتطلبات الرئيسية للقيام بعملية التدقيق، فحيث لا يتمتع

المراجع الخارجي بالاستقلالية فإن رأيه المهني لا يضيف قيمة للقوائم المالية. لذلك تعتبر الاستقلالية حجر الزاوية في عملية المراجعة الخارجية للحسابات، والأسباب في ذلك منطقية. يؤمن الكثير من الناس بأهمية الاستقلالية في المراجعة الخارجية للبنود المختارة، لأنها تشير إلى إمكانية إخفاء إدارة النشاط في كثير من الأحيان لبعض المعلومات المالية ذات الصلة بتلك المناسبات أو عرضها بطريقة غير عادلة باستخدام القوائم، وبالتالي فإن المراجعة الخارجية قد برزت للحاجة إلى وجود نظام خارجي مستقل للتحقق من مصداقية تلك المعلومات من خلال تنفيذ عملية المراجعة الخارجية. ويضفي هذا المفهوم أو النظام الخارجي المستقل المصداقية والموثوقية على القوائم المالية للمشهد الاقتصادي من خلال الآراء الفنية التي يصدرها، بحيث يمكن لمستخدمي هذه المعلومات الاعتماد عليها عند اتخاذ قرارات الاستثمار. وتعترف الهيئات المهنية الأنجلو-أمريكية والعديد من هيئات التكريم الوطنية بأهمية الاستقلالية سواءً الجوهرية أو الظاهرية، وتوضح ذلك في العديد من القوائم واللوائح ذات العلاقات الخارجية(الملهوف، 2014).

2- دور مبدا الافصاح والشفافية في دعم استقلال المراجع الخارجي:

إن مبادئ الإفصاح والشفافية هي أحد مبادئ حوكمة الشركات التي نشرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، والتي تنص على أن إطار حوكمة الشركات يجب أن يؤكد على الإفصاح الفوري والدقيق عن جميع البيانات المتعلقة بالمسائل الجوهرية للشركة، بما في ذلك أدائها وملكيتها ومركزها المالي والرقابة عليها وأن يتم إجراء تدقيق خارجي مستقل سنويًا من قبل مراجعي حسابات مستقلين ومختصين ومؤهلين يمكنهم تقديم ضمانات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات المالية ت، وتنص مبادئ الرقابة على مراجعي الحسابات، التي نشرتها المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية في عام 2002، بشكل عام على أن الرقابة الفعالة على مراجعي الحسابات تشمل, آليات لإثبات أن المنظمات ذات المصلحة العامة توفر رقابة على الجودة والتنفيذ والمعايير الأخلاقية المستخدمة في ولاياتها القضائية، وآليات لمراجعة جودة بيئة الرقابة، وأن الرقابة الفعالة على مراجعي الحسابات تتطلب أيضًا من مراجعي الحسابات يجب أن يعمل هذا النوع من هيئات الرقابة على مراجعي الحسابات من أجل المصلحة العامة، وأن يكون لديها عدد كافٍ من الأعضاء، وأن يكون لديها تشريع مناسب يحدد مسؤولياتها وصلاحياتها، وأن يكون لديها تمويل كافٍ لضمان عدم خضوعها لسيطرة مهنة التدقيق والقيام بهذه المسؤوليات، وحيثما تعمل مهنة التدقيق كهيئة رقابية، يجب أن تكون مستقلة يجب أن تخضع مهنة التدقيق للإشراف من قبل هيئة مستقلة، ومما سبق نرى بوضوح مدى الاجراءات التي تفرضها حوكمة الشركات من خلال مبدا الافصاح والشفافية للتأكد من استقلالية المراجع وهيئة الاشراف التي تم اخضاعها ايضا لإشراف هيئه مستقلة، مما يدل على مدى الحرص على توفير اكبر قدر من الاستقلالية والحياد للمراجع ولعملية المراجعة، وبناءاً على هذا وانسجاماً مع مبادئ حوكمة الشركات فقد ادخلت كثير من الدول اجراءات لتحسين استقلال المراجعين وتشديد قابليتهم للمساءلة امام المساهمين (خليل،2009).

3- دور لجنة المراجعة في دعم استقلال وحياد المراجع:

لجنة التدقيق هي لجنة تم إنشاؤها لمساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته الرقابية. وهناك اتجاه متزايد نحو تفويض المراجعة المستقلة والإشراف على عملية إعداد البيانات المالية للشركة ونظم الرقابة الداخلية وتعيين مراجعي الحسابات الخارجيين المستقلين إلى لجنة مراجعة الحسابات، وهي لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة، على أن يتم التعيين الفعلي لمراجعي الحسابات الخارجيين من قبل لجنة مراجعة

الحسابات المستقلة أو لجنة معادلة لها تابعة لمجلس الإدارة أو لجنة معادلة لها، أو بشكل متزايد من قبل المساهمين مباشرة.

ويرى (مخائيل، 2005) فإن لجنة المراجعة لها دور هام في حوكمة الشركات، وهذه اللجنة يجب ان يكون لها لائحة تحدد نطاق مسئولياتها وكيفية تنفيذها، فحوكمة الشركات بينت ان المسئولية النهائية على المراجع الخارجي امام مجلس الادارة ولجنة المراجعة، وأن الصلاحية في اختيار وتقييم المراجعين تكون لمجلس الادارة، وللجنة المراجعة، وكذلك تحدد الحوكمة مسئوليات لجنة المراجعة بشأن استقلال المراجع الخارجي.

وينبغي أن تكون معايير استقلالية مراجع الحسابات إطاراً من المبادئ المدعومة بمجموعة من المحاذير والقيود والسياسات وغيرها من إجراءات الإفصاح والشفافية التي تعالج، كحد أدنى، المسائل التي تهدد استقلالية مراجع الحسابات، مثل المكاسب الشخصية والترويج الذاتي والذرائع والعادات والإكراه والضغط والتخويف. تُعرّف لجنة التدقيق، أو هيئة معادلة لها، بشكل عام على أنها الهيئة المسؤولة عن الإشراف على أنشطة التدقيق، وينبغي أن تكون مسؤولة عن الإشراف على العلاقة العامة مع مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، بما في ذلك طبيعة الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي يقدمها مراجع الحسابات للشركة.، وقد يؤدي تقديم هذه الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين إلى تقويض استقلاليتهم ويجعل لجان مراجعة الحسابات وهيئات الرقابة تراجع عملهم. ولمعالجة هذه الحوافز الضارة، يشترط عدد من الولايات القضائية الآن الكشف عن الأتعاب المدفوعة لمراجع الحسابات الخارجي مقابل الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات. ومن الأمثلة على الأحكام الأخرى التي تعزز استقلالية مراجعي الحسابات ما يلي (OECD 2004).

