أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا

د. عوض احمد محمد الروياتي،
أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك
قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد –جامعة بنغازي
awadalrwiate@gmail.com

أ.عديلة ثابت محمد حسين
باحثة اكاديمية
ماجستير محاسبة – جامعة بنغازي
Adelathabet88@gmail.com

الملخص:

إن الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في بيان أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الاستنباطي الاستقرائي في إعداد وتنفيذ الدراسة ، وتم تصميم واستخدام قائمة استبانة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة ، وتم توزيع 358استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة ؛ الممثل بالمراجعين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية (موظفي إدارة الائتمان في المصارف التجارية – أعضاء هيئة التدريس في الجامعات) بالمنطقة الشرقية من ليبيا؛ بعضها الكترونيا وبعضها عن طريق الاتصال المباشر يد بيد، وتم استلام 266 استمارة صالحة للتحليل بنسبة استجابة 74% ،وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات ، حيث تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات.

بعد دراسة وتحليل البيانات وصفيا واختبار الفرضيات ، أظهرت الدراسة عدد من النتائج أهمها ؛ أن المراجع الخارجي الليبي يتمتع بالتأهيل والمهارة والاستقلال الكافي ، ومن ثم الحياد والموضوعية وكذلك اهتمامه بالتخصص في نشاط العميل وهي ركائز لجودة المراجعة والتي كان لها تأثير ذو دلالة احصائية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا .

واستنادا لنتائج الدراسة أوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بدارسة وتحليل أسباب فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أنها من أخطر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، وتؤثر في ثقة ومصداقية مستخدمي المعلومات المحاسبية في المهنة، وضرورة الاهتمام بركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي ، لضمان الحد من فجوة التوقعات .

الكلمات الدالة: خصائص المراجع الخارجي ، جودة المراجعة ، فجوة التوقعات

The impact of bases of auditing quality, which relating of external auditor's characteristics on narrow the expectation gap in auditing environment on Libya

Adelah Thabet Mohamed Hussain
Academic Researcher
Adelathabet88@gmail.com

Awad A.M. S. Alrwiate
Associate Professor of Accounting and Auditing
Department of Accounting Faculty of Economics, University of Benghazi
awadalrwiate@gmail.com

Abstract:

This study aims to determine the effect of bases of Auditing quality that related of Libyan external Auditor characteristics on narrow Expectation Gap ,which is observing among external auditor and financial information users in Libyan business environment .Deductive –Inductive method was followed in preparing and implementing the study ,questionnaire was designed and used for collecting the data and information necessary of the study , questionnaires were distributed to358 participants (a random sample of study population), represents in external auditors and financial information users (Credit management officers in commercial Banks; staff members on universities) in east region in Libya, some of questionnaires were distributed electronically , and some of them directly, hand by hand ,we receive 266 questionnaires suitable for analyzing in response rate 74% , researchers were used SPSS package to analysis data, the multiple regression was used for hypothesis test

After study and analysis the data descript fully and test the hypothesis, the study concluded that; the Libyan external Auditor has adequate qualification, skills, independence, and he also concerned of industrial specialization, which are the bases for auditing quality, so, it has statistically effect in narrow expectation gap in Auditing profession in Libya.

Rely on the results of the study the researchers recommend to concern for studying and analyzing causes of expectation gap in Auditing profession in Libya, since it is a hard problem against Auditing profession, and it will affect the confidence of Accounting information users toward a profession, in addition to, it is necessary to concern for the bases of Auditing quality, which related to Libyan external Auditor characteristics which are helping to minimize Expectation Gap.

Keywords: external auditor characteristics, audit quality, expectations gap

مقدمة:

نالت فجوة التوقعات في المراجعة اهتماما كبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية ، لما لها من تأثيرات سلبية على كافة الاطراف داخل وخارج مهنة المراجعة، ويقصد بفجوة التوقعات اختلاف مستخدمي المعلومات المحاسبية مع المراجع الخارجي حول جودة الأداء المهني للمراجع ، وقد نشأ هذا الخلاف نتيجة فشل الكثير من الشركات الضخمة دون سابق إنذار مثل شركة أنرون الأمريكية.

كما حظي موضوع جودة المراجعة على اهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما تشكله جودة المراجعة من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة بعد الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة، والتي نتج عنها صدور قوانين وتشريعات لرقابة المهنة ، وكذلك قيام الهيئات المهنية بإصدار معايير خاصة بالمراجعة والرقابة على جودتها .

ولقد كان للبعد الأخلاقي والسلوكي في أداء المراجع النصيب الأكبر من الاهتمام ، وهذا الامر القى على كاهل المراجع العديد من المسئوليات التي يتعين عليه الانتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاولته لعمله، وذلك بغرض كسب ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

وبهذا فإن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي (تأهيل ومهارة المراجع – استقلال وموضوعية المراجع – التخصص في صناعة العميل) يمكن أن يكون لها أثرا كبيرا في رفع جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة وتعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المهنة ، ومن ثم تضييق فجوة التوقعات.

المحور الأول : الإطار العام للدراسة:

•مشكلة الدراسة:

كتب (Kisscorni &Klin 1996) في مقالة بعنوان " A big mistake while doing every thing right ، أخطاء كثيرة رغم أننا ننفذ كل شيء بشكل صحيح" ،حيث تساءلا؛ هل جودة العمل الذي يقوم به المراجع كافية للوقاية من عمليات التقاضي ؟ فبالرغم من تجاوز المراجعين للمعايير المهنية كفاءة في مستوى الأداء ، إلا أن هذا لم يعفهم من عمليات التقاضي ، التي كلفتهم تعويضات بمبالغ كبيرة ، والكثير من ساعات العمل المفقودة للدفاع عن أنفسهم ، بل أنهم عانوا من القلق والاحباط النفسي بشكل كبير .(الرواياتي ،2001)

وبالرغم من أن الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين لا يمكن ارجاعها بالكامل إلى فجوة التوقعات ، إلا أن المتدبر في مضمون ما قدمه Kisscorni &Klin يعرف أن المشكلة التي تواجه المراجعين ليست جودة تنفيذ المراجعة وفقا للمعايير المهنية ، وانما المشكلة تتمثل في عدم توافق إدراكات مستخدمي المعلومات المحاسبية حول ما يجب أن يقدمه المراجع من خلال مهنة المراجعة وادراكات المراجع نفسه لما يقدمه لمستخدمي المعلومات في ظل المعايير المهنية ، وهذا ما يشار إليه بفجوة التوقعات .

وقد ذكر ذلك(Woolf 1985) ؛ حيث أكد في أحد أبحاثه بأن أغلب القضايا المرفوعة ضد المراجعين يمكن أن تعود إلى الفجوة البارزة والملموسة بين إدراكات المراجعين لخدمات المراجعة وبين إدراكات مستخدمي المعلومات المحاسبية لهذه الخدمات . كما بينت بعض الدراسات ان هناك أدلة تفيد بأن جمهور

المستفيدين يبحثون من خلال المراجعة المستقلة عن حماية ضد الغش ، والانذار المبكر بإفلاس الشركات ، وضمان صلاحية ورفاهية الشركة ، والتقرير عن هذه المعلومات للسلطات التشريعية في بعض الدول، وهذه المسؤوليات تتجاوز الأداء المعقول المطلوب من المراجع الخارجي في ظل العناية المهنية الكافية. (ICAEW,1986;Tweedie,1987 ؛ الروياتي ،2001) فأداء مهام المراجعة بالعناية المهنية الكافية يمكن أن يساهم في تخفيض مخاطر الغش أو مخاطر التنبؤ باستمرار المشروع ، ولكنها لا تمنع هذه المخاطر تماما . ونتيجة لذلك تقوم مهنة المحاسبة والمراجعة في كثير من الدول المتقدمة بوضع الأساليب والإجراءات اللازمة لتضييق فجوة التوقعات ، إلا أن هذا المسار غير موجود في كثير من الدول حديثة العهد بالمهنة مثل ليبيا ، فالمهنة مازالت تفتقد لوجود المعايير والارشادات المهنية اللازمة للمراجعة الخارجية، وكذلك معايير لرقابة الجودة للحد من فجوة التوقعات (الروياتي ،2001 :202)

ونتيجة لذلك بذلت المنظمات المهنية الدولية الكثير من الجهود لتحديد اسباب وجود فجوة التوقعات واقتراح اساليب جيدة للحد منها، وكذلك العمل على تطوير وبناء الثقة في مهنة المراجعة عن طريق وضع اطر تنظيمية تعتمد على الاستقلالية والمساءلة والشفافية بهدف الحرص على مصالح مستخدمي القوائم المالية، والارتقاء بتقديم خدمات مهنية ذات قيمة تتسم بالجودة.

