



الجامعة المصرية للدراسات والبحوث
Faculty of Education Research and Technology



الجامعة المصرية
Assiut University

صدى المعرفة

مجلة علمية محكمة نصف سنوية
نُفسُ ينشر البحوث والدراسات الإنسانية والتطبيقية

مجلة
صدى المعرفة

العدد الحادي عشر ■ السنة السادسة
يونيو 2019

SADA AL-MARIFA JOURNAL



الجامعة المصرية
Assiut University



الجامعة المصرية للدراسات والبحوث
Faculty of Education Research and Technology

SADA AL-MARIFA JOURNAL

A biannual, referred academic journal
Concerns with the Publishing of Research
Human and Applied Studies

11

العدد الحادي عشر
يونيو 2019

11

The Eleventh Issue
June 2019



صدى المعرفة

مجلة علمية محكمة نصف سنوية
تُعنى بنشر البحوث والدراسات الإنسانية والتطبيقية
العدد الحادي عشر يونيو 2019

■ المشرف العام

د. الطاهر أحمد الكري

■ مدير التحرير

● د. أسامة جمعة العجمي

■ رئيس التحرير

● د. جمال حسن الدعيك

■ هيئة التحرير

● د. خالد عبدالسلام دمع

● د. عياد مرحيل راشد

● د. ابراهيم محمد الصغير

● د. محمد حسين

محتويات العدد

أولاً / البحوث باللغة العربية:

رقم الصفحة

العنوان

مدى تأثير التسويق الإلكتروني في عناصر المزيج التسويقي للخدمات المصرفية

1

■ د. أسامة الطاهر عبدالله دية

المركّب الاسمي الناقص: مفهومه، وأنواعه النحوية

40

■ د. عبد الحكيم محمد محمد كركام

السلط الحاكمة في تونس وليبيا واستراتيجيات التوسع المجالي

68

■ د. عبد القادر سوداني

مساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

87

■ د. رقية محمد مفتاح ■ د. عفاف البهلل الغضبان

■ د. مريم مفتاح عبد الله

مقاومة بعض أجناس الملوثات البكتيرية للمضادات الحيوية

113

■ أ. ميلاد أبولقاسم أحمد أبوسبيحة ■ أ. عبد الحكيم المهدي مكارى

■ أ. فخر الدين محمد سويسى

النسخ في أحكام الشريعة الإسلامية بين: مثبتيه ومنكريه

127

■ د. محمد مصباح الأمين

مساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

(من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي)

* رقية محمد مفتاح

** عفاف البهلول الفضبان

*** مريم مفتاح عبد الله

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي، وذلك من خلال مساهمة لجان المراجعة في طرق تضيق فجوة التوقعات، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على الاستبانة التي وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين، ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة التي بين أيدينا إلى اتفاق المراجعين الخارجيين على أن للجان المراجعة دوراً فعالاً في تضيق فجوة التوقعات، وذلك من خلال دورها الفعال في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، ودراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات، وزيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع الخارجي ومسؤولياته في المجتمع، وكذلك تدعيم دور المنظمات المهنية.

* عضو هيئة تدريس، قسم المحاسبة، كلية المحاسبة غريان، جامعة غريان.

** عضو هيئة تدريس، قسم المحاسبة، كلية المحاسبة غريان، جامعة غريان.

*** عضو هيئة تدريس، قسم المحاسبة، كلية المحاسبة غريان، جامعة غريان.

المقدمة:

رغم الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة المراجعة، وتعدد الأطراف المستفيدة من تقاريرها إلا أن هذه المهنة في بداية السبعينات من القرن الماضي ووجهت لها انتقادات شديدة وأحيطت بشكوك حول امكانية استمرارها كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وأطلق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants على هذا القصور "فجوة التوقعات في المراجعة" (مزياني، 2015: ص1). وشكل المعهد لجانا بهدف دراسة وتحديد أسباب تلك الفجوة واقتراح سبل علاجها، كما أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) Audit Standards Board التابع للمعهد (AICPA) في سنة 1988م سلسلة من معايير المراجعة من المعيار رقم 53 إلى المعيار رقم 61 جميعها تختص بمعالجة الجوانب المختلفة لفجوة التوقعات، هذا وتبنى المعهد مؤتمراً سنة 1993م لمراجعة التطور الذي حدث في فجوة التوقعات وخلص المؤتمر إلى استمرار الحاجة للبحوث المستقبلية فيما يتعلق بفجوة التوقعات وسبل تضييقها (صالح، 2002: ص3). ولعل ما حدث في القرن الواحد والعشرين من أزمات وانهيارات مالية طالت الكثير من الشركات في العالم، مثل أزمة شركتي Enron & WorldCom، والأزمة المالية العالمية، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية - في أمريكا على وجه الخصوص 130 بنكاً - والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم (التوحيدي، 2010: ص4) كان سبباً في إعادة الجدل حول موضوع "فجوة التوقعات"، نظراً لما ترتب عليها من إلقاء جزء كبير من المسؤولية على المراجعين واتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المعايير والقوانين المنظمة للمهنة، حيث تساهل الكثير عن سبب عدم إعطاء المراجعين إشارات تحذيرية بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات، وأختفى اسم شركة المراجعة (Arthur Anderson) التي كانت تقوم بمراجعة الحسابات والقوائم لشركتي (Enron & WorldCom)، وكذلك خضوع شركة (KPMG) للتحقيق من قبل مجلس إعداد التقارير إثر انهيار شركة المقاولات والتعمير Carillion وهي ثاني أكبر شركة مقاولات في بريطانيا شمل التحقيق السنوات المالية 2014م - 2017 (Rumney & Holton, 2018)، فأصبح المجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاءة الفنية والنزاهة الموضوعية والاستقلال والحياد، ومنع صدور تقارير مضللة (جربوع، 2004: ص368).

