

عوامل وأبعاد فجوة التوقعات في المراجعة على الشركات العامة وإمكانيات الحد منها

(دراسة ميدانية على الشركات العامة في ليبيا)

■ د. عبدالمجيد محمد عبدالدائم *

● تاريخ قبول البحث 2022/12/21م

● تاريخ استلام البحث 2022/10/06م

■ المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة بالشركات العامة في ليبيا، والتعرف على مقومات وآليات حوكمتها وتقييم مستوى الأداء المهني للمراجعين الخارجيين ومدى التزامهم بمعايير المراجعة، والكيفية التي تفهم بها كافة الأطراف المستفيدة حجم مسؤولية المراجع من خلال تقارير المراجعة. لتحقيق أغراض الدراسة تم توزيع استبانات على عينة من العاملين بالإدارات المالية ومكاتب المراجعة لعدد من الشركات العامة بمدينة طرابلس بالإضافة إلى عدد من العاملين بديوان المحاسبة ومكاتب المحاسبة والمراجعة المالية. تبين النتائج أن أداء المراجعين له آثار محدودة في فجوة التوقعات بالمراجعة في الشركات العامة، وبدرجة أقل تأتي آثار حوكمة الشركات وآلياتها، رغم تدني الكفاءة العلمية والتأهيل المهني في المجمل لدى المراجعين الخارجيين وضعف دور مجالس الإدارات بالشركات العامة.

● الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، حوكمة الشركات، معايير المراجعة، المراجعة على الشركات

Abstract

This study aims to review the dimensions of the expectations gap problem in auditing in the public companies in Libya; to identify the components and mechanisms of their governance; to assess the level of professional performance of external auditors and the extent of their commitment to auditing standards; and how beneficiary parties estimate the extent of auditor's responsibility through

*محاضر بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس

E - mail: a.abdudayem@uot.edu.ly & mjiddm@yahoo.com

the audit reports. To achieve the study purposes, questionnaires were distributed to a sample of employees in the financial departments and auditing offices of a number of public companies in the city of Tripoli, in addition to a number of employees of the Audit Bureau and offices of accounting and financial auditing. The results show that the performance of the auditors have limited effects on the gap of expectations of auditing in public companies, and to a lesser extent the effects of corporate governance and its mechanisms, despite the overall low in the scientific competence and professional qualification of the external auditors and the weakness of the role of boards of directors in public companies.

● **Keywords:** Expectations Gap, Corporate Governance, Auditing Standards, Corporate Auditing.

■ المقدمة:

أدى فشل العديد من الشركات في ليبيا وفي العالم عموماً مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين إلى بروز العديد من الانتقادات وعدم الثقة في مكاتب ومنشآت المحاسبة والمراجعة المالية. في كثير من الأحوال بينت تقارير المراجعة الصادرة عن هذه المنشآت تقارير نظيفة وأحياناً بتحفظات محدودة ومع ذلك حدث فيها الفشل والإفلاس والإنهيار ومنها ماهي في طريقها إلى ذلك. خلق ذلك ما يعتقد بأنه عجز في مهنة المراجعة ولو بشكل نسبي في أداء دورها من وجهة نظر جميع الأطراف ذات العلاقة وخاصةً المرتبطة بالحقوق في هذه الشركات. إن هذا الاعتقاد لدى هذه الأطراف مع إدعاء المراجعين ببذل العناية المهنية اللازمة عند تقديم تقارير المراجعة خلق ما عرف بفجوة التوقعات في المراجعة. تكمن هذه الفجوة في الهوة بين ما يقوم به المراجع وما تتوقعه الأطراف ذات العلاقة والمستفيدة من تقارير المراجعة في ظل ظروف الحوكمة الحالية في الشركات العامة. وبذلك ظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وتطوير آليات حوكمة الشركات العامة وأداء مهنة المراجعة الخارجية.

■ مشكلة البحث:

تشير العديد من الدراسات السابقة إلى أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات وتكييفها لطبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق فيها مع مراعاة العوامل الداخلية والخارجية المحيطة بها

تحد من فجوة التوقعات. كما يؤكد الكثير من الباحثين على أن عوامل استقلال المراجع ومستوى تأهيله وجودة أدائه ودرجة التزامه بتطبيق معايير المراجعة بالإضافة إلى حدود علاقته بإدارة الشركة تساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

وبذلك يمكن القول إن مشكلة البحث تكمن في طبيعة آليات الحوكمة في الشركات العامة ومستوى أداء المراجعة الخارجية. إن الضعف في أي من هذين العاملين يتسبب بأبعاد مختلفة في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة. وبناء عليه تمت صياغة السؤال التالي:

● كيف يمكن الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية بالشركات العامة من خلال تطوير آليات الحوكمة في الشركات العامة ورفع مستوى أداء المراجعين الخارجيين؟

■ أهداف البحث:

إن استعراض عوامل وأبعاد مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة بالشركات العامة في ليبيا سيمكن من تحقيق الأهداف التالية:

- 1 - التعرف على مقومات وآليات حوكمة الشركات العامة في ليبيا
- 2 - تقييم مستوى الأداء المهني للمراجعين الخارجيين ومدى التزامهم بمعايير المراجعة
- 3 - تقدير حجم فجوة التوقعات في المراجعة.

■ أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في استجلاء وإبراز كل ما من شأنه المساهمة في الآتي:

- 1 - ضمان البقاء والنمو للشركات العامة والقدرة على المنافسة من خلال حوكمة جيدة
- 2 - زيادة الثقة في تقارير المراجعة الخارجية وقدرتها على الحد من فجوة التوقعات.

■ فرضيات البحث:

للإجابة على سؤال البحث تمت صياغة الفرضيتين التاليتين:

- 1 - توجد مقومات وآليات لحوكمة رشيدة في الشركات العامة الليبية

2 - إن مستوى أداء المراجعين وتقارير المراجعة على الشركات العامة في ليبيا تلبى الاحتياجات المعاصرة للاطراف المستفيدة.

■ مراجعة الأدبيات السابقة:

1 - دراسة أشرف عبد الكايف وطاهر إبراهيم (2018)

بعنوان «أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين»، وسعت إلى تحديد أثر هذه الآليات عن طريق عينة شملت المراجعين الخارجيين وموظفي ديوان المحاسبة في مدينتي سرت ومصراته. توصلت الدراسة إلى أن استقلال مراجع الحسابات الخارجي وجودة أدائه والتزامه بتطبيق معايير المراجعة ووضوح دوره ومسؤولياته والعلاقة بينه وبين إدارة الشركة هي من أهم العوامل تساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

2 - دراسة عبدالرزاق حواس (2018)

هذه الدراسة بعنوان «مدى الالتزام بالآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة». وتناولت دور حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وتمثلت مشكلة الدراسة في طرح بعض التساؤلات حول ما إذا كانت الشركات تطبق نظام حوكمة الشركات، وأثر هذا النظام على الأداء المالي للمنشآت ودوره في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة. توصلت نتائج الدراسة إلى أن القيام بدورات تدريبية للمراجعين يساعد على جودة تقرير المراجع والتطبيق السليم والجيد لحوكمة الشركات يؤدي إلى تقوية ثقة مستخدمي تقرير المراجع وبالتالي يساهم في الحد من هذه الفجوة.

3 - دراسة تيايبيية رضا (2018)

هذه الدراسة بعنوان «مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية». وتهدف إلى معرفة مدى تأثير مبادئ نظام حوكمة الشركات في فجوة التوقعات باعتبارها جديدة على بيئة التدقيق الجزائرية. كما تهدف إلى معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند تطبيق هذا النظام، خصوصاً

في ظل غياب بيئة مواتية لتقييم قواعد وأحكام نظام حوكمة الشركات. أوصت الدراسة بضرورة تكييف مبادئ حوكمة الشركات مع طبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق الجزائية لضمان الاستفادة من المزايا التي يحققها هذا النظام.

4 - دراسة صبيحة العبيدي (2016)

بعنوان «العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة»، وتهدف إلى التعرف على أبرز العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات ومعرفة إلى أي مدى تؤثر هذه العوامل في توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية وسبل تلافئها. وجدت الدراسة أن هنالك نوعين من العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات وهما العوامل الداخلية التي تتبع من البيئة الداخلية للشركات والعوامل الخارجية التي تأتي من البيئة المحيطة بالشركات.

5 - دراسة فهدة السديري وحسام العنقري (2004)

بعنوان «رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية»، وتهدف إلى تتبع فجوة التوقعات بين مراجع الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة المراجعة. تشير نتائج الدراسة إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات والمستفيدون من خدماتهم والمدراء الماليون). كما تشير أيضاً إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. يوصي الباحثان بضرورة دراسة فجوة التوقعات باستخدام أطر نظرية مختلفة للتمكن من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها من جوانب متعددة.

■ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تركز الدراسات السابقة في مجملها على أثر آليات حوكمة الشركات في فجوة التوقعات بينما نرى في أخرى أن التركيز ينصب على رصد الفجوة من خلال أداء المراجعين الخارجيين فقط. في هذه الدراسة تم تناول فجوة التوقعات في المراجعة على الشركات من خلال البحث في أثر كل من آليات الحوكمة وأداء المراجع الخارجي في هذه الفجوة

والمقارنة فيما بينها لتحديد أثر كلٍ منها والخروج بتوصيات شاملة للحد من هذه الفجوة فيما يتعلق بالشركات العامة في ليبيا.

■ الفصل الأول /

● الإطار النظري

■ المبحث الأول:

● مفهوم حوكمة الشركات

● التعريف بحوكمة الشركات:

تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حوكمة الشركات على أنها مجموعة القواعد التي تحكم العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وباقي الأطراف المستفيدة. تقدم هذه القواعد الهيكل أو الإطار الملائم الذي يتم من خلاله رسم السياسات والإشراف والمراقبة على الأداء بأسلوب مدروس لممارسة السلطة. على أن يقدم هذا الأسلوب الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف المرجوة خدمةً لمصالح الشركة ومساهميها والتمكين من المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركة بكفاءة وفعالية (OECD, 2004).

