



إسهامات المراجع الخارجي في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات في البيئة الليبية

دراسة تطبيقية على المراجعين المسجلين بسوق المال الليبي

د منصور محمد لربش¹

د. ميلاد رجب اشميلة²

الملخص:

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور مهنة المراجعة الخارجية في الرفع من مستوى حوكمة الشركات بالبيئة الليبية. **المنهجية:** تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تصميم استبانة وزعت بعد التأكد من صلاحيتها للغرض الذي صممت من أجله على 22 مكتباً من المكاتب المسجلة لدى سوق المال الليبي، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة 52 استبانة على المراجعين العاملين بهذه المكاتب، وتم ترجيع 37 استبانة صالحة للتحليل، وقد استخدمت الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

النتائج: خلصت الدراسة إلى نتيجة رئيسة مفادها أن المراجع الخارجي يسهم في الرفع من ممارسة حوكمة الشركات في البيئة الليبية، كما أظهرت الدراسة وجود قصور في بعض العوامل التي يمكن أن تعزز من إسهامات مهنة المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات والتي منها:

- قيام نقابة المحاسبين والمراجعين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات والمحاضرات للمراجعين، وعدم اقتصرها على منح تراخيص مزاوله المهنة.
- تقوية وتعزيز التعاون بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية بالشركات.
- تكوين الشركات للجان المراجعة وتعزيز تعاون المراجع الخارجي معها خصوصاً فيما يتعلق بدراسة خطة المراجعة.
- تقييم عمل المراجع الخارجي من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين، وسلطة سوق المال الليبي، وتأهيل المراجعين بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- الإسهام:** تعتبر هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة التي حاولت بيان العلاقة والتأثيرات لآليات حوكمة الشركات على تفعيل الممارسة في البيئة المحلية، وبالتالي فهي مهمة بأهمية موضوعها، فضلاً عن اقتراحها للعديد من التوصيات التي من شأنها تفعيل ممارسة حوكمة الشركات في ليبيا.
- حدود الدراسة:** الدراسة اقتصرت على استقصاء آراء المراجعين المسجلين بسوق المال الليبي في المنطقة الغربية خلال 2015 .

1 - أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة . الجامعة الأسمرية الإسلامية.

2 - أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة . الجامعة الأسمرية الإسلامية.

1. المقدمة

لم يلق مفهوم حوكمة الشركات أهمية تذكر قبل سنة 1997 (O'Sullivan, 2000) غير أن الأزمة المالية التي ضربت الاقتصاد والأسواق المالية للدول الآسيوية في 1997 وإفلاس العديد من الشركات الكبرى مثل شركة Enron, World Com and Parmalat نتيجة تصرفات المدراء وأعضاء مجالس الإدارة ومراجعي الحسابات، وشيوع حالة الفساد المالي والمحاسبي التي حدثت مؤخراً بيّنت الحاجة للعمل على رفع ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية، مما دفع المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية إلى تبني معايير ومبادئ تتعلق بمراقبة سير العمل في الشركة من قبل مجلس الإدارة، وكيفية تحقيق محاسبة المسؤولية تؤدي إلى احترام وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق العدالة، فضلاً عن توفير المعلومات بشفافية وإفصاح كاف وبالشكل الذي يمكن من خلاله التأكد من كفاية وفاعلية إدارتها ومراقبة وتقويم أداؤها وبذلك ظهر مفهوم حوكمة الشركات والذي حظي بالاهتمام من قبل الباحثين والسياسيين في الدول المتقدمة والنامية (O'Sullivan, 2000, Mallin, 2004, Solomon, 2004).

لقد أصبحت حوكمة الشركات سمة الشركات الناجحة، ووسيلة للتطور الاقتصادي والاجتماعي، خصوصاً في الاقتصادات الصاعدة³ (Hussain and Mallin, 2002). كما أوصت العديد من المنظمات المهنية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) والعديد من الأسواق المالية مثل سوق لندن للأوراق المالية وبورصة نيويورك وغيرها بضرورة الالتزام بمعايير حوكمة الشركات التي أصدرتها نظراً للمنافع التي ستحقق لكل من المساهمين والإدارة ومستخدمي القوائم المالية.

وتأسيساً على ما سبق، لعبت مهنة المراجعة الخارجية دوراً فعالاً في التأثير على ممارسة وتفعيل حوكمة الشركات كونها أحد الأجهزة الرقابية في الشركة وأداة من أدوات تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي زاد من درجة الثقة في القوائم المالية. مما سبق يمكن القول: إن المراجعة الخارجية تعمل على زيادة القدرة التنافسية للشركات، وتعزيز الرقابة عليها، ودعم الإفصاح والشفافية، والتي تعمل على تفعيل ممارسة نظام فعّال لحوكمة الشركات.