وبناءً عليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل التالي :

ما مدى تأثير ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا

وللإجابة على السؤال الرئيس للدراسة نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

-ما مدى تأثير التأهيل والمهارة لدى المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة حال معرفتها من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة؟

-ما مدى تأثير استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة حال معرفتها من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة؟

-ما مدى تأثير تخصص المراجع الخارجي الليبي في صناعة العميل كركيزة لجودة المراجعة حال معرفتها من مستخدمي المعلومات المحاسبية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة؟

•فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على فرضية رئيسية واحدة تنص بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص المراجع الخارجي الليبي ذات العلاقة بجودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات "

وتم اختبار الفرضية الرئيسية من خلال الفرضيات الفرعية الاتية:

-يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية للتأهيل والمهارة لدى المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

-يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

-يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لتخصص المراجع الخارجي الليبي في صناعة العميل كركيزة لجودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

•أهداف وأهمية الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1.تحديد دور ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

2.تحديد قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة المؤثرة في جودة المراجعة والمتغير التابع تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

3.التعرف على حقيقة موقف المراجعين الخارجين الليبيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية تجاه تضييق فجوة التوقعات.

بتحقيق أهداف الدراسة تظهر أهميتها للعيان من خلال النقاط التالية :

1.توجيه انتباه المؤسسات المهنية في ليبيا لتأهيل وكفاءة المراجع الخارجي باعتبارها من الركائز الرئيسة لجودة المراجعة ونظرا للدور الذي يقوم به المراجع في بث الثقة في المعلومات المحاسبية .

2.توجيه انتباه المنظمات المهنية إلى ضرورة تدعيم استقلال المراجع الخارجي الليبي لكونها إحدى ركائز جودة المراجعة ، والتي تنعكس في نهاية الأمر في رفع ثقة مستخدمي المعلومات في خدمات المراجعة ، ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات .

3.توجيه انتباه ممارسي مهنة المراجعة والمنظمات المهنية ومستخدمي المعلومات المحاسبية إلى ضرورة الاهتمام بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي في نشاط العميل ، والذي بدوره سوف يرفع الثقة في جودة المراجعة ومن ثم الحد من فجوة التوقعات .

•منهجية وحدود الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج العلمي المعاصر الاستنباطي -الاستقرائي باعتباره أحد المناهج العلمية المستخدمة في علوم المحاسبة والمراجعة من خلال الدراسة النظرية المكتبية والتحليل العلمي و الشرح والتفسير. وتحدد نطاق الدراسة في خصائص المراجع الخارجي الليبي كركائز لجودة المراجعة ، وتحدد مجتمع الدراسة في فئتين تمثلت الأولى في المراجعين الخارجين بالمكاتب الخاصة ومراجعي ديوان المحاسبة ، وتمثلت الفئة الثانية في مستخدمي المعلومات المحاسبية ممثلة بموظفي إدارات الائتمان بالمصارف التجارية وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية .ولن تتناول الدراسة ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة أو العملاء.

المحور الثاني : فجوة التوقعات في المراجعة مفهومها و أنواعها وأسبابها:

ظهر مصطلح فجوة التوقعات للمرة الأولى على يدliggio سنة 1212 في مقاله المشهور "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع". وقد عرف liggio فجوة التوقعات بأنها الفرق بين ما يتصوره المراجع لمستويات أداءه وبين ما يعتقده مستخدمو القوائم المالية على أساس الجودة ومعايير المهنة . (نقلاً عن : السقا، 1997، ص 426).

وأشار السقا في موضع أخر بأن فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو يتوقع أن يقوم

به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها، مع ضرورة الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لأداء المراجعين (السقا، 1997، ص427).

وفي تعريف آخر لفجوة التوقعات ورد أنها الفجوة بين ما ينتظره الجمهور من مهنة المراجعة وبين ما تستطيع مهنة المراجعة أن تقدمه في الواقع (أبو سندة، 2015، ص 35).

وذكرت أحدي التعريفات أن فجوة التوقعات هي الثغرة التي تنشأ بين المراجعين والجمهور المنتظر لتقرير المراجع، وسبب هذه الثغرة هي الاختلاف بين المعلومات التي يتوقع الجمهور المستفيد أن يجدها في تقرير المراجع، وبين ما يقدمه المراجع فعلا في تقريره (مقراوي، لعريبي، 2023، ص 265).

في شأن أنواع فجوة التوقعات ؛ قسمت الفجوة وفقا لعدد من الأسس اهتمت الدراسة بالتقسيم الذي قدمه (Porter,1993, P50) ؛ حيث قسم فجوة التوقعات حسب مكوناتها الاساسية إلى قسمين هما:

1.فجوة الأداء: وتتمثل في الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين إنجازه بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي للمراجعين. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

أ- فجوة قصور المعايير: والتي تتمثل في الفرق بين الواجبات المتوقعة بصورة معقولة من المراجعين وبين الواجبات الحالية للمراجعين كما وردت في المعايير المهنية.

ب-فجوة الأداء غير الكفء أو قصور الأداء: وتتمثل هذه الفجوة في الفرق بين معايير أداء الواجبات الحالية للمراجعين وبين الأداء الفعلي للمراجعين.

2.فجوة المعقولية: وتتمثل في الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يستطيع المراجعون أدائه بصورة معقولة.

في شأن أسباب فجوة التوقعات تناولت بعض الدراسات بعضها ؛ حيث ورد عن دراسة جربوع (2004)الأسباب التالية :

-نقص الكفاءة المهنية: لقد وجهت العديد من الانتقادات إلى المراجعين، والتي مفادها أنهم يعملون في مجالات لا يمتلكون فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي لكي يقوموا بها، فقد أكد على هذا النقد الأمريكي Amhowitz من واقع القضايا المختلفة المرفوعة ضد مكاتب المراجعة والمحاسبة .

-عدم التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي: إن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع مسئول عن اعداد القوائم المالية وعن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، ولا شك أن مثل هذه التوقعات من قبل مستخدمي القوائم المالية يعتبر مؤشر على عدم وضوح دور المراجع ومسئولياته؛ حيث أن عدم التحديد الدقيق لمسئولياته يساهم في خلق فجوة التوقعات.

-انخفاض جودة الأداء في المراجعة: هناك العديد من العوامل التي تضعف من مواقف المراجع، وتلعب دورا مهما في خفض جودة أداء عمليات المراجعة، مما يزيد من فجوة التوقعات .

وركزت دراسة يوسف (2011) على سبب أخر لفجوة التوقعات واعتبرته السبب الرئيس لها

وهو قصور نظام الرقابة الداخلية في مهنة المراجعة: حيث ، يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراك كيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم لكيفية تطبيقه لان عدم فهم المجتمع للنظام يضعف ثقة الجمهور، وبالتالي تتسع فجوة التوقعات.

أما دراسة الشافعي وعبدالقادر (2018، 416) فقد ركزت على هدف رئيس أخر لفجوة التوقعات يتمثل في الشك في استقلالية المراجع الخارجي ؛ حيث إن مهنة المراجعة تفقد قيمتها في المجتمع إذا فقد المراجع استقلاله، وإذ ما كان هذا الاستقلال محل شك من قبل المجتمع المالي يحدث ما يعرف بفجوة التوقعات .