هذا وكنتيجة مصاحبة لحدوث الانهيار وإفلاس الشركات وإنخفاض جودة التقارير المالية وتزعزع ثقة المستخدمين في ما تحتويه من معلومات، ومطالبهم بتقارير مالية غير مظلمة، مع رغبة مجلس الإدارة في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة، ازداد الاهتمام بوجود لجان المراجعة، وأصبحت أحد آليات الحوكمة، وأكدت الهيئات المهنية والقانونية (هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) and Exchange Commission ولجنة الكونجرس الأمريكي ولجنة كادبوري (Cadbury) على أهميتها وضرورة تكوينها، لأنها حلقة وصل بين الأجهزة والأنشطة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة، ولها علاقات تأثيره بين الآليات الأخرى للحوكمة التي تعد المراجعة الخارجية أحد هذه الآليات، وفي ظل هذه العلاقة سيتم التركيز في هذا البحث على الدور الذي يمكن أن مساهمة به لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا.

المحور الأول الإطار النظري للبحث والدراسات السابقة:

أولاً مشكلة البحث:

تشير العديد من الدراسات: أحمد (2017)، خرواط والسحيري (2013م)، مصطفى (2008م)، أحمد (2007م)، إلى وجود فجوة التوقعات بين مهنة المراجعة ومستخدمي القوائم المالية، التي كان لها بالغ الأثر على سمعة ومكانة مهنة المراجعة، فوجهت الاتهامات إلى المراجعين وتزايدت عدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي ضد مكاتب وشركات المراجعة، أتهم فيها المراجعون بالإهمال والتقصير في أداء واجباتهم المهنية، رغم أن طبيعة وأهداف المراجعة تعطي دلائل أن المسؤولية لا تقع على المراجع وحده، لأن عملية المراجعة لا يمكنها أن تقدم تأكيدات تامة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، والرأي غير المتحفظ لا يعني أن المراجع يضمن بصورة قاطعة سلامة الموقف المالي للشركة، فالأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للشركة والأداء غير السليم من القسم المالي بها، والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، إضافة إلى أن القوائم المالية لا تعطي الدقة والثقة بسبب محددات المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية)، علاوة على المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية في الاختيار بين الطرق التي مكنت إدارة الشركة من التأثير على القوائم المالية التي تعدها مثل طرق تسعير المخزون، وطرق الإهلاك فهي طرق مقبولة ومعترف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية، أضف إلى ذلك مخاطر استخدام أسلوب العينات الإحصائية التي لا يمكن تجنبها، هذا وغيره من الظروف والقيود التي تكون معروفة بصفة عامة لمراجعي الحسابات، ولكنها غير معروفة لمعظم مستخدمي

القوائم المالية الذين أصبحت توقعاتهم من عملية المراجعة تزيد كثيراً عن الإنجازات التي يستطيع أن يقدمها لهم مراجعو الحسابات، وهو ما لخصه Liggio عام 1974م في تعريفه لفجوة التوقعات بأنها "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعو الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم" (مزياني، 2015م: ص3)، وأكدت عليه لجنة كوهين عندما خلّصت إلى وجود فجوة توقعات في مهنة المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة هو الاختلاف بين ما يتوقعه أو يحتاجه الجمهور وبين ما يمكن أو ما ينبغي أن يقدمه المراجع (صالح، 2002م: ص6). وفي ذات الإطار عرف Porter, 1993 فجوة التوقعات بأنها "الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم" (يوسف وآخرون، 2016م: ص96)، ويتضح هنا أن فجوة التوقعات تشمل عنصرين، هما: فجوة المعقولة، وفجوة الأداء، حيث ترتبط الأولى (فجوة المعقولة) بفجوة عدم دراية جمهور المستفيدين بطبيعة عمل المراجع ومسؤولياته، وذلك لأن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية تطبيقاً لمعايير المراجعة (يوسف وآخرون، 2016م: ص96)، وما هي إلا نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، وتنشأ فجوة الأداء نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب مستخدمي القوائم المالية لما يجب أن يقوم به مراجع الحسابات وبين الأداء الفعلي للمراجع، وقسمت هذه الفجوة وفقاً لأسباب حدوثها إلى فجوة قصور المعايير وفجوة قصور الأداء (يوسف، 2011م: ص36)، وتتمثل فجوة قصور المعايير في الفرق (التباين) بين المهام المتوقعة بصورة معقولة من المراجعين وبين المهام الحالية للمراجعين كما حددها القانون والمعايير المهنية. مما يعني أنه حتى لو أدى المراجع دوره وفق ما تطلبه معايير المراجعة فإن المجتمع يرى دائماً عدم كفاية هذه المعايير والنصوص القانونية المنظمة لعملية المراجعة بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها. أما فجوة الأداء غير الكفء أو قصور الأداء: فتتمثل في الفرق بين واجبات المراجعين المحددة وفقاً للمعايير المهنية وبين الأداء الفعلي للمراجعين، أي عدم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، أو عدم تطبيقها بالطرق الصحيحة والسليمة. عليه فإن فجوة التوقعات موجودة سواء على المستوى العالمي، أو على المستوى المحلي لمهنة المراجعة في البيئة الليبية التي تقتصر إلى دور فعال للهيئات المهنية لتنظيم المهنة في ظل التطورات التي تشهدها البلاد وإصدار معايير محلية لمهنة المراجعة للحد من تعدد وتنوع أساليب الممارسات المهنية من قبل المراجعين الذي من شأنه أن يؤدي إلى خلق فجوة التوقعات، ونظراً لطبيعة الفجوة ومكوناتها وتأثيرها على مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة فإنه من الضروري العمل على تضيقها قدر الإمكان إلى الحد الأدنى

حيث إنه من الصعب القضاء عليها نهائياً. وفي هذا السياق أشار كل من (جربوع، 2004م: ص 382-385) و(بدوي، 2012م: ص19) إلى أن سبل وطرق تضيق فجوة التوقعات تتمثل في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي - تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة - دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات - زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع. من ناحية أخرى مع حدوث الانهيارات وأزمة الثقة ظهر مفهوم الحوكمة، وتأكيد الهيئات المهنية والقانونية على أهمية وجود لجان للمراجعة، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) سنة 1972م قراراً بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة بهدف حماية المساهمين والمستثمرين، وفي سنة 1976م أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة، وفي سنة 1978م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عدداً من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة، كما صدر لاحقاً المعيار رقم 61 الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني، وعرفت وحددت أنشطتها من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين

* The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA,1992)

بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، والتأكد من فعالية إجراءات كل من المراجعة الداخلية والخارجية، وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر (الرحيلي، 2008م: ص193). وأشار عبيد(2008م) إلى أهمية لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع بدورها في الحد من الاتصال المباشر بين المراجع والإدارة التنفيذية للشركة محل المراجعة لتقليل تكوين العلاقات الشخصية بين المراجع والإدارة من ناحية وإضعاف قدرة الإدارة التنفيذية على ممارسة الضغوط على المراجع. ورغم التأكيدات السابقة على أهمية وجود لجان المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، إلا أن دور هذه اللجان في تضيق فجوة التوقعات يحتاج إلى توضيح، من خلال الوقوف على مساهمة لجان المراجعة في طرق تضيق الفجوة والمتمثلة بالإضافة إلى تدعيم استقلالية المراجع الخارجي دراسة توقعات المستخدمين والمستفيدين وتلبية تلك التوقعات - وزيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع-

وتدعيم دور المنظمات المهنية. عليه تم صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي: **ما مدى مساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية ؟**
ثانياً أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى بيان دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين، وذلك من خلال مساهمة لجان المراجعة في المجالات التالية:

1. تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.
2. دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.
3. زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع الخارجي ومسؤولياته في المجتمع.
4. تدعيم دور المنظمات المهنية.

ثالثاً فرضيات البحث.

يقوم البحث على فرضية رئيسية وهي "تمساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.
- مساهمة لجان المراجعة في دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.
- مساهمة لجان المراجعة في زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع الخارجي ومسؤولياته.
- مساهمة لجان المراجعة في تدعيم دور المنظمات المهنية.

رابعاً أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في النقاط الآتية:

- 1 - من خلال دراسته لموضوع مهم وهو فجوة التوقعات في المراجعة التي تمثل جوهر الانتقادات الموجهة للمهنة، الذي أكدت البحوث العلمية العالمية على ضرورة استمرار البحث فيها لمعرفة أسباب حدوثها وسبل تضيقها، وخصوصاً في البيئة المحلية نظراً لضعف الدور التنظيمي للمهنة في ليبيا (خرواط والسحيري، 2013م: ص4).
- 2 - التطرق لطرق تضيق فجوة التوقعات والتعرف على أهمية لجان المراجعة من خلال مساهمتها في تضيق فجوة التوقعات، والتأكيد على أهمية تكوينها في ظل إعادة هيكلة الاقتصاد الليبي والاتجاه إلى النشاط الخاص، وفي ظل نتائج بعض الدراسات التي تشير إلى عدم الوجود الفعلي للجان المراجعة في البيئة الليبية (شعبان، والسويح، 2010م، ص 53).

3 - البحث يهتم بمساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وهو مالم تتطرق إليه أي من الدراسات السابقة.

خامساً منهجية البحث:

اعتمدت الباحثة في تناولها لموضوع البحث على المنهجية التالية:

- الجانب النظري: استخدم فيه المنهج الاستقرائي، حيث تم استقراء الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع البحث لتكوين إطار نظري للبحث.

- المنهج العملي: استخدم المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات التي تم تجميعها بواسطة الاستبانة الموزعة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة الذي تمثل في المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الخاصة للمراجعة والإدارة العامة لديوان المحاسبة في ليبيا، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة وصعوبة التواصل مع هذه الفئات، فقد اقتصرَت الدراسة على عينة مختارة من المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الخاصة للمراجعة والإدارة العامة لديوان المحاسبة في مدينتي غريان وطرابلس.

وتم الاعتماد على الاستبانة في تجميع البيانات، وقد صممت من جزأين، الجزء الأول صمم لتجميع البيانات حول خصائص المشاركين كجهة العمل والمؤهل والخبرة، أما الجزء الثاني فصمم لتجميع آراء المراجعين عن دور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، تضمن هذا الجزء أربعة محاور وفقاً للفرضيات الفرعية للبحث، هذا وقبل توزيع الاستبانة على عينة الدراسة، تم التأكد من صدق المحتوى بعرض الاستبانة وتحكيمها علمياً من قبل مجموعة من المتخصصين في مجال المراجعة والمهتمين بمنهج البحث العلمي، وكذلك خبير ومتخصص في مجال الإحصاء التطبيقي، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم في الصياغة النهائية لاستبانة البحث، كذلك تم إجراء بعض المقاييس الإحصائية (صدق التجانس والثبات) لقياس مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، من خلال إيجاد معاملات الارتباط معامل ارتباط بيرسون حيث كان معامل الارتباط مرتفعاً ومعنوية إحصائية، ولتحقق من ثبات الاستبانة تم إيجاد معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية، حيث قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور من محاور الدراسة، وكذلك قيمة ألفا لجميع الفقرات، وكان معامل ثبات سبيرمان براون ومعامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية أيضاً مرتفعة، مما يؤكد صلاحية الاستبانة للاستخدام، وقد تم توزيع عدد (80) استبانة، على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، رجع منها (70) استبانة، تم استبعاد 3 استبانات لعدم اكتمالهم وعدم صلاحيتهم للتحليل، عليه يكون عدد الاستبيانات

المستخدمة في التحليل (67) استبانة بنسبة ردود 84% تقريباً وتعد نسبة كافية لتمثيل مجتمع الدراسة، التي اعتمد في تحليل بياناتها واستخلاص النتائج وتفسيرها على حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS).

سادساً حدود البحث:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الخاصة والإدارة العامة لديوان المحاسبة في مدينتي غريان وطرابلس.
- **الحدود الزمنية:** تنحصر الدراسة خلال الفترة (2018م - 2019م).
- **الحدود الموضوعية:** لجان المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الخاصة والإدارة العامة لديوان المحاسبة.