أهمية حوكمة الشركات:

وفقاً لهيئة السوق المالية السعودية (2022) تكمن أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

1 - تُسهم في رفع مستوى كفاءة الاقتصاد واستقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الإستثمارات، بالإضافة إلى تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي

2 - الحوكمة تساعد الشركات على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة وبذلك ترتفع قيمتها الاقتصادية، بالإضافة الى أن الحوكمة الرشيدة تساعد في تقليل

المخاطر وبناء الثقة مع الأطراف المستفيدة، والوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل

3 - حوكمة الشركات تساعد في تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين وحماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين. ترمي أيضاً إلى الحد من حالات تضارب المصالح والمشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الشركة

4 - تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها ومورديها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين ورفع مستوى الأداء.

● مبادئ ومقومات حوكمة الشركات:

وضعت مجموعة العشرين ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD, 2017) عدداً من المبادئ بشأن حوكمة الشركات للمساعدة في بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة والنزاهة للتشجيع على الاستثمار طويل الأجل ودعم الاستقرار المالي والكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام في هذه الشركات. وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه المبادئ:

1 - ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وتخصيص الموارد بالتوافق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية ويحفز على الأداء الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز للمشاركين في السوق وتوزيع المسؤوليات بشكل واضح لخدمة المصلحة العامة

2 - حوكمة الشركات يجب أن تحمي حقوق المساهمين بما فيها حق توفير المعلومات الكافية، وحق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين. ويجب أن تكفل لهم المعاملة المتكافئة بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب

3 - يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحوافز السليمة في جميع مستويات الاستثمار وتزود أسواق الأسهم بصلاحيات تمكنها من المساهمة في الحوكمة الجيدة للشركات

- 4 - العمل على تشجيع روح التعاون بين الشركات والأطراف المستفيدة في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس سليمة
- 5 - ضرورة تحقق الإفصاح الدقيق عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي ومستوى الأداء، وحقوق الملكية وهياكل وسياسات الحوكمة، وعوامل المخاطرة المتوقعة
- 6 - الاستعانة السنوية بمراجع خارجي مستقل كفؤ ومؤهل وفقاً لمعايير المراجعة الموضوعية التي تؤكد على صدق المركز المالي ومستوى أداء الشركة. يجب أن يكون المراجع الخارجي تحت طائلة المساءلة أمام المساهمين وتجاه الشركة عن بذل العناية المهنية اللازمة في المراجعة
- 7 - ممارسات حوكمة الشركات يجب أن توفر الخطوط الاستراتيجية لتوجيه الشركة والشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، وأن تكفل له عمليات الإفصاح ومتابعة الإدارة التنفيذية وتضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين والعدالة في معاملتهم.

● آليات حوكمة الشركات:

تنقسم آليات حوكمة الشركات وفقاً للباحث بن موسى (2015) إلى:

● أولاً.. آليات الحوكمة الداخلية:

وتتضمن المهام والممارسات والمسؤوليات التي تقع على عاتق مجلس الإدارة واللجان التابعة له في سبيل تحقيق أهداف الشركة. يشارك مجلس الإدارة في وضع استراتيجيات الشركة وتقديم الحوافز للإدارة ومراقبة سلوكها وتقييم أدائها، ويعمل كأداة لحماية رأس مال المساهمين وتعظيم قيمة الشركة. يلجأ مجلس الإدارة إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين تقوم برفع تقارير مفصلة للمجلس تمكنه من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة واتخاذ القرارات وتحمل المسؤولية عنها.

● ثانياً: آليات الحوكمة الخارجية:

وهي الآليات التي يعمل من خلالها أصحاب المصالح من خارج الشركة والمنظمات المحلية والدولية المهتمة للضغط على الشركة من أجل تطبيق قواعد الحوكمة السليمة مثل

عمليات الاندماج والاستحواذ التي يتم فيها التخلي عن خدمات الوحدات الإدارية متدنية الأداء. المدقق الخارجي، أيضاً يساعد على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات في الشركة، ويغرس الثقة بين أصحاب المصالح والمتعاملين بشكل عام. من الآليات الخارجية أيضاً القوانين والتشريعات التي تضمن اتباع الإدارة داخل الشركة للخطوات والإجراءات الهادفة إلى ضبط العمل وتطبيق معايير الإفصاح. من الآليات الخارجية المهمة المنافسة في سوق المنتجات حيث إن الفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس القطاع عاقبته وخيمة وقد تصل إلى الإفلاس والخروج من السوق.

■ المبحث الثاني:

● فجوة التوقعات

● مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة:

فجوة التوقعات هي الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق القيام به والتقارير عنه وبين ما يقوم به المدقق في الواقع ، وذلك بسبب التباين في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك المجتمع لواجبات ومسؤوليات المدقق (مروان ، 2015). في معرض تحليله لفجوة التوقعات يقسم مروان (2015) هذه الفجوة إلى نوعين على النحو التالي:

- 1 - فجوة المعقولة.. وتعبّر عن التباين بين ما تتوقع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة أن ينجزه المراجع ، وبين ما يمكن أن ينجزه المراجع فعلاً وبصورة معقولة.
 - 2- فجوة الأداء.. وتمثل التباين بين ما تنتظره الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة لما يجب أن يقوم به المراجع من أداء مهني وبشكل معقول وبين أداءه الفعلي.
- وتحدث فجوة الأداء إما بسبب نقص الكفاءة المهنية في أداء المراجعين أو بسبب نقص في المعايير التي يحتاجها سوق العمل.