في حين دراسة مرهج (2018، 12) ركزت على قصور التقارير المالية المنشورة كسبب رئيس لفجوة التوقعات : حيث ، يحق لمستخدمي القوائم المالية أن تنشر لهم قوائم تتسم بالبساطة والوضوح وسهولة الفهم وتفي باحتياجاتهم، لأن قرار مستخدمي القوائم المالية يتأثر بالسلب إذا ما كانت تلك المعلومات غير واضحة ومعقدة ويصعب فهمها

المحور الثالثً: ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي ودورها في تضييق فجوة التوقعات:

تؤدي خصائص جودة المراجعة المتعلقة بالمراجع كمهني دورا هاما في انجاز عملية المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات. ويلعب متغير جودة المراجعة دورا وسيطا ما بين الخصائص المطلوبة في المراجع الخارجي (المتغيرات المستقلة)، والتي تمثل ركائز لجودة المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة(المتغير التابع) لذا فان الأمر يتطلب دراسة العلاقة بين الخصائص المطلوبة في المراجع الخارجي وجودة المراجعة من ناحية ، وعلاقة جودة المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة من ناحية أخرى.

أولا: تأهيل ومهارة المراجع الخارجي كركيزة لجودة المراجعة و أثرها في تضييق فجوة التوقعات

يشترط لأداء عملية المراجعة أن تتم من قبل أشخاص تتوفر فيهم المهارة الفنية الملائمة ومستوى ملائم من التدريب للعمل كمراجعين، فقد اهتمت معايير المراجعة المتعارف عليها بالصفات الشخصية للمراجع، من بينها المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، والذي تطلب ضرورة أن تتوفر للمراجع التأهيل العلمي المناسب والممارسة العملية الكافية لممارسة أعمال المراجعة؛ فمن حيث علاقة جودة المراجعة بالتأهيل العلمي للمراجع الخارجي بينت عدد من الدراسات (Reil-ly& Stettler,1972 ;Stettler,1978 ; الروياتي،2001) أن التعليم التخصصي العالي أثر تأثيرا إيجابيا في أداء المحاسبين في امتحانات المحاسبين القانونيين في أمريكا ، وأشارت دراسات أخرى(Arnold&Geisel-88 hart,1984;Hoshower,1989;Wright,19 ؛ الروياتي ،2001) أن متطلب التعليم ذو الخمس سنوات في مجال المحاسبة في أمريكا ساهم في تحسين مستوى الأداء في الممارسة العملية ، فالتأهيل العلمي له دور فعال في اكتساب المراجع للكفاءة والمهارة ؛ فهو يزود الممارس بالكثير من المعارف الأساسية والمبررات المنطقية لما يقوم به أثناء الممارسة الفعلية ، كذلك

فان الكثير من المنظمات في أمريكا أصدرت تقارير تطالب بمزيد من التعليم العالي التخصصي للمراجع مثل تقرير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (1969 وتقرير Albert 1978) وتقرير(Anderson Anderson& Ellyson1986,) ، ولأهمية هذه الركيزة لجودة المراجعة أوضحت (De Angelo 1981), , ان الكفاءة المهنية للمراجع (التعليم – الخبرة – التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة المراجعة، وذلك لان كفاءة المراجع تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء، كما طالبت الهيئات والمنظمات المهنية بضرورة مقابلة متطلبات التعليم المستمر ، الذي يعتبر أحد عناصر رقابة جودة المراجعة (Austin & Langston ,1984) .

ونظرا لتأثير التأهيل العلمي على جودة المراجعة ، ورفع الثقة لدى مستخدمي المعلومات حال معرفتهم بذلك ،بينت دراسة (Zimmerman 94 et al.,19) أن منظمات المحاسبة في أمريكا بمختلف أحجامها تستخدم المقالات والبحوث التي تنشرها في مجال المحاسبة والمراجعة كوسيلة للدعاية عن خدماتها

أما علاقة الخبرة بجودة المراجعة فقد توصلت إليها الكثير من الدراسات ،فقد بينت بعض الدراسات (Libby&Willingham,1991; Abdol-Mohammadi &Wright,1987 ؛ الروياتي ،2001)أن المراجعين المتمرسين (ذوي الخبرة الأطول) تكون أحكامهم الشخصية التي تتكرر نسبيا في المهام المهنية أفضل من أولئك غير المتمرسين ، كما أن المراجعين ذوي الخبرة هم أكثر قدرة على اكتشاف أخطاء القوائم المالية ، ويبدو تأثير الخبرة أكثر وضوحا على الأحكام الشخصية للمراجعين عندما تكون المهام معقدة وغير محددة في هيكل واضح .

وحيث أن فجوة التوقعات تتأثر بما يعتقده مستخدمو المعلومات المحاسبية عن جودة خدمات المراجعة التي يقدمها المراجعون، فهم يشكلون اعتقاداتهم من خلال التعامل مع مخرجات تقرير المراجعة من سنة لأخرى، فكلما استفاد مستخدمو المعلومات من تقرير المراجع ولم يطالهم الضرر نتيجة لذلك كلما ارتفعت الثقة في عمل المراجعين ومن ثم ضاقت وانحسرت الفجوة، وفي نفس الوقت يتأثر مستخدمو المعلومات المحاسبية بما يصلهم من معلومات سواء كانت صحيحة أو غير صحيحة عن ركائز جودة أعمال المراجعين ، فوصول معلومات جيدة إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية عن المؤهلات التعليمية والخبرة العملية والتعليم المستمر للمراجعين ومساعديهم بدون شك يرسم صورة طيبة للمراجع في اذهان المستخدمين، لأن المنطق يجعلهم يقرون بأن جودة أعمال المراجعة ترتبط بتأهيل وقدرة ومهارة المراجع ومن ثم تضييق فجوة التوقعات ، فإن تحصل مستخدمو المعلومات المحاسبية على معلومات تشير إلى ضعف تأهيل ومهارة المراجعين، فإن مستوى الثقة في أعمالهم سوف ينخفض ومن ثم اتساع فجوة التوقعات والعكس بالعكس.

وقد بينت الدراسات ان رفع كفاءة المراجعين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار، وكذلك تعليم المراجعين الجدد واكسابهم المهارات الأساسية وذلك بتطوير البرامج الدراسية لتأهيل المراجعين والمحاسبين، بحيث تضمن تزويدهم بالمهارات

الأساسية التي تزيد من قدراتهم التحليلية، وتمكنهم من اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال والتصرفات غير القانونية للعميل، سوف تساهم في رفع جودة المراجعة ومن ثم تضييق فجوة التوقعات (بريو، 2014). وتشير نتائج دراسة (Monroe, 1993) كذلك إلى أن التأهيل قد يكون وسيلة فعالة لتضييق أو إزالة فجوة التوقعات.

ثانيا: استقلال وموضوعية المراجع الخارجي كركيزة لجودة المراجعة و أثرها في تضييق فجوة التوقعات

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى. فاستقلالية وموضوعية المراجع من أهم ركائز جودة المراجعة فهي بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة بصفة عامة، لذلك أصبحت هناك حاجة ماسة لتدعيم وحماية استقلال المراجع وحياده. ويرى دوارة (2014) أن استقلال المراجع من أهم الركائز المؤثرة في جودة المراجعة، حيث تؤثر في حالة أمان واطمئنان مستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم وجود تلاعبات تخص المراجع أو ضغوط عليه لإخفاء ما يمكن إخفاؤه، وخاصة في الفترة الأخيرة التي تمر بها مهنة المراجعة بأزمة الثقة.

ويشمل استقلال المراجع الحق في الإشراف على مساعديه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات عقابية ضده (الأهدل، 2008).

إن الحفاظ على استقلال المراجع الخارجي مهم جداً للمستفيدين من خدمات المراجعة، وذلك لأن ثقتهم في تقرير المراجع تعتمد على استقلاليته، فكلما زادت استقلالية المراجع كلما كانت الثقة في عمله ورأيه أكبر، اي أنه عندما يحافظ المراجع على استقلاله سوف تكون آرائه ونتائجه وأحكامه وتوصياته حيادية (الفلاح، 2015). وحيث أن الشك في استقلال المراجعين يجعل آراءهم ليست ذات قيمة، فقد توصلت بعض الدراسات إلى وجود تأثيراً إيجابياً للاستقلال على فجوة التوقعات، واعتبرت أغلب الدراسات أن غياب الاستقلال او الشك في وجوده هو السبب الرئيسي في وجود فجوة التوقعات (غنيم، 2015). كما اشارت دراسة أخرى إلى أنه إذا كان المراجعون مستقلون فإن ذلك يساهم في تضييق فجوة التوقعات (mansoury & azary, 2009).