سابعاً الدراسات السابقة:

توجد العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع فجوة التوقعات، وهو ما يؤكد أهمية البحث في هذا الموضوع وأنه لا يزال مجال بحث وجدل من قبل الباحثين، من ناحية أخرى توجد دراسات اهتمت بلجان المراجعة وأهميتها كأحد آليات الحوكمة، وفي ما يلي عرض مختصر لبعض هذه الدراسات:

دراسة أحمد (2007م) حيث قامت الدراسة بتحليل آراء كل من مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، وذلك بهدف التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجع الحسابات وسبل تضييقها، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الثانوية والأولية، وتم تصميم استبانة لجمع البيانات وتحليلها إحصائياً وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى انخفاض كفاءة المراجع الخارجي، وكذلك وجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي ترجع لعدم إدراكه لطبيعة عمل المراجع الخارجي.

أما دراسة مصطفى (2008م) فاهتمت بالأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات، محاولة اقتراح سبل لتضييق هذه الفجوة، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في استقراء الدراسات والأبحاث ذات الصلة بفجوة التوقعات، وتوصلت إلى أن أسباب فجوة التوقعات يرجع إلى: عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته - الشك في استقلالية المراجع وحياده - نقص الكفاءة المهنية - قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة - وانخفاض جودة الأداء في المراجعة، إضافة إلى قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

وناقشت دراسة عتيق وتلالوه (2016م) مدى ملائمة تقرير المدقق للوفاء باحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، باعتباره يعكس حجم فجوة التوقعات الخاصة بتقرير المدقق، وكذلك تقييم أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل في تضيق تلك الفجوة، وتم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة على 140 مستثمراً في أسهم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية وتحليلها إحصائياً توصلت الدراسة إلى أن تقرير المدقق يتمتع بدرجة متوسطة من الاهتمام في نظر أفراد المجتمع المالي الفلسطيني، وأن تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) له أثر إيجابي في تضيق الفجوة.

دراسة خرواط والسحيري، 2013 هدفت هذه الدراسة للوقوف على وجود فجوة التوقعات في البيئة الليبية بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، متعمدة على الاستبانة في تجميع البيانات حول ثلاثة عوامل وهي مسئولية المراجع، والاعتماد على القوائم المالية، والاستفادة من القوائم، وباستطلاع آراء (20) مراجعاً لحسابات المصارف التجارية بالمنطقة الغربية من ليبيا، و(48) مديراً لأقسام الائتمان في تلك المصارف الذين يمثلون وجهة نظر أحد مستخدمي خدمات مراجعي الحسابات، وتحليل البيانات إحصائياً توصلت الدراسة إلى وجود فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

وهدف دراسة العبيدي، 2016م إلى التعرف على أبرز العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين المستفيدين من المعلومات المحاسبية وأداء مراجعي الحسابات، واعتمدت الدراسة في تحقيق هدفها على جانبين، الجانب النظري واشتمل على ما طرحته أدبيات المحاسبة والمراجعة حول الموضوع أما الجانب التطبيقي فقد تم توزيع استمارة استبانة على عينة من المراجعين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية في مدينة بغداد وعددها (60) شخص، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك نوعين من العوامل التي تؤدي إلى حدوث الفجوة، ويتمثل النوع الأول في العوامل الداخلية التي تتبع من البيئة الداخلية للشركات، أما النوع الثاني فيتمثل في العوامل الخارجية التي تتأتى من البيئة المحيطة بالشركات.

دراسة أحمد، 2017م هدفت هذه الدراسة إلى الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك بالتعرف على مفهوم وآليات حوكمة مهنة المراجعة ومعرفة دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، حيث اختبرت أثر حوكمة مهنة المراجعة على كل من فجوة المسؤولية، وفجوة الأداء، وفجوة التقرير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، استهدفت الدراسة عينة من المراجعين العاملين بالمكاتب الخاصة في ولاية الخرطوم، وباعتمادها على المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات التي تم تجميعها

بواسطة الاستبانة، توصلت الدراسة إلى أن عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المراجعة مساهمة وتؤثر بشكل إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات والمجتمع المالي.

وهناك دراسات أخرى اهتمت بلجان المراجعة وتؤكد على أهميتها، وتعمل على إيضاح دورها التي من بينها دراسة الرحيلي (2008م) عندما ألفت الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحيتين النظرية والتطبيقية، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة، ناقشت هذه الدراسة دور لجان المراجعة كأحد دعائم هذا المفهوم بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية، حيث تم إجراء مسح مكتبي للدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى الاطلاع على الأنظمة واللوائح وما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة تلعب دوراً مهماً في تطبيق مفهوم الحوكمة في البيئة السعودية كونها حلقة الوصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة.

أما دراسة لسيود ومسعود (2015م) هدفت إلى إبراز دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، ومدى إمكانية قبول فكرة تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية، كما تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي للتعرف على مدى الحاجة إلى وجود لجان للمراجعة بالشركات المساهمة الليبية، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتمثل في رؤساء مجالس إدارات الشركات المساهمة الخاصة والواقعة في مدينة بنغازي، والمراجعين المزاولين للمهنة من خلال مكاتبهم الخاصة والتابعين لديوان المحاسبة بهذه المدينة، وكذلك أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

تحتاج بيئة المراجعة الليبية إلى تطبيق فكرة تكوين لجان المراجعة بالشركات لزيادة مصداقية القوائم والتقارير المالية، كما توصلت إلى أن لجان المراجعة تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين، وأوصت بضرورة قيام الجهات المهنية المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا (مثل النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين) بدور فعال في نشر فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات سواء بين ممارسي مهنة المراجعة أو أعضاء ورؤساء مجالس إدارة الشركات وضرورة التوعية بمدى أهميتها.

وهدف دراسة داود (2015م) إلى بيان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات تهديد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، وذلك من وجهة نظر أعضاء لجان

المراجعة ومديري المراجعين الداخليين في البنوك، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، فتم تصميم استبانة لتجميع البيانات من مجتمع الدراسة المتمثل في 63 فرداً، وباستخدام الأساليب الإحصائية وتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى وجود دور إيجابي للجان المراجعة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، وكان لدورها تأثير قوي في دعم المراجعة الداخلية، يليه دورها في الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية.