2. مشكلة الدراسة

تعمل حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمّان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح من خلال توفر آليات داخلية مثل إدارة المراجعة الداخلية، وقوة واستقلال لجنة المراجعة، وآليات خارجية مثل كفاءة المراجع الخارجي

³ أوضحت دراسة قامت بها منظمة McKinsey في سنة 2002 ان 85 % يرون ان حوكمة الشركات في افريقيا وشرق اوربا تعتبر المحدد الأول عند اتخاذ قرارات الاستثمار مما يفوق العائد المادي للاستثمار (Nganga et al, 2003).



والذي يبدى رأيه الفني المحايد في القوائم المالية للشركة. وتتميز المراجعة الخارجية بأهمية كبيرة لانعكاسها المباشر على النشاط الاقتصادي وذلك من خلال دورها في الإشراف والرقابة المالية على أداء الشركات والتي تتطلب وجود مراجعين تتوفر لديهم مقومات الأداء التي تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية، مما يسهم في الحد من المشاكل المختلفة التي تعاني منها بعض الشركات المساهمة.

ويمكن القول بأن أساس الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات يعود إلى الفضائح المالية في أسواق المال والأعمال الناتجة عن ضعف إدارة ورقابة مجالس الإدارة ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان المراجعة غير الكفأة، الأمر الذي أدى إلى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات على مستوى العالم بسبب مغالاة بعض الشركات خصوصاً الكبيرة في تعظيم أرباحها مع عدم التزام المراجعين بقواعد ومبادئ السلوك المهني والسعي وراء الحصول على المكاسب السريعة.

وتتمثل مشكلة الدراسة في دراسة واختبار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في ممارسة حوكمة الشركات في ليبيا ومدى قدرته على المساهمة في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات من خلال توفر مقومات المراجعة الخارجية وبالشكل الذي ينعكس على رفع كفاءة وفعالية أدائه.

وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

هل يسهم المراجع الخارجي في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات بالبيئة الليبية؟

3. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية، وإجراءاتها في الرفع من مستوى حوكمة الشركات:

- التعرف على دور المراجعة الخارجية في ممارسة حوكمة الشركات.
- تقييم إسهامات المراجع الخارجي في حوكمة الشركات من خلال الوقوف على التطبيق الفعلي للإجراءات والأهداف المرجوة منه بالمقارنة مع معايير الأداء المهني للمراجع الخارجي الصادرة عن منظمة OECD.
- تقديم المقترحات والتوصيات التي يمكن أن تسهم في تطوير عمل المراجع الخارجي كألية من اليات حوكمة الشركات.

4. أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تتناول موضوعاً على قدر كبير من الأهمية في الوقت الحاضر خصوصاً في ليبيا، فمهنة المراجعة هي إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، من أجل تعزيز الثقة بها تمهيداً لاستخدامها في اتخاذ القرارات. وقد برز دور مهنة المراجعة في ليبيا بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات المساهمة وإنشاء سوق المال، الأمر الذي تطلب مزيداً من الشفافية والإفصاح بالقوائم المالية وأصبح المراجع الخارجي أداة من أدوات وآليات حوكمة الشركات بسبب توفر مبدأ الاستقلالية والتأهيل العلمي له.

كذلك تستمد هذه الدراسة أهميتها كونها من أولى الدراسات التي تناقش إسهامات المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات بالبيئة الليبية.

5. فرضيات الدراسة

تم صياغة الفرضية الرئيسة للدراسة على النحو التالي:

" لا يسهم المراجع الخارجي بالبيئة الليبية في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات "

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسة صيغت الفرضيات الفرعية التالية:

• الفرضية الفرعية الأولى:

" لا تساعد إجراءات الأداء للمراجع الخارجي على الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات "

• الفرضية الفرعية الثانية:

" لا يرقى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المعمول بها والتشريعات النافذة إلى المستوى المطلوب مما يحد من مستوى ممارسة حوكمة الشركات "

• الفرضية الفرعية الثالثة:

" لا تفي إجراءات المتابعة لأداء المراجع الخارجي لما يجب أن تسهم به هذه المهنة في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات "

6. منهجية الدراسة

تم في هذه الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره من أكثر المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان بمراجعة الأدبيات المحاسبية والمالية المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات، وإسهامات المراجع الخارجي في ممارسة حوكمة الشركات. وبإجراء دراسة ميدانية بهدف جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة بواسطة استمارة استبانة صممت لهذا الغرض. ووزعت على مكاتب المراجعة الخارجية المقيدة بسوق المال الليبي والتي يبلغ عددها 22 مكتبا، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة 52 استبانة على المراجعين العاملين بهذه المكاتب وتم ترجيع 37 استبانة صالحة للتحليل، وذلك من أجل الوقوف على آرائهم حول إسهامات المراجع الخارجي في الرفع من حوكمة الشركات في البيئة الليبية.