● أسباب فجوة التوقعات في المراجعة:

تتعدد الأسباب والتصنيفات التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات في أدبيات ودراسات

المراجعة، نورد منها تلك المرتبطة بتوقعات ومتطلبات جمهور مهنة المراجعة والمجتمع كما يراها يس (2017) فتتمثل في الآتي:

- 1 - إن كثيراً من المستخدمين لديهم سوء فهم فيما يتعلق بدور المراجع وطبيعة الخدمة التي يقدمها
 - 2 - يتوقع المجتمع من المراجع أن يبلغه عن أي تصرفات غير قانونية من قبل العملاء، في حين لا يستطيع المراجع القيام بذلك حفاظاً على سرية بيانات الشركة
 - 3 - يتوقع المجتمع الحصول على ضمانات على سلامة القوائم المالية ودقتها وخلوها من حالات الغش والتلاعب والتصرفات غير القانونية للإدارة، في حين لا تشير معايير المهنة إلى ذلك
 - 4 - يتوقع المجتمع الحصول على إنذار مبكر بفشل الشركة وهو ما لا يستطيع المراجع القيام به.
- الحد من فجوة التوقعات:

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988 عدداً من النشرات تخص معايير فجوة التوقعات في المراجعة وتهدف إلى الحد من تلك الفجوة. ويمكن تلخيص هذه المعايير فيما يلي:

- 1 - تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة وزيادة فعالية المراجعة
- 2 - إكتشاف المزيد من الغش والتصرفات غير القانونية
- 3 - تحسين الاتصالات الخارجية والداخلية من خلال زيادة فاعلية الاتصال والإعلام
- 4 - دراسة توقعات الأطراف المستفيدة لتبليتها بخطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها.

■ المبحث الثالث ..

● الأطراف المعنية بفجوة التوقعات

تنقسم أطراف فجوة التوقعات إلى أطراف ذات مصلحة وأطراف ذات سلطة (خالدي و خليل، 2014) بالإضافة إلى الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة (السيسي، 2011) على النحو التالي:

1 - الأطراف ذات المصلحة

يعتبر مراجع الحسابات من الأطراف ذات المصلحة في الشركة. يسعى إلى تعظيم منفعة الذاتية والمتمثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعمل وتجنب المسؤولية القانونية عن الأخطاء والتجاوزات والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين إن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة كل تفاصيل الأمور بالقوائم المالية وخاصةً غير المؤكدة منها.

2 - الأطراف ذات السلطة

يصنف لطفي (2005) الأطراف ذات السلطة على النحو التالي:

أ - السياسيون سواء على المستوى الوطني أو المحلي كوكلاء عن الجمهور والمسؤولين عن عدم ضمانهم لفعالية عملية المراجعة وبناء عليه قد يتم رفض عملية المراجعة أو طلب زيادة نطاقها

ب - الهيئات والمجالس التنظيمية كهيئة سوق المال، أو الجهات الأخرى كمجلس ممارسات المراجعة، ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية

ج - الأكاديميون وأثرهم فيما يعتقد مستخدمو القوائم المالية بخصوص المراجعين، هذا ويزداد اهتمام العديد من هؤلاء الأكاديميين في السنوات الأخيرة بتطوير عمليات المراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين ونقابات العمال وغيرهم ممن لهم فائدة غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون أولئك الذين يأملون في أن تكون لهم فوائد مباشرة (حماد، 2000).

3 - الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

هناك أربعة أطراف رئيسية معنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات (السيسي، 2011) وهي:

1 - المساهمون وذلك عن طريق اقتناء الأسهم مقابل الحصول على الأرباح والاهتمام بتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة لضمان حقوقهم

- 2 - مجلس الإدارة ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين ومراقبة أدائهم، كما يعمل على رسم السياسات العامة للشركة والمحافظة على حقوق المساهمين فيها
- 3 - الإدارة العليا وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمة الشركة
- 4 - أصحاب المصالح المستفيدون من القوائم المالية والذين قد تتعارض مصالحهم أحياناً، فالدائنون ضالتهم مقدرة الشركة على السداد أما العمال والموظفون فهمهم مقدرة الشركة على الاستمرار.

■ الفصل الثاني /

● الإطار العملي

● المنهجية والدراسة الميدانية:

أُستُهلَّت الدراسة باستقراء الدراسات السابقة في مجال الدراسة وما توصلت إليه من نتائج من أجل وضع الفروض وتطوير التساؤلات في هذه الدراسة. تمت دراسة العلاقة بين متغيرات البحث من خلال سؤال البحث الرئيس وفرضيتي البحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبأدوات التحليل الإحصائي في جمع وتحليل البيانات ومن ثم استخلاص النتائج.

● مجتمع وعينة الدراسة:

عَلِمْنَا نظرياً في هذه الدراسة إن فجوة التوقعات مرتبطة بآليات الحوكمة في الشركات وأداء المراجع الخارجي، وعليه فقد استهدفت الدراسة الشركات العامة داخل نطاق مدينة طرابلس من جهة، وكل من ديوان المحاسبة ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينة طرابلس من جهة أخرى. هذه الأطراف ستزود الدراسة بالمعلومات اللازمة عن واقع الشركات الليبية وطبيعة العمل في مكاتب المراجعة بالبيئة الليبية كلاً فيما يخصه بالإضافة إلى ما يراه كل طرف في الطرف الآخر من خلال التجربة والخبرة العملية.

تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة قوامها 40 مفردة من العاملين بالشركات العامة وعدد 30 مفردة من ديوان المحاسبة ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية.

● جمع البيانات:

تم استخدام استمارة استبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على العينة العشوائية التي تم اختيارها من مجتمع الدراسة، واعتمدت الدراسة على تحليل 37 استبانة صحيحة واردة من العاملين بالشركات وعدد 26 استبانة صحيحة واردة من الديوان ومكاتب المراجعة، أي ما نسبته 90% من إجمالي الاستبانات الموزعة. احتوت الاستبانة أولاً على التساؤلات الخاصة بالمعلومات الشخصية عن المستهدفين من أفراد العينة واشتمل الجزء الثاني من الاستبانة على محورين، يعرض كلٍ منهما على التوالي الفقرات المرتبطة بكل فرضية من فرضيتي الدراسة وذلك باستخدام مقياس ليكارت الخماسي. تم تصميم الاستبانة بالاعتماد على الخبرة وبعد مراجعة عامة لأهم للدراسات والبحوث ذات العلاقة في البيئات المشابهة لبيئة هذه الدراسة، كما اشتملت على كل العناصر اللازمة للتحليل بوضوح وشفافية لكل المستخدمين لضمان صدق محتوى.

● تحليل البيانات:

باستخدام الأساليب الإحصائية لبيانات الاستبانة تمت معالجة وتحليل البيانات وإستخلاص النتائج وتحقيق أهداف الدراسة. لقد بلغ مستوى الثقة في ثبات الاستبانة وفقاً لمعامل ألفا كرونباخ 91%. الأمر الذي يشير إلى درجة قوية من الاستقرار يعتمد عليها وتضمن عدم تغيرها بشكل لافت إذا ما تم إعادة توزيعها عدة مرات وتحت نفس الظروف خلال نفس الفترة، وهذا ما شجع على الاستمرار في التحليل بناء على بيانات هذه الاستبانة.

● تحليل وتصنيف البيانات الشخصية للمشاركين في الدراسة:

تم جمع البيانات المتعلقة بالمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخبرة بالإضافة إلى نوع الوظيفة لكل مشترك من المشاركين، وتحليلها وتصنيفها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) تحليل البيانات الشخصية للمشاركين

المؤهل العلمي				
دبلوم متوسط	دبلوم عالي	بكالوريوس	ماجستير	مؤهل آخر
٪ 8	٪ 6	٪ 53	٪ 27	٪ 6
التخصص				
محاسبة مالية	مراجعة مالية	تخصص آخر		
٪ 54	٪ 29	٪ 17		
سنوات الخبرة				
أقل من 5 سنوات	5 إلى أقل من 10	10 إلى أقل من 15	15 إلى أقل من 20	20 سنة فأكثر
٪ 22	٪ 8	٪ 14	٪ 13	٪ 43
نوع الوظيفة				
رئيس مكتب المراجعة	مراجع حسابات	مدير مالي	محاسب	وظيفة أخرى
٪ 16	٪ 40	٪ 14	٪ 19	٪ 11

إن ما نسبته 80 ٪ من المشتركين في الدراسة هم من حملة البكالوريوس والماجستير، ما يشير إلى أن هذه العينة مؤهلة في المجمل تأهيلاً عالياً يضمن جودة المعلومات التي ستقدمها للدراسة. من حيث التخصص نرى أن نسبة كبيرة من أفراد العينة تصل إلى 83 ٪ يتوزعون بين المحاسبة والمراجعة المالية، بالإضافة إلى أن باقي التخصصات مرتبطة أيضاً بحكومة الشركات مثل القانون والإدارة وغيرها. عنصر الخبرة متوفر أيضاً في أفراد العينة، حيث أن أكثر من 70 ٪ منهم تصل سنوات الخبرة لديهم عشر سنوات وتمتد أغلبها إلى أكثر من عشرين سنة. أخيراً فإن 89 ٪ من العينة يعملون في وظائف مرتبطة مباشرة بالمحاسبة

والمراجعة المالية موضوع الدراسة.

■ تحليل مشاركات أفراد العينة وآرائهم في محاور الدراسة:

لأغراض التحليل ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي تم توزيع آراء المشاركين في محوري الدراسة وفق ميزان تقديري على ثلاثة مستويات مرتبطة بالاتجاه العام كما هو الحال بالجدول أدناه:

الجدول رقم (2) الميزان التقديري لمقياس ليكارت الخماسي

المستوي	الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الرأي السائد
منخفض	عدم الموافقة	1.79 – 1.00	لا أوافق بشدة
		2.59 – 1.80	لا أوافق
متوسط	الحياد	3.39 – 2.60	محايد
مرتفع	الموافقة	4.19 – 3.40	أوافق
		5.00 – 4.20	أوافق بشدة

تم استخلاص المعلومات من ردود المشتركين وتحليلها باحتساب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب كل فقرة كما يلي:

■ المحور الأول:

● وجود مقومات وآليات لحوكمة رشيدة في الشركات العامة الليبية

إن العبارات الاستقصائية بالمحور الأول من شأنها تكوين فكرة واضحة للحكم على مجموعة القواعد التي تحكم العلاقات الحالية بين الإدارات التنفيذية بالشركات الليبية ومجالس إدارتها والمساهمين وباقي الأطراف، ومدى التمكين من المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول هذه الشركات بكفاءة وفعالية. من خلال الاطلاع على نتائج الجدول رقم (3) نرى أن رأي المشاركين السائد حول مدى «وجود قوانين وتشريعات واضحة تحكم

الشركات وتبين حقوق وواجبات الأفراد داخلها وكذلك الأطراف المستفيدة من خارجها» جاء بالموافقة. كانت هذه العبارة في الترتيب الأول من حيث المتوسط في هذا المحور والذي بلغ 3.84 من أصل 5.00 على مقياس ليكارت الخماسي، ويفوق هذا المتوسط مركز الفترة الوسيطة 3 والذي يمثل الحياد المطلق في آراء المشاركين. كما يُظهر الانحراف المعياري لهذه العبارة تشتت بسيط إلى حد ما بلغ 1.18 عن المتوسط الحسابي. على النقيض من ذلك لم يوافق المشاركون في المتوسط على "وجود أنظمة نزيهة وشفافة لمنح المكافآت والمزايا في الشركات". كان ترتيب هذه العبارة الأخير في هذا المحور بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.48، وبأقل انحراف معياري عن المتوسط أيضاً وهو 1.09. كان المشاركون حياديين تجاه فكرة "وجود تدخلات سياسية وبيروقراطية في شؤون مجالس الإدارة بالشركات". المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حيال هذه العبارة كان 2.87 وبانحراف معياري 1.18.

الجدول رقم (3) تحليل العبارات الاستقصائية بالمحور الأول

الرأي السائد	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة الاستقصائية
الموافقة	1	1.18	3.84	1. هناك قوانين وتشريعات واضحة تبين حقوق وواجبات الأفراد داخل الشركات والأطراف المستفيدة من خارجها
الموافقة	2	1.11	3.73	2. يوجد هيكل تنظيمي متماسك في كل شركة يساعد في تحديد السلطات والمسؤوليات فيها
الحياد	6	1.30	3.33	3. هناك سياسات واضحة في الشركات تساعد في تحقيق أهدافها
الموافقة	3	1.13	3.71	4. توجد أقسام للمراجعة الداخلية في الشركات تعمل بنزاهة وفعالية ومستقلة عن الإدارات التنفيذية
الموافقة	5	1.16	3.44	5. هناك أنظمة رقابة داخلية مكتوبة ومعتمدة ومطبقة في الشركات

الرأي السائد	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة الاستقصائية
الحياد	10	1.18	2.92	6. هناك أنظمة لمحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء في الشركات
عدم الموافقة	12	1.09	2.48	7. هناك أنظمة نزيهة وشفافة لمنح المكافآت والمزايا في الشركات
الحياد	9	1.21	3.05	8. هناك أنظمة فعالة للتقارير المالية والإدارية والاحصائية داخل الشركات
الحياد	7	1.09	3.30	9. توجد شفافية وإفصاح في المعلومات الواردة بالتقارير المالية في الشركات تساعد في اتخاذ القرارات
الموافقة	4	1.18	3.48	10. توجد إجراءات داخل الشركات كفيلة بضمان حقوق الأطراف الخارجية المستفيدة من هذه الشركات
الحياد	8	1.11	3.16	11. هناك تدخلات سياسية وبيروقراطية في شؤون مجالس الإدارة بالشركات
الحياد	11	1.18	2.87	12. توجد مجالس إدارة حقيقية بالشركات تراقب سلوك الإدارات العليا بكفاءة وفعالية
3.28				المتوسط المرجح للمحور الأول
0.77				الانحراف المعياري للمحور الأول

في المجمل نلاحظ في الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي المرجح للمحور الأول كان 3.28 وبنحرف معياري بلغ فقط 0.77 ما يشير إلى أن الاتجاه العام لردود المشتركين على فقرات المحور الأول هو الحياد ، مع الميل إلى كفة الموافقة كونه يفوق المتوسط الفرضي (3) وهذا يبدو واضحاً من خلال الآراء السائدة بالجدول أعلاه وبناء عليه يمكن قبول الفرضية الأولى.

■ المحور الثاني:

● مدى تلبية أداء المراجعين وتقارير المراجعة على الشركات العامة في ليبيا للاحتياجات المعاصرة للأطراف المستفيدة

تستقصى عبارات المحور الثاني أداء المراجعين وواجبات المهنة وما تقره معايير الأداء المهني بشكل معقول من جهة، وكذلك التباين والاختلاف بين ما تقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وبين الأداء الفعلي من جهة أخرى. من خلال المعلومات الواردة بالجدول رقم (4) يتبين أن ترتيب الفقرة التاسعة والتي تنص على "أن الأطراف المستفيدة تتق في المراجعين الخارجيين لاعتقادهم بأن المراجعين يلتزمون بأداب وسلوك المهنة" جاءت بالموافقة وفي المرتبة الأولى من بين عبارات المحور الثاني وبمتوسط حسابي 3.62، وبتشتت ضئيل عن المتوسط بلغ 0.98 فقط. كما وافق المشاركون على "أن تقارير المراجعة تحتوى على إشارات توضح حدود مسؤوليات المراجع في نتائج المراجعة التي توصل إليها". بلغ المتوسط الحسابي لآراء المشاركين في هذه الفقرة 3.51 وبانحراف معياري ضئيل إلى حد ما. جاءت في ذيل الترتيب الفقرة الثانية والتي تستقصى آراء المشاركين حول مدى "اهتمام لدى المراجعين بتعلم اللغة الإنجليزية ومواكبة تطور بيئة الأعمال في الشركة من خلال ورش العمل والتدريب والدورات". كان المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2.67، وبانحراف معياري 1.02.