وتأكيداً على أهمية لجان المراجعة تناولت أيضاً دراسة عبدالله (2016م) لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، أجريت الدراسة على عينة عشوائية من العاملين في المصارف السودانية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في عرض الدراسات السابقة واستقراء المراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة، وكذلك المنهج الوصفي التحليلي في تحليل بيانات الاستبانة واستخلاص النتائج، التي أهمها أن لجان المراجعة تعمل على ضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية، كما تساعد مجالس الإدارة في النهوض بمسؤولياتها القانونية تجاه الشركة. يتضح من خلال العرض السابق للدراسات السابقة أن الدراسات التي اهتمت بفجوة التوقعات رغم اختلاف بيئات الدراسة أكدت على وجود فجوة التوقعات في المراجعة، واهتمت بالعوامل التي تؤدي إلى حدوثها، واقتُرحت سبلاً لتضييقها، من ناحية أخرى فإن الدراسات التي اهتمت بلجان المراجعة أوضحت أهمية وجودها ودورها كأحد آليات الحوكمة وحلقة وصل بين آلياتها، مع التأكيد على دورها في زيادة كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين، ودعم المراجع الداخلي، وزيادة مصداقية القوائم والتقارير المالية، هذا ورغم التأكيد على أهمية لجان المراجعة وكذلك موضوع فجوة التوقعات وتأثيراته على مهنة المراجعة، إلا أن الأدب المحاسبي يقتصر للدراسات التي تربط بين هذين الموضوعين، والاستفادة من لجان المراجعة في تضييق فجوة التوقعات.

المحور الثاني التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات.

بعد تجميع استمارات الاستبانة قامت الباحثات بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح بالجدول رقم (1).

جدول رقم (1) درجات الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

وبالتالي يكون متوسط هذه الدرجات (3) فإذا كان متوسط الإجابات أكبر من 3 فيدل على ارتفاع درجة الموافقة، أما إذا كان متوسط الإجابات أقل من 3 فيدل على انخفاض درجة الموافقة، ولاختبار ما إذا كان متوسط إجابات المشاركين في الدراسة يختلف معنوياً عن 3، تم إدخال إجابات المشاركين في الدراسة باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) وتحليلها إحصائياً واستخلاص النتائج، فتم إحصائياً احتساب المتوسطات، والانحرافات المعيارية، ونسبة الإجابات لكل فقرة. وتم استخدام اختبار T للعينات الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقون على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقون على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع فقرات الاستبانة.

أولاً خصائص مفردات عينة الدراسة:

يهدف هذا القسم إلى التعرف على خصائص عينة الدراسة، وتم تحديد هذه الخصائص وبيانها كالتالي:

1. جهة العمل للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (2): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب مكان العمل

النسبة (%)	العدد	
52.2	35	مراجعو المكاتب الخاصة
47.8	32	مراجعو ديوان المحاسبة
100.0	67	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (2) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب جهة العمل حيث شارك في الدراسة 67 مراجعاً، وكان عدد مراجعو المكاتب الخاصة 35 مراجعاً، ومراجعو ديوان المحاسبة 32 مراجعاً.

2. المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (3): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل

النسبة (%)	العدد	
17.9	12	دكتوراه في المحاسبة
22.4	15	ماجستير في المحاسبة
59.7	40	بكالوريوس في المحاسبة
100.0	67	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (3) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث شارك في الدراسة 12 مراجعاً من المراجعين يحملون دكتوراه وهو ما يشكل نسبة 17.9% من مجموع المشاركين، وأن 15 مراجعاً من المشاركين يحملون ماجستير ويشكل ما نسبته 22.4%، وأن 40 مراجعاً من حملة البكالوريوس وهو ما يشكل 59.7%، وهذا يقدم انطباعاً بملئمة أسئلة الاستبانة للمشاركين وكذلك موضوعية إجاباتهم عليها.

3. الخبرة في مجال المراجعة للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (4): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة في مجال المراجعة

النسبة (%)	العدد	
26.9	18	أقل من 5 سنوات
20.9	14	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
26.9	18	من 10 إلى أقل من 15 سنة
25.4	17	من 15 سنة فأكثر
100.0	67	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (4) أن عدد 17 مراجعاً خارجياً من المشاركين وهو ما يشكل 25.4% لديهم خبرة من 15 سنة وأكثر، وأن 18 مراجعاً وهو ما يشكل 26.9% لديهم خبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة، وأن 14 مراجعاً وهو ما يشكل 20.9% لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنة، وأن 18 مراجعاً لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، وهذه المؤشرات جيدة وتعكس تفهم المشاركين لموضوع الدراسة وتقديم معلومات مساهمة في تحقيق أهدافها.

ثانياً التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:

يتضمن هذا الجزء التحليل الإحصائي لآراء المشاركين حول كل محور من محاور الاستبانة التي تتعلق بدور لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، حيث كان تحليل المحاور كما يلي:

المحور الأول - مدى مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.

تم دراسة فقرات هذا المحور كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (5) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المحور، ومن خلال الجدول يتضح الآتي:

جدول رقم (5) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار (ت) لمبارات مدى مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي

ت	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه
1	اشتراك لجان المراجعة في تعيين وعزل المراجعين وتحديد أتعابهم.	3.81	1.246	5.294	0.000 ♦	موافق
2	مراجعة القوائم المالية قبل اعتمادها من قبل المراجع الخارجي.	3.87	0.968	7.323	0.000 ♦	موافق
3	تقويم النواحي المالية والتأكد من أخذ ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين	4.07	0.822	10.697	0.000 ♦	موافق
4	تحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة	3.93	0.926	8.177	0.000 ♦	موافق
5	حل النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي	3.84	1.009	6.780	0.000 ♦	موافق
6	قدرتها على تحقيق التنسيق الكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	3.81	1.090	6.050	0.000 ♦	موافق
7	يساهم وجود لجان المراجعة في انخفاض معدل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب الخلاف حول السياسات المحاسبية	3.78	0.918	6.919	0.000 ♦	موافق
8	فحص ومناقشة إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية ومدى كفايتها	4.01	0.961	8.642	0.000 ♦	موافق