1- الحظر التام أو التقييد الشديد لطبيعة الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات التي يؤديها مراجعو الحسابات للعملاء الذين يؤدون لهم أعمال المراجعة.

2- التغيير الاجباري لمراجع الحسابات عن طريق تغيير الشركاء أو، في بعض الحالات، شركة التدقيق نفسها.

3- حظر مؤقت على الشركة الخاضعة للتدقيق من استخدام مدقق الحسابات السابق.

4- يحظر على مدققي الحسابات وأقاربهم لعب دور مالي أو شغل منصب إداري في الشركة الخاضعة للتدقيق.

5- وتقوم بعض الدول بتطبيق المزيد من التنظيم المباشر من خلال الحد من نسبة إيرادات الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات التي يتلقاها مراجع الحسابات من عميل معين أو من خلال الحد من إجمالي نسبة إيرادات مراجع الحسابات التي يتلقاها من عميل واحد.

وتشير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين ينبغي أن يكونوا مسؤولين أمام المساهمين وينبغي أن يمارسوا كل العناية الواجبة والمهنية في عملية التدقيق، وتوصي بأن تكون هناك لجنة تدقيق مستقلة تابعة لمجلس الإدارة أو ما يعادلها، أو كممارسة جيدة، يوصى بأن يتم تعيين مراجع حسابات مباشرة من قبل الاجتماع العام للمساهمين. (OECD 2004).

- جودة المراجعة واداء المراجع :

يشير مصطلح جودة المراجعة (Audit Quality) إلى الخصائص التي تميز الحكم المهني لمراجع الحسابات الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية ضمن القيود والضوابط والقيود التي تفرضها الأنشطة الاقتصادية لبيئة التدقيق.، يركز هذا المفهوم على تلبية احتياجات

مستخدمي البيانات المالية، وتلبية تلك الاحتياجات هو هدف الجودة والنقطة المرجعية الأساسية لتطوير وتحسين الرأي المهني لمراجع الحسابات، بالقدر الذي تسمح به القيود العملية والاقتصادية، وباستخدام إشباع احتياجات مستخدمي البيانات المالية كمعيار لجودة مراجعة الحسابات، سيركز مراجعو الحسابات ومهنة مراجعة الحسابات على تلبية احتياجات هؤلاء المستخدمين وسيسعون باستمرار إلى تعديل معاييرهم المهنية لتلبية هذه الاحتياجات، مما يتيح تلبية توقعات مستخدمي البيانات المالية ويساهم في سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه مستخدمو البيانات المالية، وبالتالي زيادة الرضا بالإضافة إلى ذلك، من خلال ربط الجودة بإشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، تصبح عملية تحقيق الجودة مستمرة كلما تغيرت هذه الاحتياجات أو زادت، مما يجعل الجودة مفهوماً ديناميكياً (أبو العزم، 2000).

ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2004)، فإن جودة المعلومات التي يتم الكشف عنها تعتمد على جودة الإفصاحات المحاسبية والمالية وغير المالية. وإذا كانت المعايير المطبقة ذات جودة عالية، فإن قدرة المستثمرين على التدقيق في الشركات يمكن أن تتعزز إلى حد كبير من خلال توفير تقارير موثوقة.، وتدعم مبادئ الحوكمة وضع معايير عالية الجودة ومعترف بها دوليًا يمكن أن تعزز الشفافية وقابلية المقارنة بين البلدان في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى. كما تؤكد على ضرورة إجراء مراجعة خارجية سنوية مستقلة للحسابات من قبل مراجع حسابات خارجي مؤهل وكفء يستطيع تقديم ضمانات موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات المالية تعرض بشكل عادل، من جميع النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة ونتائج عملياتها، وتؤكد على ضرورة تحسين بيئة الرقابة وبالتالي جودة رأي مراجع الحسابات بشأن إعداد وعرض البيانات المالية، مما يساهم في تحسين بيئة الرقابة وبالتالي جودة المراجعة.

واشارت دراسة محمد (2005) إلى اثر المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، حيث تمثل مهنة المراجعة الداخلية احد ركائز ومقومات واطار حوكمة الشركات، ومن هنا اصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الاداء المهني للمراجعة الداخلية بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لاطار حوكمة الشركات، فقد تزايد الاهتمام بهذا التوجه أثر تفجر مشاكل الازمة المالية لدول شرق اسيا في التسعينيات ومشاكل انهيار العديد من المنضمات وفقدان العديد من المساهمين واصحاب المصالح لمليارات الدولارات نتيجة فساد المال المنسوب الي الادارات العليا لتلك المنظمات حيث اثرت تلك الاحداث على توجيه الادب المحاسبي للمزيد من الاهتمام بدارسة سبل الارتقاء بمستوى الاداء المهني للمراجعين الداخليين.

ويحدد جربوع (2004) العوامل التالية بوصفها أهم العوامل التي حددها المراجعون على أنها تضعف جودة أداء مراجعة الحسابات

1- تنافس المراجعين مع بعضهم البعض للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو الاحتفاظ بعمليات المراجعة الحالية.

2- تؤدي المنافسة إلى انخفاض رسوم المراجعة التي لا تتناسب مع جهد المراجعة.

3- تقديم خدمات أخرى لعملاء المراجعة برسوم أقل من أجل إرضائهم وضمان إعادة تعيينهم.

4- اتخاذ موقف متساهل تجاه العميل نتيجة لتصور مراجع الحسابات عدم الرضا عن وضع العميل.

- زيادة ثقة المجتمع المالي بدور المراجع الخارجي.

1- ثقة المجتمع المالي بدور المراجع الخارجي

في بعض الدول، تعكس الانتقادات الواسعة النطاق لشركات المراجعة وما يتبعها من دعاوى قضائية الاختلاف بين معتقدات وتصورات مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات وبين معتقدات وتصورات مراجع

الحسابات نفسه فيما يتعلق بهذه المسؤوليات، مما يؤدي إلى ظهور ما يسمى بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية، ويمكن القول إن هذه الفجوة تؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية في الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة مما ينعكس على ثقتهم في البيانات المالية كمصدر أساسي للمعلومات في عمليات اتخاذ القرار(المليحي،2005).