ثالثا: تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل كركيزة لجودة المراجعة و أثرها في تضييق فجوة التوقعات

ورد في دراسة جابر (2010) تعريف للتخصص في صناعة العميل بأنه استراتيجية للتمايز تعتمد على امتلاك معارف ومهارات خاصة بالنشاط محل التخصص، وتنتج من التدريب المركز والممارسة الواسعة في ذلك النشاط، بما يمكن المراجع من تحسين أو تجويد الأداء ومن ثم تدعيم مركزة التنافسي.

وأشار لبيب (2005) إلى أن التخصص القطاعي أحد الاتجاهات التي يمكن من خلالها الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المنشأة محل المراجعة، مما يهيئ للمراجع القدرات

المهنية التي يستطيع من خلالها القيام بتقدير دقيق للخطر الحتمي، ووضع البرنامج الملائم لعملية المراجعة.

وبين دوارة (2014) أن التخصص في صناعة معينة من شأنه زيادة جودة المراجعة المقدمة وذلك بسبب الخبرة المتراكمة لدى المراجع عن نشاط العميل، والتي تساعد في تحديد الأتعاب المناسبة المتوافقة مع الجهد المتوقع بذله للقيام بمهام المراجعة، فضلاً عن كشف التفاصيل، وبالتالي الحد من تلاعبات الإدارة في حال وجودها، ويمكن للمكتب تجنب الأثر السلبي للتخصص الصناعي وذلك عن طريق تقسيم مكتب المراجعة داخلياً إلى أقسام حسب الصناعات.

وبهذا فان التخصص الصناعي يقوم بزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، كما يرفع من قدراته على تحديد مؤشرات القدرة على الاستمرارية للمؤسسة، ويخفف من الانهيارات التي شهدتها الشركات نتيجة فشل عمليات المراجعة في إظهار ذلك الفشل أو إعطاء مؤشرات عنه، كما يساهم في تحقيق مستوى جيد من الإفصاح المحاسبي، وبالتالي تحسين جودة المراجعة والتي بدورها تنعكس في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في خدمات المراجعة ،وهذا يساهم في تضييق فجوة التوقعات. (مقراوى، لعربي، 2023)

وأشارت دراسة العياش (2020) أن تحسين جودة المراجعة من خلال دعم استقلال المراجع وتحسين كفاءته وتفعيل دور المنظمات المهنية وتحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من تقرير المراجع لها دور كبير في تضييق فجوة التوقعات ، كما كشفت دراسة مقراوي والعربي (2023)أن التخصص في صناعة العميل يدعم استقلال المراجع ويرفع كفاءته ويساهم في تحسين جودة تقرير المراجع ، وهذا يساهم في تضييق فجوة التوقعات .

المحور الرابع : أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات :

القسم الأول : التحليل الوصفي لبيانات المشاركين في الدراسة :

من خلال تحليل البيانات العامة للمشاركين تبين للباحثين ما يلي :

•من حيث صفة المشاركين ؛ شارك في الدراسة ما نسبته 47.4 من فئة المراجعين ، ونسبة 52.6 % من فئة مستخدمي المعلومات المحاسبية (30.4% أعضاء هيئة تدريس في الجامعات الليبية و22.2 موظفو إدارة الائتمان في المصارف التجارية). وهذا يعني أن هناك توازن مقبول بين الفئة الأولى والفئة الثانية في الاجابة على استمارة الاستبيان.

•من حيث المؤهل العلمي تبين من خلال تحليل البيانات العامة للمشاركين أن أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة 97.7%لا يقل تأهيلهم عن شهادة البكالوريوس ،بل أن 60.9% من المشاركين لا يقل تأهيلهم عن شهادة الماجستير ، وهذا يدل على أن المشاركين لديهم الدراية والمعرفة الكافية لفهم موضوع الدراسة .

•من حيث تخصص المشاركين ؛ كان معظمهم وبنسبة 91%من ذوي تخصص المحاسبة ، ولم تتجاوز نسبة المشاركين من التخصصات الأخرى نسبة 9%(إدارة ، تمويل ، اقتصاد) ، وهذا يدل على أنه

يتوفر للمشاركين دراية عالية بمفاهيم المراجعة الخارجية وفجوة التوقعات ، وهذا يرفع درجة الثقة في المعلومات التي تم الحصول عليها .

•فيما يتعلق بسنوات خبرة المشاركين ؛ تبين من تحليل البيانات أن أغلب المشاركين وبنسبة 85% لا تقل خبرتهم عن 5 سنوات في مجال عملهم ، بل أن 48.5% من المشاركين لا تقل خبرتهم عن 10 سنوات ، وبذلك يمكن القول بأن مستوى خبرة المشاركين في الدراسة جيدة ، وترفع مستوى الثقة في المعلومات والآراء المتحصل عليها منهم .

القسم الثاني: تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات

استنادا إلى النظرية الاحصائية التي تدعم فرض أن عينة الدراسة إذا زادت عن 30 مفردة فإنها يتوفر لها التوزيع الطبيعي للبيانات ، وقد كان عدد المشاركين فعلا في الدراسة 266 مشارك ؛ ما يجعلنا نقبل الفرض بالفرض بأن بيانات الدراسة يتوفر لها التوزيع الطبيعي ، وبذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية طبقا لنظرية النهاية المركزية ، حيث تم استخدام التحليل الوصفي لبيانات الدراسة وتم استخدام الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات وذلك على النحو التالي. في هذا القسم تم تحليل ردود المشاركين حول محاور الدراسة وذلك على النحو التالي:

أولاً- تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توفر التأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة .

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (1) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على توفر جميع عناصر التأهيل والمهارة المهنية للمراجع كركيزة لجودة المراجعة لا يقل عن (3.73) يتراوح ما بين (3.64 – 3.865) لكل عنصر من عناصر التأهيل ومهارة المراجع الليبي ، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن(74.5 %) يتراوح ما بين(72.9% - 77.3 %) لكل عنصر ، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر التأهيل والمهارة الكافية للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة ، وتتجانس آرائهم حول ذلك؛ حيث أن الانحراف المعياري العام لتوفر التأهيل والمهارة للمراجع الخارجي الليبي لا يزيد عن (0.549)يتراوح ما بين(0.878 – 0.954)لكل عنصر من عناصر التأهيل) وهو أقل من الواحد الصحيح

الجدول رقم (1): تحليل آراء المشاركين حول مدى توفر التأهيل والمهارة للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة

الخاصية	الترميز	المتوسط العام	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري العام
1- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا أن المراجع الخارجي الليبي يتوفر له تأهيل جيد ومهارة مهنية كفاية ما يدعم جودة المراجعة	x11	3.865	77.3	0.88
2- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية إن المراجع الخارجي الليبي يهتم بالتعليم المستمر لتطوير قدراته في مجال المراجعة والمحاسبة ، ما يساهم في تحسين جودة المراجعة .	x12	3.737	74.7	0.91
3- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية أن المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة والمراجعة في ليبيا تفرض على المراجع قضاء فترة تدريبية كافية واجتياز امتحانات معينة قبل الدخول او الاستمرار في ممارسة المراجعة.	x13	3.696	73.9	0.932
4- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا بان المهنة تشترط في مساعدي المراجع نفس الشروط المطلوبة في المراجع بخصوص التأهيل العلمي والتعليم المستمر ، ما يدعم جودة المراجعة .	x14	3.669	73.4	0.879
5- يتوفر لمستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا معلومات عن اهتمام المراجع الخارجي الليبي بحصوله على شهادات عليا متخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة ما يدعم جودة المراجعة.	x15	3.752	75	0.881
6- مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا لديهم معلومات بأن المراجع الخارجي الليبي يهتم بالحصول على عضويات المجامع المهنية ، ما يساهم في تحسين جودة المراجعة .	x16	3.714	74.3	0.878
7- يتوفر لمستخدمي المعلومات المحاسبية معلومات عن اهتمام مكاتب المراجعة في ليبيا ببرنامج تدريب المراجعين ومساعديهم ويشرف عليها بيوت خبرة متخصصة ،ما يدعم جودة المراجعة .	x17	3.711	74.2	0.945
8- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بأن المراجعين يتم تأهيلهم من مؤسسات تعليمية جيدة وتُقدم معارف جيدة في مجال المراجعة، والذي بدوره يؤسس لجودة المراجعة .	x18	3.643	72.9	0.954
مؤشرات إجابات المشاركين عن توفر متغير التأهيل الكافي والمهارة المهنية للمراجع الخارجي الليبي		3.73	74.50%	0.549