الجدول رقم (4) تحليل العبارات الإستقصائية بالمحور الثاني

الرأي السائد	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة الاستقصائية
الحياد	9	1.15	3.08	1. يتمتع المراجعون الخارجيون عموماً بالتأهيل المهني والكفاءة العلمية قياساً بمعايير المراجعة الدولية
الحياد	11	1.05	2.67	2. هناك إهتمام لدى المراجعين بتعلم اللغة الإنجليزية ومواكبة تطور بيئة الأعمال في الشركة من خلال ورش العمل والتدريب والدورات

الرأي السائد	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة الاستقصائية
الحياد	10	1.03	2.81	3. يتمتع المراجعون الخارجيون بالمهارات اللازمة في مراجعة الأنظمة الإلكترونية
الحياد	6	1.03	3.16	4. يتمتع المراجعون بمهارات مقبولة في برامج وتطبيقات الحاسب الآلي ومهارات البحث والاطلاع عبر الإنترنت وغيرها لتكوين قاعدة بيانات تساعد في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
الحياد	3	0.99	3.37	5. يتميز المراجعون الخارجيون بمستوى مقبول من الأداء المهني والالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها
الحياد	8	1.16	3.10	6. إن أداء المراجعين وتقارير المراجعة تواكب تطور بيئة الأعمال والتحديات المعاصرة في الشركات العامة وبالتالي تلبى توقعات الأطراف المستفيدة
الحياد	7	0.97	3.11	7. يقوم المراجعون الخارجيون بإجراءات المراجعة التحليلية كأحد الأساليب الحديثة في عملية المراجعة
الموافقة	2	0.97	3.51	8. تحتوى تقارير المراجعة على إشارات توضح حدود مسؤوليات المراجع في نتائج المراجعة التي توصل إليها
الموافقة	1	0.91	3.62	9. إن الأطراف المستفيدة تتق في المراجعين الخارجيين لإعتقادهم بأن المراجعين يلتزمون بأداب وسلوك المهنة
الحياد	4	0.98	3.30	10. هناك فاعلية في الاتصال والتواصل بين بيئة المراجعة ومجرياتها وبين الأطراف المستفيدة
الحياد	5	1.16	3.25	11. توجد تدخلات وعراقيل تحد من استقلالية المراجعين في تفكيرهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بإجراءات المراجعة
3.18				المتوسط المرجح للمحور الثاني
0.72				الانحراف المعياري للمحور الثاني

يلاحظ بالجدول رقم (4) أيضاً أن الاتجاه العام لردود المشتركين على فقرات المحور الثاني يشير إلى الحياد أيضاً، حيث بلغ المتوسط المرجح 3.18، وبانحراف بسيط أيضاً بلغ 0.72. وبما أن المتوسط الحسابي يفوق المتوسط الفرضي يمكن قبول الفرضية الثانية بتحفظ وفيما يخص العبارات الاستقصائية التي لاقت الموافقة من قبل المشاركين أكثر من غيرها.

أخيراً فإن حياد المشاركين وهو السمة الغالبة في محوري هذه الدراسة يعني لدى العديد منهم أنه موافق إلى حدٍ ما على ما جاء بالفقرة أو المتغير الذي يتم بحثه، ولكن هذا يعني أيضاً أن المتغير ليس في أحسن أحواله. وبذلك فإن هذا الحياد يحمل في طياته أحياناً موافقة جزئية على ما جاء في فقرات محاور الدراسة، وقد يعني أيضاً عدم الموافقة على جزء آخر سواء في نفس الفقرة أو في فقرات أخرى. على سبيل المثال وفيما يخص الفقرة الثالثة بالمحور الأول والتي تنص على أن «هناك سياسات واضحة في الشركات تساعد في تحقيق أهدافها» جاء في ملاحظات أحد المشاركين أن هناك سياسات واضحة وتحقق أهداف الشركات ولكن ليست واضحة للجميع ولا تحقق الأهداف بالكفاءة المأمولة. وبذلك يمكن استنتاج أن هذا المشارك يعتبر موافقا على هذه الفقرة من ملاحظته المذكورة لاعتراؤه بوجود سياسات واضحة له وهو المعنى بإبداء الرأي هنا، وأن الشركات تحقق أهدافها حيث لم تشترط الكفاءة في الفقرة، ورغم ذلك نجد أن هذا المشارك أخذ جانب الحياد.