وان الفجوة بين ما يتوقعه المستثمرون من دور لمراجع الحسابات وبين الدور الذي يؤديه المراجع فعلا، اضافة إلى عدم لجوء المستثمرين إلى المراجعين الا اذا كانت شركاتهم تعاني من مشاكل مالية او تحقق خسائر وهذا يعتبر مؤشرا على عدم وضوح دور المراجع، وكلما كان دوره غير واضح كلما اعتبره الكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية مسئولاً عن اشياء تخرج عن نطاق مسئوليته المهنية المتعارف عليها بين المراجعين، وينكر المراجع مسئوليته عنها، ولعل ذلك هو اهم الاسباب في معظم الحالات التي تم اللجوء فيها الي القضاء ضد المراجعين، وازياد ارتفاع القضايا المرفوعة ضد المراجعين في السنوات الاخيرة، ويمكن تشخيص المشكلة في كل حالة بأنها اما الكفاءة المهنية او ازمة ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة، او تخوف المهنة من تعرضها للهجوم عليها، وعلى الرغم من ان التركيز في كل مشكلة من هذه المشاكل مختلفة الى حد ما، الا انها جميعا تعكس فكرة واحدة مفادها ان مهنة المحاسبة والمراجعة قد فشلت في تحديد الدور الذي يتوقعه المجتمع منها ان تلعبه (جربوع،2004).

2- دور مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز ثقة المجتمع المالي بالمراجع الخارجي.

يُنظر إلى حوكمة الشركات على أنها ميثاق ينظم أنشطة الإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين. وهذا هو أحد أسباب الاهتمام المتزايد بالحوكمة على المستويين الدولي والإقليمي على حد سواء، والسعي إلى استعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير المالية. ولتحقيق هذه الغاية، أصدر عدد من الهيئات المهنية ومجلس أسواق المال وبورصة نيوارك للأوراق المالية مجموعة من متطلبات حوكمة الشركات لمنع تكرار الأزمة المالية والتخفيف من حدتها واستعادة ثقة المجتمع المالي في الإبلاغ المالي (أبو العزم، 2000).

كما اشار القشي، واخرون (2006) الى اعادة الثقة للمستثمر من خلال تعزيز محاسبة الشركات وتقوية الحوكمة قام سوق الاوراق المالية وسوق نيويورك بتعديل معايير ادراج الشركات من خلال اصدار معيار 99 (SAS no. 99) وركز بشكل رئيسي على جعل لجنة مراجعة الشركة مسئولة وبشكل كامل عن مراقبة المراجع الخارجي واعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط واتعاب اعمال المراجعة والعمال الاخرى، ولذا يطلب من لجان المراجعة الالتزام بمسئوليتهم كاملةً، وذلك من خلال تأديتهم لعدد من المهام التي تعزز من ثقة المستمر منها ما يلي :

1- وضع خطة عمل مكتوبة تتضمن أهداف اللجنة، بما في ذلك مساعدة مجلس الإدارة في التحقق من دقة البيانات المالية، وعدم مخالفة البيانات المالية للقوانين المقررة، واستقلالية وكفاية وفعالية وظائف مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين.

2- تقييم تقرير مراجع الحسابات الخارجي، بما في ذلك وصف شامل لإجراءات الرقابة الداخلية للشركة مرة واحدة على الأقل سنوياً.

3- مناقشة البيانات المالية الفصلية والسنوية مع كل من الإدارة ومراجعي الحسابات المستقلين، بما في ذلك الآليات المتبعة في عملية الإفصاح.

4- تنظيم اجتماعات مع الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين واجتماعات منفصلة مع الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين لتمكين لجنة التدقيق من تفعيل ملاحظاتها.

5- دعم إدارة المخاطر. يجب أن تناقش لجنة التدقيق مع كل من المدققين الداخلي والخارجي الآليات التي تتبعها الشركة لإدارة المخاطر المالية المتعددة التي

تواجهها والإجراءات المتخذة لتقليل هذه المخاطر ضمن السياسات والتعليمات التي تضعها الشركة.

6- مراجعة القضايا المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة الشركة لها. وهنا، ينبغي على اللجنة مراجعة المشاكل التي واجهت المدقق الخارجي أثناء عمله.

7- ينبغي على لجنة المراجعة وضع وتفعيل سياسة بشأن الاستماع إلى موظفي الشركة الخاضعة للمراجعة والإفصاح عنهم، مع إدراكها أنهم قد يسعون للحصول على مناصب مرموقة في الشركة الخاضعة للمراجعة.

واشار عيسى،(2008) ان هناك علاقة تكاملية بين أصحاب المصلحة في الحوكمة، ممثلين في مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات الداخليين ومراجعي الحسابات الخارجيين ولجنة مراجعة الحسابات، تنعكس على جودة حوكمة الشركات. فعلى سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية لمراجعة الحسابات من مراجع الحسابات الخارجي أن يتواصل مع أصحاب المصلحة الآخرين في الحوكمة بشأن المسائل الرئيسية التي تحتاج إلى اهتمامهم في أداء أعمال مراجعة الحسابات، وهذه العلاقة التكاملية تؤدي حتماً إلى ثقة المجتمع المالي في الدور الذي يؤديه مراجع الحسابات الخارجي، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في الدور الذي يؤديه مراجع الحسابات الخارجي.

- تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في ليبيا :

يشير داوود وآخرون (2020) إلى أن مفهوم حوكمة الشركات في ليبيا قد ظهر مؤخرًا تحت اسم حوكمة الشركات والحوكمة الرشيدة، ولكن المفهوم المقبول عمومًا هو حوكمة الشركات. ويذكر المؤلفان أن الهيئات التنظيمية المختلفة، بما في ذلك مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية، لها مصلحة في تبني هذا المفهوم:

أ-

دور مصرف ليبيا المركزي في إدخال مفهوم حوكمة الشركات في إدارة المصارف يقوم مصرف ليبيا المركزي بالإشراف على المصارف من خلال أربع طرق (الإشراف من خلال البيانات والتقارير؛ والإشراف من خلال الإشراف المباشر؛ والإشراف من خلال القوانين والتوجيهات واللوائح؛ والإشراف من خلال الترخيص)، ويتمثل دور مصرف ليبيا المركزي في إدخال مفهوم حوكمة الشركات فيما يلي:

1- قانون المصارف رقم (1) لسنة 2005 المعدل بالقانون (46) لسنة 2012 الصادر عن المجلس الوطني الانتقالي، وقد نصت المادة الخامسة /ثانيا/ البند 3/ وذلك لتحقيق وظائف المصرف المركزي أن يقوم بمراقبة الهيئات المصرفية والاشراف عليها بما يكفل سلامة مركزها المالي، ومراقبة كفاءة ادائها والمحافظة على حقوق المودعين والمتعاملين معها، كما نصت المادة الخامسة والخمسون / اولا/ وثانيا/ يخضع لرقابة مصرف ليبيا المركزي جميع المصارف في ليبيا ومن ضمنها المصارف التجارية من خلال الاتفاقيات الخاصة بإنشاء بعض المصارف، وقام المركزي باتخاذ مجموعة من الاجراءات والتدابير التي تدعم مفهوم حوكمة الشركات في المصارف، من خلال تأسيس مراجعة داخلية تابعة لمجلس الادارة وتحت اشراف مباشر من لجنة المراجعة في مجلس الادارة، وكذلك تأسيس وحدة الامتثال وادارة المخاطر المرتبطة بالعمليات التشغيلية والائتمان والسوق، و استخدام اسس جديدة لتصنيف الديون تتماشى مع المعايير الدولية وتطوير نماذج جديدة لاحتساب ملاءة راس المال وبما يتناسب مع متطلبات اتفاقية بازل 2.