ثانياً - تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توفر استقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة:

من خلال ردود المشاركين الموضحة بالجدول رقم (2) يتبين أن المتوسط الحسابي العام لتوفر مكونات وخصائص متغير استقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة لا يقل عن 3.785 (يتراوح ما بين 3.665 – 3.895 لكل عنصر من عناصر استقلال وموضوعية المراجع الليبي) ، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 75 % (يتراوح ما بين 73.3% - 77.9 % لكل عنصر) ، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر الاستقلال والموضوعية للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة ، وتتجانس آرائهم حول ذلك ؛ حيث أن الانحراف المعياري العام لتوفر الاستقلال والموضوعية للمراجع الخارجي الليبي لا يزيد عن 0.625 (يتراوح ما بين 0.883 – 1.059 لكل عنصر من عناصر الاستقلال والموضوعية) ، ورغم ارتفاع الانحراف المعياري في عنصرين ، ما يعني تشتت أراء المشاركين نسبيا حول العنصرين ؛ يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية أن المراجع الخارجي الليبي يتوفر له النزاهة والأمانة والصدق ، ما يرفع من مكانة المراجع لديهم، لوجود ضابط سلوكي للمراجع يمنعه عن التحيز أو الانحراف ؛ و يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بأنه لا يوجد علاقات صداقة أو قرابة أو شراكة بين المراجع وإدارة العملاء أو أي من أطرافها ، ورغم ذلك فان معدل الانحراف المعياري العام أقل من الواحد الصحيح .

الجدول رقم (2): تحليل آراء المشاركين حول مدى توفر استقلال وموضوعية المراجع الخارجي كركيزة لجودة المراجعة

الخاصية	الترميز	المتوسط العام	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري العام
1- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا أن المراجع الخارجي الليبي لا تربطه أي مصالح مادية بالعميل بخلاف اتعاب المراجعة، أي ان المراجع سوف يكون متحرراً من أي ضغوط من إدارة العميل، ما يدعم جودة المراجعة .	x21	3.895	77.9	0.901
2- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية أن المراجع الخارجي الليبي يتوفر له النزاهة والأمانة والصدق ، ما يرفع من مكانة المراجع لديهم، لوجود ضابط سلوكي للمراجع يمنعه عن التحيز أو الانحراف.	x22	3.752	75	1.027
3- مستخدمو المعلومات المحاسبية لديهم المعرفة بعدم وجود علاقات صداقة أو قرابة أو شراكة بين المراجع وإدارة الشركة أو مؤسسيها او رئيس أعضاء مجلس إداراتها او موظفيها الكبار ، ما يدعم جودة المراجعة .	x23	3.665	73.3	1.059
4- مستخدمو المعلومات المحاسبية يتوفر لهم معلومات بأن إدارة العملاء لا تتدخل في تعيين المراجع الخارجي ولا تفرض مراجعاً معيناً، وان الاختيار يتم من خلال الجمعية العمومية بتوصية من لجنة المراجعة، ما يساهم في رقابة جودة المراجعة .	x24	3.793	75.9	0.927

5- معرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بان عزل المراجع لا يتم برغبة الإدارة، وانما عملية العزل تمر من خلال اجتماع للجمعية العمومية ومناقشة أسباب العزل مع المراجع، ما يساهم في رقابة جودة المراجعة .	x25	3.823	76.5	0.933
6- وصول معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكتب المراجعة يطبق معايير ومتطلبات محددة لضمان استقلال المراجع ومساعديه عن العملاء.	x26	3.741	74.8	0.958
7- معرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأن المنظمات المهنية المحلية تفرض جزاءات تأديبية على المراجعين قد تصل إلى المنع من مزاولة المهنة إذا ثبت بأنهم قاموا بعمليات مراجعة لا يتوفر لهم فيها الاستقلال، ما يدعم الرقابة على الجودة.	x27	3.805	76.1	0.923
8- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بحرص مكتب المراجعة الليبي على عدم تقديم خدمات لعملاء المراجعة بخلاف ارتباطات المراجعة لضمان حيادهم واستقلالهم.	x28	3.786	75.7	0.883
مؤشرات إجابات المشاركين عن توفر متغير الاستقلال والموضوعية للمراجع الخارجي الليبي		3.785	75%	0.625

ثالثاً - تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توفرالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (3) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على توفر جميع عناصر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة لا يقل عن 3.834 (يتراوح ما بين 3.77 – 3.887 لكل عنصر من عناصر التخصص الصناعي للمراجع الليبي) ، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 77 % (يتراوح ما بين 75.5% - 77.7 % لكل عنصر) ، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي تلقائيا كركيزة لجودة المراجعة، فهو دائما يهتم بمراجعة المؤسسات التي اعتاد مراجعتها ؛ المصارف ، الشركات الصناعية ، الشركات التجارية ، الشركات الخدمية ...إلخ ، كما أن المشاركين تتجانس آرائهم حول ذلك ؛ حيث أن الانحراف المعياري العام لتوفر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي لا يزيد عن 0.647 (يتراوح ما بين 0.848 – 0.957 لكل عنصر من عناصر التخصص الصناعي للمراجع) وهو أقل من الواحد الصحيح .

الجدول رقم (3): تحليل آراء المشاركين حول توفر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة

الخاصية	الترميز	المتوسط العام	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري العام
1- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالتخصص في نشاط العميل عند قبول الارتباطات وبذلك فأن المراجع يكون ملماً بطبيعة نشاط الشركة ومن الصعوبة ان تتمكن الإدارة من تمرير أي مخلفات قانونية او أخطاء أو عمليات احتيال، وهذا يدعم الرقابة على جودة المراجعة .	x31	3.887	77.7	0.957
2- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بأن تخصص المراجع الخارجي بنشاط العميل يكسبه نفوذ على العميل لإلمامه بالممارسات في النشاط، وإن ذلك سيساعد المراجع في القيام بعمليات المراجعة بشكل كفء وفعال.	x32	3.85	77	0.886
3- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتزام المراجع الخارجي الليبي بتقديم خدمات المراجعة للقطاع المتخصص به، وهذا يدعم جودة المراجعة.	x33	3.846	76.9	0.848
4 – يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية ان المراجع الخارجي الليبي يهتم تلقائيا بمراجعة العملاء الذين تخصص في أنشطتهم ؛ حيث أصبحت لديه القدرة في التعرف على بنود الحسابات التي تحيطها المخاطر ، وبالتالي يمكنه التحقق منها بسهولة وبكفاءة، ما يحسن جودة المراجعة.	x34	3.812	76.2	0.887
5- يعرف مستخدمو المعلومات المحاسبية بان المراجع الخارجي الليبي يفضل التخصص في نشاط عملائه ، وهذا يطمئنهم بأن المراجع ملم بالمبادئ المحاسبية المتعلقة بالنشاط، ويدعم جودة المراجعة.	x35	3.774	75.5	0.924
مؤشرات إجابات المشاركين عن توفر متغير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي		3.834	77%	0.647

رابعا : تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول تأثير ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الليبي في تضييق فجوة التوقعات:

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (4) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على تأثير ركائز جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية لا يقل عن 3.66 (يتراوح ما بين 3.59 – 3.748 لكل عنصر من عناصر تضييق فجوة التوقعات) ، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 75 % (يتراوح ما بين 71.2% - 75 % لكل عنصر) ، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول دلالة التقرير النظيف السائدة بينهم ، من حيث أن القوائم المالية خالية من عمليات الغش والاحتيال ، وخالية من الأعمال غير القانونية والأخطاء المتعمدة ، وكذلك خالية من الأخطاء غير المتعمدة ، كذلك تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال ، ومسؤولية المراجع عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع ، وأن المراجع الليبي لا يحافظ على استقلاله ، ويحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية ، وأن المراجع الليبي يتعاقد على ارتباطات مراجعة لا يتوفر له فيها المقدرة العلمية والمهنية . كذلك تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول أن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة ، وأن المراجع الخارجي الليبي يقدم خدمات استشارية لنفس عملاء المراجعة ، وأن المراجع الخارجي الليبي يصدر تقارير لا تتوافق وحالة العملاء بسبب الضغوط، وتتجانس آراء المشاركين حول ذلك ؛ حيث أن الانحراف المعياري العام لأثر ركائز جودة المراجعة على تضييق فجوة التوقعات لا يزيد عن 0.568 (يتراوح ما بين 0.986 – 1.199 لكل عنصر من عناصر التأهيل) وهذه المؤشرات تعكس تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا، وبالرغم من ذلك فأن الانحراف المعياري لإجابات المشاركين في معظم العناصر الخاصة بتضييق فجوة التوقعات تزيد عن الواحد الصحيح ، ما يعكس تشتتا نسبيا في موافقتهم حول أثر توفر ركائز المراجعة المتعلقة بالمراجع الخارجي الليبي على تضييق فجوة التوقعات ، مما يجعل من الأهمية استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة .

الجدول رقم (4): تحليل آراء المشاركين حول تأثير ركائز جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية

الركيزة الترميز المتوسط العام الوزن النسبي% الانحراف المعياري العام

الركيزة	الترميز	المتوسط العام	الوزن النسبي%	الانحراف المعياري العام
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بإن التقرير النظيف يدل على إن القوائم المالية خالية من أي عملية غش أو احتيال.	y11	3.658	73.2	0.986
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بإن التقرير النظيف يدل على أن القوائم المالية للعملاء خالية من أي أعمال غير قانونية أو أخطاء متعمدة.	y12	3.598	72.0	1.067
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بان التقرير النظيف يدل على إن القوائم المالية للعملاء خالية من الأخطاء غير المتعمدة.	y13	3.624	72.5	1.137
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال.	y14	3.560	71.2	1.181
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي لا يحافظ على استقلاله.	y15	3.696	73.9	1.096
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي الليبي يتحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية	y16	3.744	74.9	1.069
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي الليبي يتعاقد على ارتباطات مراجعة لا تتوفر له المقدرة المهنية والعلمية للقيام بها.	y17	3.681	73.6	1.028
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة	y18	3.643	72.9	1.124
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع مسؤول عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع.	y19	3.598	72.0	1.159
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي الليبي يقدم خدمات استشارية لعملاء المراجعة	y20	3.647	72.9	1.199
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي الليبي في أغلب الأحيان يصدر تقرير لا يتوافق مع حالة العميل الحالية بسبب ضغوط.	y21	3.692	73.8	1.121
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي الليبي لا يقدم خدمات المراجعة بما يتوافق مع معايير المراجعة أو قواعد شرف المهنة.	y22	3.662	73.2	1.098
يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية بإن تقارير المراجع الخارجي الليبي حول القوائم المالية للعملاء مضللة.	y23	3.748	75.0	1.017
فجوة التوقعات		3.662		0.568

اختبارفرضيات الدراسة :

لاختبار فرضيات الدراسة تم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الأول (X1 ؛ ركيزة التأهيل والمهارة للمراجع الخارجي الليبي)بالرموز x11,x12,x13,x14,x15,x16,x17,x18كماهو واردة بالجدول رقم (1) ، وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الثاني (X2 ؛ ركيزة استقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي) بالرموز x21، x28 ، x27 ، x26، x25، x24 ، x23 ، x22 كما هو وارد بالجدول (2) ، وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الثالث (X3 ؛ ركيزة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي) بالرموز x32 ،31x x35، x34 ، x33 ، كما هو وارد بالجدول رقم (3) ؛ وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير التابع (Y؛ تضييق فجوة التوقعات) بالرموز y13 ، y12 ، y11 ، y21 ، y20 ، y19 ، y18 ، y17، y16 ، y15 ، y14 ، y23 ، y22 كما هو وارد بالجدول رقم (4) .

أ- تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأولى: وتنص "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لتأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي كركيزة لجودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا.

تبين من الجدول رقم (5) أن جميع الخصائص الفرعية الخاصة بخاصية التأهيل ومهارة المراجع الليبي كركيزة لجودة المراجعة لها تأثيراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن القيمة الاحتمالية لخاصية تأهيل ومهارة المراجع Sig. = 0.000 (p-value وهي أقل من α = 0.01، α = 0.05 ، وأن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل تأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي تفسر 71.9 % من التغير في المتغير التابع (تضييق فجوة التوقعات بسبب تأهيل و مهارة المراجع) . وهذا يعني أن معادلة الانحدار للخصائص الفرعية للتأهيل ومهارة المراجع الليبي ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر المتغير المستقل الأول (تأهيل ومهارة المراجع الليبي) في تضييق فجوة التوقعات. وتظهر معادلة الانحدار المتعدد لأثر تأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات كما هو في المعادلة رقم (1)

$$Y = 0.379 + 0.133x15 + 0.129x12 + 0.118x11 + 0.116x17 + 0.112x18 + 0.111x13 + 0.090x14 + 0.072\,x16 \text{ ------1}$$

الجدول رقم (5): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر تأهيل ومهاره المراجع الليبي في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا

المتغيرات المستقلة	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	الخطأ المعياري (Std. Error)	إحصائي الاختبار T	القيمة الاحتمالية P- value
x_{11}	118.	028.	4.182	**.000
x_{12}	129.	031.	4.121	**.000
x_{13}	111.	029.	3.835	**.000
x_{14}	090.	030.	2.958	**.003
x_{15}	133.	030.	4.469	**.000
x_{16}	072.	032.	2.270	**.024
x_{17}	116.	032.	3.687	**.000
x_{18}	112.	027.	4.145	**.000
R^2= .719 R= .848 إحصائي الاختبار F 82.097 = **.P- value = 000				

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثانية:

يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لاستقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا.

تبين من الجدول رقم (6) أنه ستة خصائص فرعية خاصة بخاصية الاستقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي لها تأثيراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار ((T أقل من 0.05. وأن القيمة الاحتمالية لخاصية الاستقلال وموضوعية المراجع (= Sig. p-value) 0.000 وهي أقل من 0.01،وتبين أن الخصائص الفرعية الستة المتعلقة باستقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي تفسر 56.5% من التغير في المتغير التابع ، وهذا يعني أن معادلة الانحدار للخصائص الفرعية لاستقلال وموضوعية المراجع الليبي رقم (2) ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر المتغير المستقل الأول (الاستقلال وموضوعية المراجع الخارجي) في تضييق فجوة التوقعات.

$$Y = 1.078 + 0.139\,x25 + 0.122\,x27 + 0.098\,x22 + 0.084\,x28 + 0.079\,x23 + 0.075\,x21 \text{---------2}$$

الجدول رقم (6): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر استقلال وموضوعية المراجع في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا

المتغيرات المستقلة	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	الخطأ المعياري (Std. Error)	إحصائي الاختبار T	القيمة الاحتمالية P- value
x_{21}	075.	035.	2.108	**.036
x_{22}	098.	038.	2.583	**.010
x_{23}	079.	033.	2.373	**.018
x_{24}	069.	036.	1.945	**.053
x_{25}	139.	039.	3.574	**.000
x_{26}	017.	040.	418.	**.676
x_{27}	122.	042.	2.921	**.004
x_{28}	084.	036.	2.330	**.021
R^2= .565 R= .752 F إحصائي الاختبار = 41.788 **.P- value = 000				

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثالثة:

يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية التخصص الصناعي للمراجع في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا.

يتبين من الجدول رقم (7) أن جميع الخصائص الفرعية الخاصة بخاصية التخصص الصناعي للمراجع لها تأثيراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن القيمة الاحتمالية لخاصية التخصص الصناعي للمراجع p-value Sig= 0.000.

وهي أقل من α = 0.05، α = 0.01 ، وتبين أن الخصائص الفرعية المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي تفسر 56.5% من التغير في المتغير التابع ، وهذا يعني أن معادلة الانحدار(3) الخاصة بالخصائص الفرعية للتخصص الصناعي للمراجع ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر المتغير المستقل الثالث (التخصص الصناعي للمراجع الليبي) في تضييق فجوة التوقعات.

$$Y = 1.084 + 0.189\ x33 + 0.158\ x35 + 0.135\ x31 + 0.099\ x32 + 0.091\ x34 \text{------3}$$

الجدول رقم (7): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا

المتغيرات المستقلة	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	الخطأ المعياري (Std. Error)	إحصائي الاختبار T	القيمة الاحتمالية P- value
x_{31}	135.	030.	4.553	**.000
x_{32}	099.	036.	2.768	**.006
x_{33}	189.	037.	5.136	**.000
x_{34}	091.	034.	2.683	**.008
x_{35}	158.	030.	5.309	**.000
R^2= .591 R= .769 إحصائي الاختبار F 75.201 = **.P- value = 000				

تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية للدراسة :

وتنص بأنه " يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا.