■ النتائج والتوصيات

● أولاً: النتائج

من خلال التحليل واختبار الفرضيتين المتعلقةتين بآليات الحوكمة وأداء المراجعين تم استخلاص النتائج الآتية:

1 - تُبين نتائج الدراسة أن أبعاد المشكلة "المتتمثلة في أداء المراجعين" لها دور وآثار محدودة في فجوة التوقعات بالمراجعة في الشركات العامة، وبدرجة أقل تأتي آثار حوكمة الشركات وآلياتها

- 2 - عدم وجود أنظمة نزيهة وشفافة لمنح المكافآت والمزايا في الشركات العامة التي من شأنها تشجيع وتحفيز العاملين لتطوير أدائهم
- 3 - ضعف دور مجالس الإدارة بالشركات العامة وتدني كفاءتها وفعاليتها في مراقبة سلوك الإدارات العليا
- 4 - هناك تدني في التأهيل المهني والكفاءة العلمية في المجمل لدى المراجعين الخارجيين قياساً بمعايير المراجعة الدولية
- 5 - لا يتمتع المراجعون الخارجيون بالمهارات اللازمة في مراجعة الأنظمة الألكترونية علاوة على عدم إهتمامهم بتطوير أنفسهم بتعلم اللغة الإنجليزية ومواكبة تطور بيئة الأعمال في الشركات العامة.

ثانياً: التوصيات

- 1 - إن الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية على الشركات العامة في ليبيا لا بد وأن يمر من خلال أداء المراجعين، وبدرجة أقل آليات الحوكمة في الشركات العامة
- 2 - رفع درجة التوعية لدى الإدارة والمراجع الخارجي على حدٍ سواء بمشكلة فجوة التوقعات وآثارها في ليبيا حيث لوحظ عدم فهم الكثيرين لحجم المشكلة بشكل دقيق، وأمضى الباحث بعض الوقت في شرح المشكلة وعدد من فقرات الاستبانة لعدد كبير من أفراد العينة
- 3 - تشجيع وتحفيز مجالس الإدارة والعاملين بالشركات العامة لتطوير أدائهم، والعمل على الحد من التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤون مجالس الإدارة بالشركات وضمان أمنها
- 4 - دعم المنظمات المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة لممارسة دورها في الرفع بمستوى التأهيل المهني والكفاءة العلمية والمهارات اللازمة في عمليات المراجعة من خلال ورش العمل والتدريب والدورات

5 - العمل على إجراء مزيد من الدراسات والبحوث حول فجوة التوقعات في البيئة اللببية بأدوات بحث مختلفة مثل استعمال المقابلات الشخصية كأداة فعالة أكثر في عملية الإتصال من خلال الأسئلة المفتوحة التي تفسح المجال لتفاعل المشارك وإبداء رأيه بوضوح واستفاضة

6 - يجب البحث أيضاً عن عوامل أخرى في البيئة اللببية ربما لها أثر مباشر أو على الأقل أكبر من آثار العوامل التي تم بحثها في هذه الدراسة.

■ قائمة المراجع

● المراجع العربية:

- 1 - أشرف سالم عبد الكافي وطاهر فرج إبراهيم ، 2018 ، "أثر آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين" ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، العدد الثالث ، ص ص 75 - 99 ، كلية الاقتصاد ، جامعة سرت ، ليبيا
- 2 - أمين السيد أحمد لطفي ، 2005 ، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال" ، منشورات الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر
- 3 - تيايبي رضا 2018 ، "مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية" ، مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد 19 ، ص ص 214 - 234 ، جامعة البليدة 2 ، الجزائر
- 4 - رشيدة خالدي وعبدالرزاق خليل ، 2014 ، "تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات" ، مجلة روى اقتصادية ، العدد السابع ، ص ص 137 - 154
- 5 - صبيحة برزان العبيدي 2016 ، "العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 48 ، ص ص 183 - 204 ، العراق
- 6 - صلاح حسن السيسي، 2011 ، "البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال" ، منشورات دار الكتاب الحديث ، القاهرة ، مصر
- 7 - طارق عبد العال حماد ، 2000 ، "التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل" ، منشورات الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، مصر

- 8 - عبدالرزاق طعمة حواس ، 2018 ، "مدى الالتزام بالآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة" ، مجلة الدراسات العليا ، مجلد 12 ، عدد 48 ، ص 127 - 147 ، جامعة النيلين ، السودان
- 9 - فهدة بنت سلطان السديري وحسام بن عبدالمحسن العنقري ، 2004 ، "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية" ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلد 18 ، العدد 2 ، ص 135 - 177 ، جدة ، السعودية
- 10 - محمد بن موسى ، 2015 ، "دور حوكمة الشركات في ترشيد القرارات المالية داخل المؤسسة الاقتصادية" ، (رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر)
- 11 - محمد فرح يس محمد أحمد ، 2017 ، "دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة" ، (رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، السودان)
- 12 - محمد مروان الصبوح ، 2015 ، "دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق" ، (رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، سوريا)
- 13 - هيئة السوق المالية ، 2022 ، "حوكمة الشركات" ، المملكة العربية السعودية ، https://cma.org.sa/Awareness/Publications/booklets/Booklet_13.pdf

تاريخ التصفح 2022/09/19

● المراجع الأجنبية:

- 1 - OECD, 2017, G20/OECD Principles of Corporate Governance (Arabic version), Organisation for Economic Co Operation and Development Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.17879789264265455/> - ar
- 2 - Porter, B., 1993, "An Empirical Study of the Audit Expectation Performance Gap". Accounting and Business Research, Vol. 24 (93), pp. 49 - 68
- 3 - Principles of Corporate Governance", 2004, Organisation for Economic Co Operation and Development (OCED), pp. 05