2- اصدار كتيب الحكم المؤسسي بموجب رسالة المصرف المركزي رقم أ.ر.م.ن.(97_2005)،وفي 2008/12/15 ألزم نائب المحافظ بضرورة التقييد التام بتنفيذ التعليمات التي تضمنتها المنشورات والرسائل الدورية الصادرة عن ادارة الرقابة على المصارف، وذلك ان هذه الاجراءات محل تفتيش من قبل المصرف المركزي، وسيتم تحميل المصرف بجميع المسؤوليات القانونية من عدم الالتزام بهذه التعليمات،

كما اكد المحافظ على ان هذا الكتيب لا يعتبر بديلا عن القانون رقم (1) لسنة 2005 وذلك في الوقت قبل تعديله سنة 2012 بالقانون رقم (46).

3- اعتماد دليل الحوكمة عن طريق اصدار القرار رقم (20) لسنة 2010 ، والذي يقضي باعتماد دليل الحوكمة، والذي يعتبر مكملاً لكتيب الحكم المؤسسي والقوانين السابقة، والذي طالب فيه بتنفيذ البنود الواردة في الدليل، والتي كانت تحدد الاجراءات والجوانب القانونية التي يجب ان تنفذها المصارف التجارية فيما يتعلق بكل من (حقوق المساهمين – مجلس الادارة – اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة – الافصاح – ومتطلبات اخري) كما تم إلزام المصارف بضرورة العمل بهذا الدليل واستصدار القرارات التنفيذية بهذا الخصوص .

ب-دور سوق الاوراق المالية الليبي في تبني مفهوم حوكمة الشركات وطالب التزام الشركات بتبني مفهوم حوكمة الشركات واصدار ارشاد بذلك من ضمن تشريعات سوق الاوراق المالية، والذي نص على قواعد الحوكمة، وشمل حقوق المساهمين مسئوليات مجلس الادارة والافصاح والشفافية، الا ان سوق الاوراق المالية الليبي الي الان يعتبر في فعال، نظرا لضعف الشركات التي دخلت إلى السوق، و قلة عددها، بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية السياسية التي تمر بها البلاد مند عام 2011 إلى الان، ويعتبر المناخ الاقتصادي في غير مساعد في عمليات الاستثمار وتداول الاسهم في السوق، بالإضافة إلى اسباب ادارية وهيكلية اخرى تتعلق بالسوق نفسه، وقد تم انشاء السوق الليبي وفقا للقرار رقم (134) لسنة 2006 ، وقد عد السوق من ضمن قواعده وتشريعاته تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

ت-المتغيرات الاقتصادية المتعلقة بحوكمة الشركات، لقد ساعدت مجموعة من المتغيرات الاقتصادية على تطوير وتعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وهي صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية (سوق الاوراق المالية الليبي،2007).

- علاقة الخصخصة بحوكمة الشركات: تؤثر الخصخصة ايجابيا في حوكمة الشركات من خلال محاولة مكافحة الفساد والرفع من مستويات الربحية، وبدأت ليبيا في اتخاذ خطوات نحو الخصخصة ابتداءً من سنة 2000، ولكن التحول يعتبر بطئ جدا، ولهذا لا يمكن ان نحكم علي نوعية الحوكمة وتأثيرها على الخصخصة او العكس في ليبيا.
- علاقة الاستثمار الأجنبي بحوكمة الشركات : تعمل حوكم الشركات على جذب الاستثمارات الاجنبية، لما لها من دور في ادارة الشركات بشكل مسؤول وعدم تعرض اموال المستثمرين لسوء الادارة وذلك لان المستثمر يرغب في بيئة استثمارية مستقرة، كما تعتبر ليبيا مراقبا لذى منظمة التجارية العالمية بعدما تحصلت من المجلس العام للمنظمة علي الضوء الاخضر سنة 2004، وما تسعى له من تحرير في تجارة الخدمات، والانضمام الى منظمة التجارة العالمية، فأن هذا الامر يجبرها على تطبيق الاعراف الدولية، والذي يظهر اهمية حوكمة الشركات في البيئة الليبية، وكذلك تعتبر ليبيا عضوا في البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وهناك مجموعة من الاتفاقيات والمشاورات والبرامج بينها وبين صندوق النقد الدولي، الا أن عمل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي لا يزال غير كافي في مجال تقييم حوكمة الشركات وتقييم معايير المحاسبة والمراجعة التي تحتاجها ليبيا.

وأشار السيد زايد في استطلاعه لعام 2019 إلى أن المصرف الليبي للاستثمار الخارجي هو المصرف التجاري الأكثر التزامًا بدليل الحوكمة الصادر عن مصرف ليبيا المركزي. وذلك لأن مجال عمل المصرف الليبي للاستثمار الخارجي يتعلق بتعاملاته مع المؤسسات المالية والاقتصادية والاستثمارية الدولية التي لها اهتمام بتطبيق الحوكمة، كما أنه يعتبر الحوكمة

شـرطاً في تعاملاته مع المؤسـسـات النظيرة له. وقد أصـدر المصـرف الليبي للاسـتثمار الخارجي عددا من القرارات المتعلقة بتعزيز القواعد والضـوابط الإشـرافية والرقابية، والالتزام بمعايير الشـفافية والإفصـاح وتوفير المعلومات، وتطبيق توصيات لجنة بازل بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ورأس المال، وتحسـين أداء موظفي المصـرف بالإضـافة إلى أن بعض المؤسسات العامة مثل المؤسسة الليبية للاستثمار رغم أن مجال عملها مرتبط بالتعامل مع المؤسـسـات المالية والاسـتثمارية الدولية المتعلقة بتطبيق الحوكمة وتعتبر شـرطا في التعامل مع المؤسـسـات النظيرة، إلا أن غياب الحوكمة صـاحبها فسـاد مالي وإداري كما هو الحال في المصـارف الأجنبية غابت الحوكمة كنموذج تكاملي لأن اهتمامها كان ضـعيفا ومقتصـرا على إعادة هيكلة الإدارة من حيث وجود مجلس أمانة يمثل الهيئة الإشـرافية ومجلس إدارة يهتم بالجانب التنفيذي للأعمال، أما في حالة البنوك الأجنبية فقد غابت الحوكمة كنموذج تكاملي ، والجدير بالذكران القانون رقم (3) لسنة 2005 بشأن الإشراف والرقابة على شركات التأمين يشترط أن يضم مجلس الإدارة عضوين من الإدارة التنفيذية للشـركة، أحدهما مسـؤول عن الشـؤون المالية، وهو ما لا يتم فصـله عن المسـتويين الإشـرافي والتنفيذي كما تقتضـيه قواعد الحوكمة، وبالتالي يعد من أهم هذه واحدة من أهم المخالفات لقواعد الحوكمة..