يتبين من احصائي الاختبار لتحليل الانحدار المتعدد والانحدار التدريجي لردود المشاركين الموضح في الجدول رقم (8) أن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي لها تأثيراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن القيمة الاحتمالية للاختبار (Sig. = 0.000 (p-value وهي أقل من قيمة $\alpha = 0.05$ ، $\alpha = 0.01$ ، وهذا يعني أن معادلة الانحدار (4) لركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر هذه الركائز في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المهنة في ليبيا ، حيث أن خصائص المراجع الخارجي الليبي كركائز لجودة المراجعة تفسر 80.7 % من التغير في المتغير التابع (تضييق فجوة التوقعات).

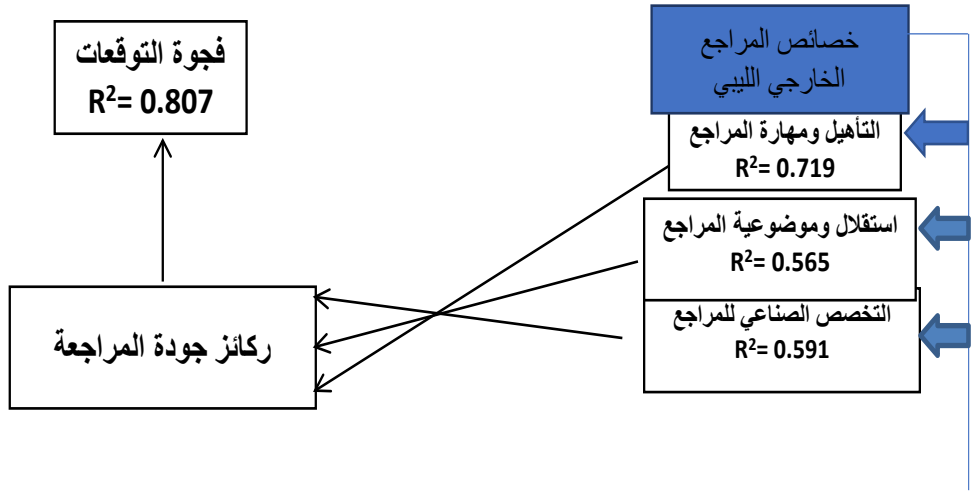
$Y= 0.007 + 0.515X1+ 0.233X2+ 0.223X3$ ----4

الجدول رقم (8) : نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا

المتغيرات المستقلة	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	الخطأ المعياري (Std. Error)	إحصائي الاختبار T	القيمة الاحتمالية P- value
تأهيل ومهارة المراجع	515.	043.	12.027	**.000
استقلال وموضوعية المراجع	233.	035.	6.717	**.000
التخصص الصناعي للمراجع	223.	035.	6.348	**.000
R^2= .807 R= .898 = F إحصائي الاختبار 365.460 **.P- value = 000				

استناداً إلى نتائج فرضيات الدراسة يمكن وضع تصور لتأثير ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا في الشكل التالي:

الشكل رقم (1) نموذج تأثير ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا



من الشكل رقم (1) أعلاه يتبين أن ركيزة الجودة المتعلقة بالتأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي بمفردها تفسر (71.9%) من التغير في تضييق فجوة التوقعات ، وأن ركيزة جودة المراجعة المتعلقة باستقلال وموضوعية المراجع الخارجي بمفردها تفسر (56.5%) من التغير في تضييق فجوة التوقعات ، وأن ركيزة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي بمفردها تفسر(59.1%) من التغير في فجوة التوقعات .

وبذلك فان قيمة معامل التحديد (R2) تشير إلى أن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي مجتمعة تفسر(80.7%) من التغير في تضييق فجوة التوقعات، أي أن خصائص المراجع الخارجي الليبي تؤثر إيجابا في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا .

النتائج والتوصيات:

أولا : النتائج الرئيسية والفرعية :

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها :

1.أن ركيزة جودة المراجعة المتعلقة بالتأهيل والمهارة المهنية للمراجع الخارجي الليبي لها تأثير واضح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة الليبية ،حيث تساهم في تفسير 71.9 % من تضييق فجوة التوقعات . وهذا كان نتاجا لتوفر عدد من العناصر في تأهيل ومهارة المراجع الخارجي الليبي ومعرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بذلك من أهمها :

أ-أن المراجع الخارجي الليبي لديه تأهيل جيد ويهتم بالتعليم المستمر لتطوير قدراته في المراجعة والمحاسبة .

ب-ان المنظمات المهنية والقانونية تفرض على المراجع الليبي مستوى مناسب من التأهيل واجتياز امتحانات وتدريبات في مجال المراجعة قبل الدخول أو الاستمرار في ممارسة المراجعة .

ج-أن المهنة في ليبيا تشترط في مساعدي المراجع الخارجي نفس الشروط المطلوبة في المراجع فيما يتعلق بالتأهيل والتعليم المستمر .

د- اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالحصول على شهادات عليا ؛ كالماجستير و الدكتوراة ، وكذلك اهتمامه بالحصول على عضويات في النقابات و الجمعيات والمجامع المهنية العربية والأجنبية وهذا يدعم جودة المراجعة .

هـ- اهتمام مكاتب المراجعة الليبية بتدريب المراجعين ومساعديهم من قبل بيوت الخبرة وأثناء العمل ما يدعم جودة المراجعة .

2.أن ركيزة جودة المراجعة المتعلقة باستقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي لها تأثير واضح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة الليبية ،حيث تساهم في تفسير 56.5 % من تضييق فجوة التوقعات . وهذا كان نتاجا لتوفر عدد من العناصر في خاصية استقلال وموضوعية المراجع الخارجي الليبي ومعرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بذلك من أهمها :

أ-أن المراجع الخارجي الليبي في الغالب لا تربطه أية مصالح مادية بالعميل بخلاف أتعاب المراجعة ، أي أن المراجع يكون متحررا من أية ضغوط من قبل إدارة الشركة ، ولا توجد علاقات صداقة أو قرابة أو شراكة مع أي طرف له علاقة بنشاط العميل ، وهذا يدعم جودة المراجعة ويرفع ثقة مستخدمي المعلومات

في خدمات المراجعة .

ب-أن المراجع الخارجي الليبي يتوفر له النزاهة والأمانة والصدق والضابط السلوكي الذي يمنعه من التحيز والانحراف ، وكذلك التزام مكاتب المراجعة في ليبيا بتطبيق متطلبات وإجراءات معينة لضمان استقلال المراجع ومساعديه، وهذا يدعم جودة المراجعة ويرفع الثقة بين المراجع ومستخدمي المعلومات .

ج-أن إدارة العملاء لا تتدخل في تعيين المراجع الخارجي أو عزله ؛ حيث لا تفرض مراجع معين ، وإنما الاختيار يتم من قبل الجمعية العمومية وبتوصية من لجان المراجعة ، والعزل يتم من خلال الجمعية العمومية بعد مناقشة أسباب العزل ، وهذا يطمئن مستخدمي المعلومات بأن المراجع لن يخضع للضغوط لتحقيق رغبات الإدارة .وهذا يرفع الثقة في خدمات المراجعة .

هـ-أن المراجع الخارجي الليبي يحرص على عدم تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة حفاظا على استقلاله ، وأن المنظمات المهنية والقانونية المحلية تفرض جزاءات تأديبية على المراجعين الليبيين ، قد تصل إلى المنع من مزاولة المهنة إذا ثبت بأنهم قاموا بعمليات مراجعة لا يتوفر لهم فيها الاستقلال ، وهذا الأمر يرفع الثقة في خدمات المراجعة ويدعم جودتها.