♦ دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)

1/ اشتراك لجان المراجعة في تعيين وعزل المراجعين وتحديد أتعابهم: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.81 بانحراف معياري 1.246، فيما كان إحصاء الاختبار (5.294) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

2/ مراجعة القوائم المالية قبل اعتمادها من قبل المراجع الخارجي: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.87) بانحراف معياري (0.968)، فيما كان إحصاء الاختبار (7.323) بدلالة إحصائية

0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

3/ تقويم النواحي المالية والتأكد من أخذ ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين:

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.07) بانحراف معياري 0.822، فيما كان إحصاء الاختبار (10.697) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

4/ تحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة:

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.93) بانحراف معياري

(0.926)، فيما كان إحصاء الاختبار (8.177) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

5/ حل النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي: يتضح من بيانات الجدول

رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.84) وانحراف معياري (1.009)، وإحصاء الاختبار (6.780) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

6/ قدرتها على تحقيق التنسيق الكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي: يتضح

من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.81) بانحراف معياري (1.09)، فيما كان إحصاء الاختبار (6.050) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

7/ يساهم وجود لجان المراجعة في انخفاض معدل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب

الخلاف حول السياسات المحاسبية: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.78 بانحراف معياري (0.918)، فيما كان

إحصاء الاختبار (6.919) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

8/ فحص ومناقشة إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية ومدى كفايتها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.01) بانحراف معياري (0.961)، فيما كان إحصاء الاختبار (8.642) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

المحور الثاني: مدى مساهمة لجان المراجعة في دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.

تم دراسة فقرات هذا المحور كلاً على حدة، وتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (6) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المحور كالآتي:

جدول رقم (6) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار (ت) لمبارات مدى مساهمة لجان المراجعة في دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات

ت	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
1	دورها الفعال في الارتقاء بجودة التقارير وزيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية	4.22	0.775	12.926	0.000 ♦	موافق
2	تقديم تأكيد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.19	0.821	11.906	0.000 ♦	موافق
3	مساهمة في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل أصحاب المصالح ضد مجلس الإدارة بسبب المخالفات والأخطاء الجوهرية.	3.76	0.923	6.753	0.000 ♦	موافق
4	تمثل مصدر اطمئنان لهؤلاء الأطراف المستفيدة عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي	3.97	0.953	8.333	0.000 ♦	موافق
5	تعد ضمان لشمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية، لأنها تحقق التكامل بين المراجعتين (الداخلية - الخارجية)	3.93	0.958	7.903	0.000 ♦	موافق
6	الضخ الموازي للمعلومات المفحوصة التي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية مما يسمح للأطراف اتخاذ القرارات المناسبة	4.12	0.749	12.230	0.000 ♦	موافق
7	استطلاعها آراء الأطراف المستفيدة من فترة لأخرى لتعرف على توقعاتهم من خدمات المراجع الخارجي ومدى الرضا	3.82	0.851	7.891	0.000 ♦	موافق

ت	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
8	تحديد الأطراف المستفيدة من التقارير المالية وتقرير المراجع وتحديد مطالبهم ومحاولة تلبيتها في خطة المراجعة.	3.79	1.081	5.992	0.000 ♦	موافق

♦ دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)

1/ دورها الفعال في الارتقاء بجودة التقارير وزيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية:

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.22) بانحراف معياري (0.775)، فيما كان إحصاء الاختبار (12.926) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

2/ تقديم تأكيد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.19) بانحراف معياري (0.821)، فيما كان إحصاء الاختبار (11.906) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

3/ مساهمة في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل أصحاب المصالح ضد مجلس الإدارة بسبب المخالفات والأخطاء الجوهرية. يتضح من بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.76) بانحراف معياري (0.923)، وكان إحصاء الاختبار (6.753) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

4/ تمثل مصدر اطمئنان لهؤلاء الأطراف المستفيدة من الرأي المبرر عنه من قبل المراجع الخارجي: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.97 بانحراف معياري (0.953)، فيما كان إحصاء الاختبار (8.333) بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

5/ تعد ضمان لشمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية لأنها تحقق التكامل بين المراجعتين (الداخلية -الخارجية): يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.93 بانحراف معياري 0.958 ، فيما كان إحصاء الاختبار 7.903 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجع أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

6/ الضخ الموازي للمعلومات المفحوصة التي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية مما يسمح للأطراف اتخاذ القرارات المناسبة: يتضح من بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.12 بانحراف معياري 0.749 ، فيما كان إحصاء الاختبار 12.230 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجع أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

7/ استطلاعها آراء الأطراف المستفيدة من فترة لأخرى لتعرف على توقعاتهم من خدمات المراجع الخارجي ومدى الرضا: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.82 بانحراف معياري 0.851 ، فيما كان إحصاء الاختبار 7.891 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجع أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

8/ تحديدها الأطراف المستفيدة من التقارير المالية وتقرير المراجع وتحديد مطالبهم ومحاولة تلبيتها في خطة المراجعة: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.79 بانحراف معياري 1.081 ، فيما كان إحصاء الاختبار 5.992 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجع أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

المحور الثالث: مدى مساهمة لجان المراجعة في زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.