الدارسة العملية :

منهج الدراسة:-

إسـتخدمت هذه الدراسـة المنهج الوصـفي التحليلي، وذلك لتحليل وتوصـيف المتغيرات موضـوع الدراسـة ، ومن خلال الإجابات المختلفة لمجتمع الدراسـة على العبارات التي تضـمنتها أداة الدراسة (الاستبانة) بهدف معرفة دور حوكمـة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المـراجعة، وقد إستخدم هذا المنهج أيضـاً من أجل جمع البيانات وتحليلها، كونه يعتمد بدرجة كبيرة على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي موجودة في الواقع، والتعبير عنها تعبيراً كيفياً وكمياً وتفصـيل جوانبها المختلفة وصـفاً دقيقاً وشاملاً ..

مجتمع الدراسة :-

يتكون مجتمع هذه الدراسة من المراجعين والمحاسبين في ليبيا المقيدين في سجلات مصرف ليبيا المركزي، البالغ عددهم (36) عضو ، وقد تم إستخدام أسلوب الحصر الشامل، وذلك نظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة.

مصادر جمع البيانات:-

المصـادر الثانوية :لمعالجة الإطار النظري للدراسـة تم إسـتخدام عدد من مصـادر البيانات الثانوية، والتي تتمثل في مجموعة من الكتب والمراجع العربية ذات العلاقة بالإضـافة إلي إسـتخدام الدوريات والمقالات والتقارير والدراسـات السـابقة التي تناولت موضوع الدراسة .

المصادر الأولية :-.لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة ، تم اللجوء إلي جمع البيانات الاولية من خلال الإسـتبانة كأداة رئيسـية للدراسـة ،خصـصـت لهذا الغرض، وتم توزيعها على مفردات مجتمع الدراسة

4.2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات:-

إستخدمت الدراسة الإختبارات المتوفرة في برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) كما يلي:-

1- التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة البحث.
2- المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الإستبانة, للتعرف على الإستجابة العامة للفقرة, وترتيب الفقرات من حيث التطبيق لأفراد عينة البحث.
3- الإنحراف المعياري.
4- معامل الإرتباط كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha Coefficient) لمعرفة ثبات أداة القياس .
5- إختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample t-test) . يستخدم لإختبار فقـرات كل مجال من مجالات الإستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسـة علـى محتوى كل فقرة

6- إختبار التوزيع الطبيعي. ويستخدم عند صغر حجم مجتمع الدراسة لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج من عدمه.

7- اختبار فرضيات الدراسة باستخدام معامل ارتباط بيرسون

خصائص عينة الدراسة

تستعرض الجداول التالية توزيع عينة الدراسة حسب خصائصها من حيث الدرجة العلمية والوظيفة وسنوات الخبرة وذلك كما يلي:

1- المؤهل العلمي

جدول رقم (1)

توزيع مفردات الدراسة حسب سنوات المؤهل العلمي

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة
بكالوريوس	12	33.3
ماجستير	12	33.3
دكتوراه	12	33.3
المجموع	36	100.00

يتضح من الجدول (1) أن أغلب مفردات عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية عالية، حيث بلغ عدد من يحملون شهادتي الماجستير والدكتوراه 24 مفردة بنسبة 66.6%، وأن ما نسبته 33.3% يحملون مؤهل بكالوريوس، وهذا يعطي مصداقية أكبر لنتائج الدراسة كون مفردات العينة على قدر عالٍ من التعليم.

2- الخبرة

جدول (2)

توزيع مفردات الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	3	8.3
من 5 إلى 14 سنة	4	11.1
من 15 إلى 19 سنة	7	19.4
من 20 سنة فأكثر	22	61.1
المجموع	36	100.00

يلاحظ من الجدول السابق أن مفردات عينة الدراسة الذين لديهم خبرة 20 سنة فاكثر تجاوزت نسبتهم 60%، من إجمالي العينة، تليها بنسبة تجاوزت 19% ممن لديهم خبرة 15 إلى 19 سنة وهذا يعنى أن غالبية أفراد العينة المبحوثة لديهم سنوات خبرة كبيرة، مما يعطي مصداقية لنتائج الدراسة.

جدول (3) صدق المقياس (الاتساق الداخلي)

المحاور	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	مبدأ حماية حقوق المساهمين	مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين	مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح	مبدأ الإفصاح والشفافية	مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	1	0.61 0.000	0.53 0.001	0.45 0.019	0.60 0.000	0.56 0.001
مبدأ حماية حقوق المساهمين		1	0.73 0.000	0.49 0.003	0.74 0.000	0.62 0.000
مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين			1	0.71 0.000	0.74 0.000	0.65 0.000
مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح				1	0.68 0.000	0.74 0.000
مبدأ الافصاح والشفافية					1	0.75 0.000
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة						1

يبين الجدول (3) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من المحاور مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، حيث كان مستوى الدلالة لكل المحاور أقل من 0.05 وأقل قيمة لمعامل الارتباط 0.45، وأعلى قيمة كانت 0.75.

ثبات فقرات الاستبانة

قام الباحثان بقياس ثبات فقرات الاستبانة باستخدام تحليل ألفا كرونباخ الذي كانت نتائجه حسب الجدول التالي:

جدول(4)نتائج تحليل معامل ألفا كرونباخ

ت	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا
1	مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	8	0.87
2	مبدأ حماية حقوق المساهمين	8	0.90
3	مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين	7	0.90
4	مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح	6	0.92

5	مبدأ الافصاح والشفافية	8	0.94
6	مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	9	0.96
	جميع المحاور	46	0.97

تشير نتائج الجدول السابق الى معدلات مرتفعة لمعامل ألفا كرونباخ؛ إذ كانت أقل نسبة 87%، في حين كان معامل ألفا كرونباخ لجميع المحاور 97% وهو معدل ثبات ومرتفع مما يعني ثبات أداة الدراسة.