3. أن ركيزة جودة المراجعة المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي لها تأثير واضح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة الليبية ،حيث تساهم في تفسير 59.1 % من تضييق فجوة التوقعات . وهذا كان نتاجا لتوفر عدد من العناصر في خاصية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الليبي ومعرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بذلك من أهمها :

أ-يهتم المراجع الخارجي الليبي بالتخصص في نشاط العميل عند قبول الارتباطات وبذلك فأن المراجع يكون ملماً بطبيعة نشاط الشركة ،ومن الصعوبة ان تتمكن الإدارة من تمرير أي مخلفات قانونية او أخطاء أو عمليات احتيال، وكذلك فأن تخصص المراجع الخارجي بنشاط العميل يكسبه نفوذ على العميل والذي يساعد المراجع في القيام بعمليات المراجعة بشكل كفء وفعال. وهذا يدعم الرقابة على جودة المراجعة، ومن ثم رفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة .

ب-اهتمام المراجع الخارجي الليبي بالتخصص في نشاط العميل يوفر له القدرة للتعرف على بنود الحسابات التي تحيطها المخاطر والذي يساهم في التحقق منها بسهولة وبكفاءة ، كما أن المراجع الخارجي الليبي وفي ظل اهتمامه بالتخصص الصناعي يتوفر له الالمام بالمبادئ المحاسبية المناسبة لنشاط العميل .وهذا يطمئن مستخدمي المعلومات ويرفع مستوى الثقة في خدمات المراجع.

4. أن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص المراجع الخارجي الليبي لها تأثير واضح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة الليبية ،حيث تساهم في تفسير 80.7% من التغير في تضييق فجوة التوقعات . وهذا كان نتاجا لتوفر عدد من العناصر تعكس تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا من أهمها :

أ-أن غالبية المشاركين يؤيدون تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول دلالة التقرير النظيف السائدة بينهم ، من حيث أن القوائم المالية خالية من عمليات الغش والاحتيال ، وخالية

من الأعمال غير القانونية والأخطاء المتعمدة ، وكذلك خالية من الأخطاء غير المتعمدة .

ب- تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال ، ومسؤولية المراجع عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع ، وأن المراجع الليبي لا يحافظ على استقلاله ، ويحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية ، وأن المراجع الليبي يتعاقد على ارتباطات مراجعة لا يتوفر له فيها المقدرة العلمية والمهنية .

ج-تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول أن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة ، وأن المراجع الخارجي الليبي يقدم خدمات استشارية لنفس عملاء المراجعة ، وأن المراجع الخارجي الليبي يصدر تقارير لا تتوافق وحالة العملاء بسبب الضغوط.

5. إن التأهيل ومهارة المراجع أكثر تأثيرا في تضييق فجوة التوقعات من التخصص الصناعي واستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي الليبي.

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثان بما يلي :

1.ضرورة الاهتمام بدارسة وتحليل أسباب فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أنها من أخطر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، وتؤثر في ثقة ومصداقية مستخدمي المعلومات المحاسبية في المهنة.

2.يجب على مهنة المراجعة في ليبيا أن تهتم بتقديم المعلومات اللازمة عن طبيعة مهنة المراجعة والمعايير التي على المراجع الليبي الالتزام بها وتطبيقها لكل المستفيدين من مهنة المراجعة ، والذي بدوره يدعم حالة الاطمئنان والثقة في عمل المراجع ويحد من فجوة التوقعات.

3.ضرورة اهتمام المهنة في ليبيا بتوفير المعلومات اللازمة عن الإجراءات الواجب اتباعها من قبل المراجعين الليبيين للمحافظة على الاستقلال والحياد والموضوعية عند القيام بأعمال المراجعة لكل الفئات ذات العلاقة بالمهنة وبالأخص مستخدمي المعلومات المحاسبية، بما يضمن رفع ثقتهم بمهنة المراجعة .

4.ضرورة اهتمام المهنة في ليبيا بإجراء الدراسات اللازمة عن الخصائص المطلوبة في المراجع لكي يحقق الجودة في خدماته ونشر هذه الدراسات لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، وهذا يساهم تضييق فجوة التوقعات والتي تنشأ في كثير من الاحيان بسبب الاختلاف بين اعتقادات مستخدمي المعلومات وما يستطيع أن يقدمه المراجعون في ظل المعايير المهنية .

5.ضرورة اهتمام المهنة بعرض المعلومات اللازمة عن التأهيل المتوفر لدى المراجعين الخارجين لمستخدمي المعلومات المحاسبية ،ما يرفع مستوى في جودة الخدمات التي يقدمونها ، والذي بدوره يحد من فجوة التوقعات .

المراجع :

-أبو سندة ، نادية عبد المجيد، (2015)، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية.

-الأهدل، عبد السلام، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة

الحديدة.
-الرواتي ، عوض أحمد (2001) " المنهج العلمي المقترح لمعايرة العناية المهنية المبذولة من مراجع الحسابات ، لرفع مستوى جودة الأداء" رسالة دكتوراة ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بورسعيد .
-السقا، السيد احمد اسماعيل، (1997)، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد 1، العدد 5، ص ص -423 464.
-الشافعي، طه، ياسر زكريا، سمر حسن، (2019)، أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 5، العدد 8، ص ص 437-405.
-الفلاح، فاطمة مفتاح خليل، (2015)، دور المراجعة الأداء كمدخل لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الحكومية مع التطبيق على المنظمات الحكومية في البيئة الليبية، رسالة دكتورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
-بريو، احمد، (2014)، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوه التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.
-بن قري، العياشي، إلياس، زار، (2020)، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، دراسة حالة، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، ص ص 157- 176.
-جابر، أحمد محمد، (2010)، أثر تطبيق المراجع الخارجي لاستراتيجية التخصص النوعي على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
-جربوع، يوسف محمود، (2004)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، يونيو 2004 - مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 12، العدد 2 ، ص ص -367 389.
-دوراة، سامر، (2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
-غنيم، ياسمين احمد سيد احمد، (2015)، إثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 2، ص ص -475 461.
-لبيب، خالد، (2005)، دور التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة في تحسين وكفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة البحوث العلمية، العدد1، ص ص -83 183.
-مقراوى، لعريبي، بثينة بن حاج جيلالي، محمد، (2023)، أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، دراسة ميدانية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 8، العدد 1، ص ص 280-262.
-مرهج، باسم محمد، (2018)، العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات،

دراسة استطلاعية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 4، ص ص 18-8.

-يوسف، إسلام عبد الفتاح محفوظ، (2011)، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير منشورة، قسم محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها.

-Abdol mohammadi ,M . and A. Wright 1987 " An examination of the effects of experience and task complexity on audit Judgments" The accounting Review Vol.62,January

-Austin, Kenneth, R. and David ,C. Langston , 1981" Peer Review " its impact on quality control " Journal of Accountancy , July.

-Arnold, D. A. and T. J. Geisel hart,(1984)" Practitioners Views on five year educational requirements for CPAs" The Accounting Review, April.

-De Angelo ,L.E.(1981),"Auditor Size And Audit Quality", Journal Of Accounting and Economics, vol. 3pp113-127.

-Hoshower , Leon ,B.(1989) ," A comparison of Accounting faculty views on the five year educational requirements for CPAs " Issues in Accounting Education Fall.

-Kisscorni , Edward S. and Donald J. Klein (1996) " A big mistake while doing every thing right "Journal of Accountancy ,January ,Vol.181,No.1

-Libby, R. J.; T. Artman and J. J. Willingham(1991) ,"Expertise and ability to explain audit findings; forthcoming" Journal of Accounting Research

-Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1986) " Report of working party on future of the Audit " London ,April.

-Porter, B., (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research Vol. 24 pp49-68.

-Reilly,F. K.,and H. ,F. ,Stettler , (1972)" Factors influencing success on the CPA Examination ," Journal of Accounting Research ,Autumn.

-Stettler, H. F. ," (1978) ," Factors influencing success on the CPA Examination" ,Accounting Review , April.

-Tweedie,D. (1987) ,"Getting together on research " Accountants Magazine , Feb.

-Woolf ,E. (1985)," We must stem the tide of litigation " The Accountant , April.

-Wright, Arnold (1988) The Comparative performance of MBAs ,VS undergraduate Accounting Majors in public Accounting , " The Accounting Review ,January.

-Zimmerman , Raymond ,A. ;Daniel, Flaherty and Mary ,Ann ,Murray(1994 " Practitioners forum "Journal of Accountancy ,Vol.178,No.1, July .