تم دراسة فقرات هذا المحور كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (7) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المحور، ومن خلال الجدول يتضح الآتي:

جدول رقم (7) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار (ت) لفقرات مدى مساهمة لجان المراجعة في زيادة فاعلية الاتصال والإعلام من دور المراجع ومسئوليائه في المجتمع

ت	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
1	تمثل المنسق وحلقة الوصل بين المراجع وكل من مستخدمي القوائم المالية، والإدارة، والمراجع الداخلي.	4.06	0.886	9.795	0.000 ♦	موافق
2	تحسين وتطوير وسائل الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية يساهم في تصحيح التوقعات الغير معقولة وتلبية التوقعات والمتطلبات المعقولة.	4.01	0.844	9.846	0.000 ♦	موافق
3	تعريف مستخدمي القوائم المالية بأن إعداد القوائم المالية هي مسئولية الإدارة، أما تقرير المراجع فهو إضافة قيمة للمعلومات التي تتضمنه.	4.12	0.789	11.619	0.000 ♦	موافق

♦ دال إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

1/ تمثل المنسق وحلقة الوصل بين المراجع وكل من مستخدمي القوائم المالية، والإدارة، والمراجع الداخلي: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (7) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.06 بانحراف معياري 0.886، فيما كان إحصاء الاختبار 9.795 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

2/ تحسين وتطوير وسائل الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية يساهم في تصحيح التوقعات الغير معقولة وتلبية التوقعات والمتطلبات المعقولة: يتضح من بيانات الجدول رقم (7) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.01 بانحراف معياري 0.844، فيما كان إحصاء الاختبار 9.846 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

3/ تعريف مستخدمي القوائم المالية بأن إعداد القوائم المالية هي مسئولية الإدارة، أما تقرير المراجع فهو إضافة قيمة للمعلومات التي تتضمنه: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (7) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.12 بانحراف معياري 0.789، فيما كان إحصاء الاختبار 11.619 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

المحور الرابع: مدى مساهمة لجان المراجعة في تدعيم دور المنظمات المهنية.

تم دراسة فقرات هذا المحور كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (8) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول هذا المحور، ومن خلال الجدول يتضح الآتي:

جدول رقم (8) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار (ت) لفقرات مدى مساهمة لجان المراجعة في تدعيم دور المنظمات المهنية

ت	العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه
1	أعداد لجان المراجعة لخطابات تناقش مدى جودة المبادئ المحاسبية المطبقة وتقييم كيفية تأثير تطبيق هذه المبادئ على القوائم المالية.	4.12	0.686	13.360	0.000 ♦	موافق
2	تقديم تقارير تتعلق بنواحي عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة والسلوك المهني.	4.19	0.743	13.147	0.000 ♦	موافق
3	تقديم مقترحات حول تطوير المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة.	4.04	0.747	11.443	0.000 ♦	موافق
4	تعريف ككل من الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي بأهمية الالتزام بالمبادئ والمعايير المنظمة للمهنة.	3.99	0.728	11.075	0.000 ♦	موافق
5	بيان النظم الموضوعية من المنظمات المهنية الكفيلة بمراقبة الإخلال بتطبيق المعايير والقوانين المنظمة للمهنة.	3.91	0.793	9.402	0.000 ♦	موافق
6	التأكيد على تطبيق مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.	4.09	0.811	10.990	0.000 ♦	موافق

♦ دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)

1/ أعداد لجان المراجعة لخطابات تناقش مدى جودة المبادئ المحاسبية المطبقة وتقييم كيفية تأثير تطبيق هذه المبادئ على القوائم المالية: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.12 بانحراف معياري 0.686، فيما كان إحصاء الاختبار 13.360 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

2/ تقديم تقارير تتعلق بنواحي عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة والسلوك المهني: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.19 بانحراف معياري 0.743، فيما كان إحصاء الاختبار 13.147 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من

مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

3/ تقديم مقترحات حول تطوير المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.04 بانحراف معياري 0.747، فيما كان إحصاء الاختبار 11.443 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

4/ تعريف كلاً من الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي بأهمية الالتزام بالمبادئ والمعايير المنظمة للمهنة: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.99 بانحراف معياري 0.728، فيما كان إحصاء الاختبار 11.075 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

5/ بيان النظم الموضوعة من المنظمات المهنية الكفيلة بمعاينة الإخلال بتطبيق المعايير والقوانين المنظمة للمهنة: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.91 بانحراف معياري 0.793، فيما كان إحصاء الاختبار 9.402 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

6/ التأكيد على تطبيق مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.09 بانحراف معياري 0.811، فيما كان إحصاء الاختبار 10.990 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقون على هذه العبارة.

ثالثاً اختبار الفرضيات:

1. الفرضية الفرعية الأولى: مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة، والجدول رقم (9) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار (T) (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الاولى

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدالة الإحصائية	النتيجة
67	3.89	0.794	9.149	0.000 *	قبول الفرضية

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

يلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (9) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح **3.89** بانحراف معياري مناظر له **0.794** وأن قيمة إحصاء الاختبار **9.149** بدلالة إحصائية **0.000** وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية.

2. الفرضية الفرعية الثانية: مساهمة لجان المراجعة في دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وكانت نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدالة الإحصائية) موضحة بالجدول رقم (10):

جدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الثانية

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدالة الإحصائية	النتيجة
67	3.98	0.672	11.888	0.000 *	قبول الفرضية

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

يلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (10) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح **3.98** بانحراف معياري مناظر له **0.672** وأن قيمة إحصاء الاختبار **11.888** بدلالة إحصائية **0.000** وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: مساهمة لجان المراجعة في زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وكانت نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدالة الإحصائية) موضحة بالجدول رقم (11):

جدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للفرضية الثالثة

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدالة الإحصائية	النتيجة
67	4.06	0.685	12.728	0.000 *	قبول الفرضية

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

يلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (11) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح **4.06** بانحراف معياري مناظر له **0.685** وأن قيمة إحصاء الاختبار **12.728** بدلالة إحصائية **0.000** وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية **0.05** وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: مساهمة لجان المراجعة في تدعيم دور المنظمات المهنية
لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة One Sample T-Test، وكانت نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدالة الإحصائية) موضحة بالجدول رقم (12):

جدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للفرضية الرابعة

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدالة الإحصائية	النتيجة
67	4.06	0.576	15.016	0.000 *	قبول الفرضية

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

يلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (12) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح **4.06** بانحراف معياري مناظر له **0.576** وأن قيمة إحصاء الاختبار **15.016** بدلالة إحصائية **0.000** وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية **0.05** وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية.