اختبار التوزيع الطبيعي (كولجروف – سمروف):

قبل اجراء الاختبارات الإحصـــائية لقبول الفرضـــيات البحثية يجب التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وذلك باستخدام اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov وكانت النتائج التي تم التوصل إليها كما هي في الجدول التالي:

جدول(5)

محاور الدراسة	قيمة Z	مستوى الدلالة
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	**0.919**	**0.367**
مبدأ حماية حقوق المساهمين	**1.194**	**0.116**
مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين	**1.143**	**0.147**
مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح	**1.303**	**0.067**
مبدأ الافصاح والشفافية	**1.126**	**0.159**
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	**1.249**	**0.088**

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 وهذا يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والتعرف على اتجاه إجابات المبحوثين بكل محور من محاور الدراسة، فتكون الفقرة إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمتوسط أكبر من 3.

المحور الأول: قياس دور تطبيق مبدأ ضـــمان وجود أســـاس لإطار فعال لحوكمة الشـركات في تضـييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة. تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الأول وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول(6)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور الأول

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	لحوكمة الشركات اطار مطبق يتميز بالفاعلية والمرونة	3.389	0.994	20.464	0.000	محايد
.2	الاسواق المالية تتميز بالشفافية والفاعلية العالية	3.111	0.919	20.313	0.000	محايد

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.3	الاسواق المالية تتميز بالشفافية والفاعلية العالية	3.417	1.025	20.006	0.000	موافق
.4	المتطلبات القانونية والرقابية لحوكمة الشركات ذات شفافية وقابلة للتنفيذ	3.528	0.878	24.112	0.000	موافق
.5	التشريعات تنص بوضوح على توزيع المسؤوليات بشكل يخدم المصالح العامة	3.472	1.158	17.983	0.000	موافق
.6	الهيئات الاشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيد القانون تصدر قراراتها في الوقت المناسب	2.972	1.158	15.394	0.000	محايد
.7	تتمتع الهيئات الاشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيد القانون بالنزاهة	3.056	1.194	15.356	0.000	محايد
.8	الهيئات الاشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيد القانون تمنح السطلة الكافية للقيام بواجباتها	3.139	1.199	15.709	0.000	محايد
	المتوسط العام	3.260	0.775	25.229	0.000	محايد

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات تتراوح بين المحايد والموافق، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (3.528) وأقل قيمة (2.972)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.260) وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

:

المحور الثاني: قياس دور تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الثاني وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي

جدول(7)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور الثاني

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	للمساهمين الحق في معرفة التغيرات الاساسية للشركة	4.167	0.737	33.931	0.000	موافق
.2	للمساهمين الحق في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية	4.111	0.950	25.978	0.000	موافق
.3	الافصاح عن هيكل راس المال	4.028	0.971	24.899	0.000	موافق
.4	الكفاءة والشفافية في قيام الاسواق المالية بوظائفها في الرقابة على الشركات	3.444	0.877	23.579	0.000	موافق
.5	للمساهمين الحق في ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم	3.667	0.926	23.763	0.000	موافق

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.6	يجب ان تتوافر لجميع المساهمين الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم	3.889	0.919	25.392	0.000	موافق
.7	يقوم المستثمرون بصفتهم وكلاء بالإفصاح عن الحوكمة الخاصة بهم	3.306	0.920	21.553	0.000	محايد
.8	مناقشة تقرير المراجع الخارجي خلال جلسات الجمعية العمومية	3.917	1.025	22.934	0.000	موافق
	المتوسط العام	3.816	0.706	32.423	0.000	موافق

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات جاءت بالموافقة، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (4.167) وأقل قيمة (3.444)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.816) وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

المحور الثالث: قياس دور تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الثالث وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول(8)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور الثالث

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	3.583	1.025	20.982	0.000	موافق
.2	حظر الاتجار و التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.	3.417	0.937	21.871	0.000	موافق
.3	افصاح اعضاء مجلس الادارة والمديرين عن تعاملاتهم المادية والتي لها علاقة بالشركة	3.889	1.116	20.917	0.000	موافق
.4	الدفاع عن حقوق جميع فئات المساهمين	3.944	1.068	22.169	0.000	موافق
.5	تعويض المساهمين في حالة التعدي على حقوقهم	3.806	0.889	25.695	0.000	موافق
.6	حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين	3.889	1.063	21.949	0.000	موافق
.7	تتم عملية التصويت للمساهمين عبر الحدود بسهولة ويسر	3.528	.878	24.112	0.000	موافق
	المتوسط العام	3.722	0.788	28.356	0.000	موافق

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات جاءت بالموافقة، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (3.944) وأقل قيمة (3.417)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.722)

وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

المحور الرابع: قياس دور تطبيق مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الرابع وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول(9)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور الرابع

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	احترام حقوق اصحاب المصالح التي يحميها القانون	3.750	1.052	21.384	0.000	موافق
.2	حق التعويض لأصحاب المصالح قانونياً	3.500	1.000	21.000	0.000	موافق
.3	يتم تطوير اليات مشاركة العاملين في تحسين الاداء.	3.583	1.156	18.603	0.000	موافق
.4	توفير المعلومات لذوي المصالح دورياً وفي الوقت المناسب.	3.306	1.348	14.709	0.000	محايد
.5	السماح لذوي المصالح بما فيهم العاملين بالاتصال بحرية بمجلس الادارة	3.139	1.199	15.709	0.000	محايد
.6	يزود اطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات بهيكل كفء والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.	3.389	1.103	18.440	0.000	محايد
	المتوسط العام	3.444	0.973	21.248	0.000	موافق

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات تتراوح بين المحايد والموافق، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (3.750) وأقل قيمة (3.139)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.444) وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

المحور الخامس: قياس دور تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الخامس وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول(10)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور الخامس

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	الافصاح الكامل عن المعلومات الجوهرية وجميع المعلومات الاخرى.	3.861	1.073	21.588	0.000	موافق
.2	اعداد المعلومات المحاسبية والافصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية والغير مالية.	3.944	1.068	22.169	0.000	موافق
.3	اجراء المراجعة السنوية للشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل.	4.167	1.000	25.000	0.000	موافق
.4	يقدم المراجعين الخارجيين تقاريرهم للمساهمين .	3.694	1.090	20.323	0.000	موافق
.5	توفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات	3.750	0.967	23.260	0.000	موافق
.6	اتباع منهجية للتحليل والتقييم بما يمنع التعارض في المصالح	3.528	1.028	20.594	0.000	موافق
.7	الافصاح عن جميع عوامل المخاطر المتوقعة	3.778	1.267	17.884	0.000	موافق
.8	الافصاح عن كبار المساهمين وعمليات الاطراف ذات العلاقة	3.389	1.076	18.889	0.000	محايد
	المتوسط العام	3.764	0.908	24.880	0.000	موافق

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات تتراوح بين المحايد والموافق، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (4.167) وأقل قيمة (3.528)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.764) وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

المحور السادس: قياس دور تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تم قياس اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور السادس وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول(11)المتوسط الحسابي واختبار t لفقرات المحور السادس

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.1	مجلس الادارة يعمل على اساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.	3.667	0.986	22.321	0.000	موافق
.2	مجلس الادارة يعامل المساهمين معاملة متساوية.	3.556	1.054	20.239	0.000	موافق
.3	مجلس الادارة يضمن الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الاطراف ذات المصلحة.	3.778	1.098	20.637	0.000	موافق
.4	مجلس الادارة يقوم بالمهام الرئيسة للشركة	3.639	0.931	23.464	0.000	موافق
.5	مجلس الادارة يشرف على عمليات الافصاح والاتصالات	3.556	1.081	19.737	0.000	موافق
.6	مجلس الادارة يقوم بتقييم ذاتي لأدائه	3.056	1.119	16.372	0.000	محايد
.7	الافصاح عن صلاحيات اللجان المنبثقة من مجلس الادارة واجراءات عملها	3.472	1.028	20.270	0.000	موافق
.8	تقديم كافة المعلومات الصحيحة لمجلس الادارة في الوقت المناسب	3.639	1.018	21.437	0.000	موافق

	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة الدلالة الإحصائية	الاتجاه
.9	رقابة وادارة أي تعارض بين مجلس الادارة والمساهمين	3.500	1.159	18.122	0.000	موافق
	المتوسط العام	3.540	0.910	23.338	0.000	موافق

يتضح من الجدول السابق أن متوسط جميع الفقرات تتراوح بين المحايد والموافق، حيث كانت أعلى قيمة للمتوسط (3.778) وأقل قيمة (3.056)، وكانت مستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من 0.05، وكان المتوسط العام لجميع الفقرات (3.540) وبمستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعنى أن لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة دور في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

اختبار فرضيات الدراسة

قام الباحثان باستخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار العلاقة بين تطبيق كل محور محاور الدراسة وتضييق فجوة التوقعات، وكانت النتائج كالتالي:

الفرضية الأولى : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

جدول (12)معامل الارتباط بين تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	معامل الارتباط	0.723
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (12) أن معامل الارتباط 0.723 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على " **يوجد دور لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

الفرضية الثانية : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (13)معامل الارتباط بين تطبيق **مبدأ حماية حقوق المساهمين** وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ **حماية حقوق المساهمين**	معامل الارتباط	0.829
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (13) أن معامل الارتباط 0.829 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق **مبدأ حماية حقوق المساهمين** في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على " **يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

الفرضية الثالثة : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (14)معامل الارتباط بين تطبيق **مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين** وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين	معامل الارتباط	0.857
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (14) أن معامل الارتباط 0.857 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق **مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين** في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على "**يوجد دور لتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

الفرضية الرابعة : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (15)معامل الارتباط بين تطبيق **مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح** وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح	معامل الارتباط	0.788
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (15) أن معامل الارتباط 0.857 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق **مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح** في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على "**يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق اصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

الفرضية الخامسة : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (16)معامل الارتباط بين تطبيق **مبدأ الافصاح والشفافية** وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ الافصاح والشفافية	معامل الارتباط	0.907
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (16) أن معامل الارتباط 0.857 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق **مبدأ الافصاح والشفافية** في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على "**يوجد دور لتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

الفرضية السادسة : لا يوجد دور لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (17)معامل الارتباط بين تطبيق **مبدأ الافصاح والشفافية** وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المحور	الإحصاءات	تضييق فجوة التوقعات
مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة	معامل الارتباط	0.883
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	36

يلاحظ من الجدول (17) أن معامل الارتباط 0.857 وأن مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود دور لتطبيق **مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة** في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على "**يوجد دور لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**".

من خلال تحليل الأبعاد الستة السابقة الخاصة بحوكمة الشركات وما لها من دور في تضييق فجوة التوقعات يمكن استنتاج أن حوكمة الشركات لها دور في تضييق فجوة التوقعات وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة للدراسة التي تنص على أنه يوجد دور لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

مناقشة النتائج:

أكدت الدراسة أن تطبيق مبادئ الحوكمة، خاصة حماية حقوق المساهمين، له دور كبير في تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين وأصحاب المصالح، بينما كان مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات الأقل تأثيرًا. وفي هذا الصدد وجدت دراسة مفتاح (2023) أن آليات الحوكمة تسهم بشكل مباشر في تقليص فجوة التوقعات، من خلال تحسين أداء المراجعين وتعزيز الاستقلالية، كما أوضحت دراسة البرغثي (2018)أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المصارف الليبية ساعد في تقليص فجوة التوقعات، لكنها أكدت على أهمية وجود آلية رقابية لضمان تطبيقها بفعالية. ودعمت دراسة محمد وآخرون (2021)في السودان، فكرة أن الحوكمة تقلل فجوة التوقعات، لكنها أشارت إلى أن نجاح ذلك يعتمد على التزام الشركات بالممارسات السليمة للحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون تحديًا في البيئة الليبي، وفيما يخص الإفصاح والشفافية كعامل رئيسي في تضييق فجوة التوقعات أظهرت الدراسة أن الإفصاح والشفافية يساعدان في تقليل فجوة التوقعات من خلال تقديم معلومات موثوقة لأصحاب المصالح، وفي هذا السياق أكدت دراسة داوود وآخرون (2020) أن الإفصاح الجيد يعزز مصداقية القوائم المالية، مما يقلل من توقعات غير واقعية لدى المستثمرين حول دور المراجعين، وأوضحت دراسة إسماعيل وآخرون (2023) أن الإفصاح المحاسبي القوي المدعوم بحوكمة فعالة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي تقليص فجوة التوقعات، كما أكدت دراسة أحمد وآخرون (2021) على أن الإفصاح المحاسبي يحد من الفجوة بين ما يتوقعه المستخدمون من القوائم المالية وما يستطيع المراجع تقديمه بالفعل، وفيما يخص تأثير استقلالية المراجع ومسؤوليات مجلس الإدارة أظهرت الدراسة أن استقلالية المراجع، من خلال تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة، تساهم في تقليص فجوة التوقعات، فقد وجدت دراسة الشكري وآخرون (2021) أن استقلالية المراجع تعزز مصداقية القوائم المالية وتحد من فجوة التوقعات، خاصة عندما يكون مجلس الإدارة فعالًا وأكدت دراسة رضا (2020) في الجزائر أن فجوة التوقعات تقل عندما يكون هناك التزام صارم باستقلالية المراجعين، ولكنها أشارت إلى أن الافتقار إلى المعايير الصارمة يضعف هذا التأثير، كما اقترحت دراسة مزياني (2015)أن إنشاء لجان مراجعة مستقلة يقلل من التدخل الإداري في عمل المراجع، مما يساعد على تضييق الفجوة.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