وباختبار الفرضيات الفرعية الأربع السابقة وقبولها، نصل إلى قبول الفرضية الرئيسية القائلة: مساهمة لجان المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

**المحور الثالث النتائج والتوصيات:
أولاً النتائج:**

بناءً على الاختبار الإحصائي للفرضية الرئيسية، والفرضيات الفرعية القائمة عليها فقد تم التوصل إلى اتفاق المراجعين الخارجيين (المكاتب الخاصة والإدارة العامة لديوان

المحاسبة) على أن للجان المراجعة مساهمة فعالة في تضيق فجوة التوقعات، وذلك من خلال قيامها بالآتي:

1- للجان المراجعة دور في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي باشتراكها في تعيين وعزل المراجعين، وتحديد أتعابهم، وتقويم النواحي المالية، والتأكد من أخذ ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين، وقيامها بتحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة، وقدرتها على تحقيق التنسيق الكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وفي انخفاض معدل تغيير المراجعين الخارجيين.

2- كما أوضحت النتائج أن للجان المراجعة دوراً في دراسة توقعات المجتمع المالي، وتلبية تلك التوقعات، بتقديمها تأكيد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وزيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ومصدر اطمئنان للأطراف المستفيدة، كما عليها القيام بتحديد الأطراف المستفيدة من التقارير المالية وتقرير المراجع واستطلاع آراءهم من فترة لأخرى للتعرف على توقعاتهم من خدمات المراجع الخارجي ومدى الرضا، أيضاً تحقيق التكامل بين المراجعين.

3- أن لجان المراجعة مساهمة في زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع، لأنها تمثل المنسق وحلقة الوصل بين المراجع وكل من مستخدمي القوائم المالية، والإدارة، والمراجع الداخلي، وتحسين وتطوير وسائل الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية يساهم ذلك في تصحيح التوقعات غير المعقولة وتلبية التوقعات والمتطلبات المعقولة، وبالتالي تعريف مستخدمي القوائم المالية بأن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة، أما تقرير المراجع فهو إضافة قيمة للمعلومات التي تتضمنها.

4- كما توصلت النتائج إلى أن لجان المراجعة تساهم في تدعيم دور المنظمات المهنية، من خلال إعداد لجان المراجعة لخطابات تناقش مدى جودة المبادئ المحاسبية المطبقة، وتقييم كيفية تأثير تطبيق هذه المبادئ على القوائم المالية، وكذلك أهمية الالتزام بها لكل من الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي، أيضاً تقديمها تقارير تتعلق بنواحي عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة والسلوك المهني، وتقديم مقترحات حول تطوير المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة. وبيان النظم الموضوعية من المنظمات المهنية الكفيلة بمعاينة الإخلال بتطبيق المعايير والقوانين المنظمة للمهنة، والتأكيد على تطبيق مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

5- تعكس النتائج السابقة التي تم التوصل إليها إضافة إلى أن لجان المراجعة مساهمة في تضيق فجوة التوقعات، إن دورها لا يقتصر فقط على تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.

ثانياً التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها تم اقتراح التوصيات التالية :
- 1- على الجهات والهيئات الرسمية بإصدار القوانين واللوائح التي تلزم الشركات بتشكيل لجان المراجعة لأهميتها في بيئة المراجعة الليبية.
 - 2- ينبغي على الجهات والهيئات المهنية المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا مثل النقابة العامة للمحاسبة والمراجعة، أن تقوم بدور فعال في نشر فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات والمؤسسات الليبية.
 - 3- بعد استقرار الدور المتوقع من لجان المراجعة من وجهة المراجعين الخارجيين يقترح المزيد من الأبحاث التي تهتم بخصائص اللجان وتكوينها ومدى قدرتها على الوفاء بدورها بكفاءة وفعالية.

المراجع:

- 1- أحمد، محمد فرج يس محمد(2017): دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم.
- 2- أحمد، محمود شعبان حسين(2007): "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها، دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
- 3- بدوي، مهدي خليل محمد(2012): فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب: الدواعي والمبررات (دراسة حالة ولاية الجزيرة - السودان)، رسالة ماجستير، جامعة السودان المفتوحة.
- 4- التويجري، خالد بن محمد(2010): العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الرياض، مجلة جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- 5- جريوع، يوسف محمود(2004): فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، المجلد 12، العدد 2.
- 6- خرواط، عصام الدين السائح، والسحيري، الهادي(2013): فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في البيئة الليبية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية)، مجلة الساتل، جامعة مصراتة، العدد 10.
- 7- داود، لؤي محفوظ(2015): دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن.

- 8- الرحيلي، عوض بن سلامة (2008): لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، السعودية، المجلد 22، العدد 1.
- 9- شعبان، عبد المجيد الطيب، والسويح، عماد علي (2010): لجان المراقبة كنموذج بديل عن لجان المراجعة، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد 12.
- 10- صالح، رضا إبراهيم (2002): تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 2.
- 11- عبد الله، انتصار حسين علي (2016): لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)، رسالة دكتوراه جامعة الرباط الوطني، السودان.
- 12- عبيد، إبراهيم السيد (2008): دور آليات حوكمة الشركات في تحسين إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال مراجع الحسابات، القاهرة: المجلة العلمية، جامعة طنطا، المجلد 2، العدد 1.
- 13- العبيدي، صبيحة برزان (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.
- 14- عتيق، إبراهيم محمد، وتلالوه، محمد احمد (2016): أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 12، العدد 3.
- 15- ليسود، الهاشمي أبوبكر عبد القادر، ومسعود، أحمد سعد أحمد (2015): دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين في ليبيا: دراسة ميدانية في مدينة بنغازي، مجلة جامعة سبها (العلوم البحثية والتطبيقية)، المجلد 14، العدد 1.
- 16- مزياني، نورالدين (2015): أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، العدد 14.
- 17- مصطفى، محمود مصطفى (2008): دور معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- 18- يوسف، إسلام عبد الفتاح محفوظ (2011): قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها.
- 19- يوسف، كمال أحمد، ومحمد، الهادي آدم، وحسين، أسعد مبارك (2016): أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي، السودان، العدد 8.
- 20- Rumney Emma & Holton (2018): KPMG's audits of Carillion to be investigated, Business & Financial News, January, 29.