1- لحوكمة الشركات دور فعال وبارز في تضييق فجوة التوقعات.
2- أن مبدأ حماية حقوق المساهمين كان له الدور الأكبر في تضييق فجوة التوقعات بمتوسط (3.816).
3- أن مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات له الدور الأقل في تضييق فجوة التوقعات من بين مبادئ الحوكمة بمتوسط (3.260).
4- أن تطبيق حوكمة الشركات من حيث اعتماد مبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين له دور بارز في تضييق فجوة التوقعات.
5- أن اعتماد حوكمة الشركات مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح من المساهمين وغيرهم يسهم بشكل كبير في تعزيز ثقتهم بالقوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات بالنسبة للمراجعين.
6- أن اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية من خلال الحوكمة يساهم بشكل فعال في تضييق فجوة التوقعات من خلال توفير الإفصاح والشفافية في القوائم المقدمة لمستخدميها.
7- يوجد دور لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الادارة في تضييق فجوة التوقعات.

ثانياً: التوصيات

1- العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما لها من دور فاعل في إظهار القوائم المالية بالشكل القريب من توقعات المراجعين

الخارجيين، وخدمة مستخدمي هذه القوائم وبالأخص المساهمين.

2- إجراء الدورات التدريبية الداخلية والخارجية والدراسات المعمقة للتعرف على مبادئ حوكمة الشركات وطرق تطبيقها بأفضل الأساليب والطرق العلمية والذي من خلاله يمكن ضمان نزاهة وصدق القوائم المالية.

3- على مراجعي الحسابات تقديم إفصاح كاف وواضح عن مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

4- مراجعة التشريعات المختلفة ذات الصلة بحوكمة الشركات والعمل على تطويرها بما يتوافق مه مبادئ الحوكمة.

5- توعية مختلف شرائح المجتمع بحوكمة الشركات ودورها الفاعل من خلال إقامة الندوات والمؤتمرات ودراسة هذا المفهوم الجديد وأساليب تطبيقه بكفاءة في مختلف الشركات.

6- تعزيز الإفصاح والشفافية وتقليل التوقعات غير الواقعية.

7- ضرورة تعزيز استقلالية المراجعين وتعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة وتقوية لجان المراجعة المستقلة.

8- تطوير التشريعات، حيث تحتاج البيئة الليبية إلى مزيد من الإصلاحات القانونية لضمان التزام الشركات بمبادئ الحوكمة بشكل فعّال.

74المراجع والمصادر:

1)الدرسي، سليمان شعيب، واخرون (2022) دور حوكمة الشركات في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الاقتصاد الليبي، **مجلة البحوث المالية والاقتصادية**، مقالة رقم2، الاصدار السابع، العدد الأول، جامعة بنغازي، قسم المحاسبة، ص 22-38.

2)برير، احمد.(2014). جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات حالة الجزائر، (**رسالة ماجستير غير منشورة**) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.

3)الصبوح, محمد مروان.(2015). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، دراسة ميدانية ، (

رسالة ماجستير غير منشورة) كلية الاقتصاد جامعة دمشق.

4)خليل, هاني محمد.(2009) مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، دراسة تحليلية ،(**رسالة ماجستير غير منشورة**) كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة.

5)مفتاح، امباركة سالم،(2003) فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا اسبابها والاسلوب المقترح لتضييقها،(**رسالة ماجستير غير منشورة**)، جامعة قاريونس، ليبيا.

6)الدروقي، علي مسعود، (2004) استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، (**رسالة ماجستير غير منشورة**)، اكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الادارية والمالية، ليبيا.

7)الغارى، سميحة خليفة، (2007)، العوامل المؤثرة في فجوة التوقعات في المراجعة، (**رسالة ماجستير غير منشورة**)، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، قسم الدراسات العليا، ليبيا.

8) VIRTUS INTERPRESS(2019) Issue-17 Volume: Control & Ownership Corporate http://doi.org/10.22495/cocv17i1art9

9) عيسى، محمد كمال، وأخرون (2022) أثر الافصاح على تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، المجلد 7، العدد 12، الجزء الاول، جامعة كفر الشيخ.

10) سليمان، رجعة مفتاح ، واخرون (2024). دور الحوكمة في مكافحة الفساد الإداري والمالي: دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط. **مجلة أبحاث** ,16(1), 128-143.

11) المغربي، محمد الفاتح محمود بشير،(2020) **حوكمة الشركات، الناشر** Al Manhal ، https://books.google.com.ly/books?id=8j3YDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar&source=gbs_ge_summarys_r&cad=0

12) صالح، رضا ابراهيم صالح، (2002م)، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الثاني.

13) نور، عبدالناصر ابراهيم، واخرون, (2014) مدي تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الاردن، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني 2014، الاردن.

14) جربوع، محمد يوسف،(2004م) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعين الحسابات القانونين وطرق معالجة تضييق الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني.

15) رضا، تيايبية،(2020) مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات،(**رسالة ماجستير غير منشورة**)، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر

16) مزياني، نورالدين،(2015)، ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد الرابع عشر، جامعة 20 أوت 1955. سكيكدة.

17) الملهوف، عبد الحكيم البشير. (2014). التطور التاريخي لمفهوم استقلالية المراجع الخارجي ومعناها واهميته

في المراجعة. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية, (3), 286-322.

18) ميخائيل، اشرف حنا(2005) تدقيق الحسابات واطرافه في اصار منظومة حوكمة الشركات ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، مصر.

19) ابو العزم، محمد فهيم،(2000) مفهوم جودة المراجعة، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة.

20) محمد، عبدالعظيم موسى، واخرون (2021) دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في السودان، **المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية**، العدد العاشر، الجزء الاول 2021، السودان.

21) القشي، طاهر،(2006) الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الاسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية ، المجلد العاشر ، العدد الاول .

22) داوود، وأخرون، 2020) أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية للمصارف التجارية، **مجلة الرؤية للعلوم الاقتصادية والسياسية**، العدد الثاني 2020، جامعة السيد محمد علي السنوسي الاسلامية، كلية الاقتصاد الاسلامي والادارة، ليبيا.

23) محمد، امال ابراهيم،(2005) دور المراجعة الداخلية في دعم فاعلية حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة بنها، العدد الثاني .

24) عيسى، سمير كامل محمد،(2008) العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العددالاول ، مجلد 45 .

25) أحمد, محمد فرج يس.(2017). دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة ميدانية ، (رسالة ماجستير غير منشورة)كلية الدارسات العليا جامعة النيلين، السودان.

26) الموقع الإلكتروني لديوان المحاسبة الليبي https://www.audit.gov.ly/ar/laws