7. الدراسات السابقة

دراسة Cohen, et al (2002) هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية المراجعة، وقد استخدمت الدراسة المقابلات الشخصية مع عينة من 36 مراقباً للحسابات من المراقبين التابعين لشركات مراجعة كبيرة في شمال أمريكا، وشملت العينة 11 مراقب حسابات، و12 مدير مراجعة، و 13 شريك مراجعة. وأظهرت الدراسة:



- 1 - إن آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها المراجع الخارجي على الترتيب هي: الإدارة، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة.
 - 2 - إن المراجعين يستخدمون معلومات الحوكمة بدرجة أكثر في مرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلي الاختبار الميداني والفحص مع اختلاف درجة استخدام المراجع لمعلومات الحوكمة تبعاً لاختلاف مركزه الوظيفي داخل شركة المراجعة.
 - 3 - اختلاف دور وأهمية حوكمة الشركات في التأثير على عملية المراجعة وفقاً لاختلاف حالات التعاقدات (جديدة/ مالية) واختلاف حالات العميل (ذو مخاطر مرتفعة - دولي أم محلي - خاص أم عام - اختلاف صناعة العميل - وجود نظام للعمل).
 - 4 - نقص خبرة أعضاء لجنة المراجعة، بجانب عدم كفاءة اللجنة في أداء وظائفها وفي حل خلافات المراجع الخارجي مع الإدارة، كما تؤكد النتائج على تزايد أهمية حوكمة الشركات في المستقبل نظراً لتحول المراجعين من مراجعة العمليات إلى مراجعة حوكمة الشركات.
 - 5 - تلعب حوكمة الشركات دوراً قوياً في اكتشاف والحد من حالات الغش، وكذلك عند تقديم خدمات الضرائب وخدمات التأكيد الأخرى، نظراً لاعتماد هذه الخدمات على تأكيدات الإدارة، بينما تكون الحوكمة أقل أهمية بالنسبة للخدمات الاستشارية.
- دراسة **Ahmed and Yusuf (2005)**، هدفت إلى دراسة واقع حوكمة الشركات في بنجلاديش وتم استنتاج وجود نقص في استقلالية المراجع الخارجي وضعف التأهيل الأكاديمي له مما يؤدي إلى إضعاف مهنة المراجعة ككل.
- دراسة **Pedro el al (2005)**، اهتمت بدراسة فعالية حوكمة الشركات في تحسين مهنة المراجعة الخارجية بإسبانيا واستنتجت الدراسة أن تركيب مجلس الإدارة يؤثر على جودة القوائم المالية، ومن ثم يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي.
- دراسة **النواس (2008)**، هدفت إلى بيان أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراجع الحسابات ومدى قدرته على تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء ومبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في الإفصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية. لقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تمحورت على ضرورة وجود إطار متكامل لحوكمة الشركات فضلاً عن إيجاد مجلس أو هيئة تتولى مهمة تشريع وإصدار المعايير ذات الصلة.
- دراسة **الغنودي (2011)**، هدفت إلى معرفة دور حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا، وأظهرت الدراسة تحسينات وبنسبة كبيرة على استقلالية المراجعين من خلال تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالبيئية الليبية.

دراسة الحاج (2012) هدفت إلى معرفة دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية. تم إعداد وتوزيع استبانة للفتة المستهدفة من المراجعين والشركات المساهمة وخضعت للتحليل الإحصائي، وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتأهيل وتدريب العاملين فيها والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة واستقلال مراقب الحسابات في الشركة، ساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وأن يتم تعيين وعزل مراقب الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

دراسة المسحال (2013) هدفت إلى معرفة دور استقلالية المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، وأظهرت دراسته وجود علاقة وثيقة بين استقلالية المراجع وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مصداقية المعلومات المحاسبية.

8. الخلفية العلمية لموضوع الدراسة

إن الاهتمام بحوكمة الشركات ازداد بشكل كبير بحيث جذب اهتمام الباحثين الأكاديميين وبرامج الساسة في الدول المتقدمة والأقل نمواً على حد سواء (Mallin, 2004; Solomon and Solomon, 2004) بحيث أصبحت الحوكمة سمة أساسية للشركات الناجحة في الوقت الحالي (Hussain and Mallin, 2002) وأصبح ينظر إلى الحوكمة كوسيلة لتطوير الاقتصاديات النامية (McCarthy and Puffer, 2003)، كما أصبح تطبيق قواعد وأسس حوكمة الشركات وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة، وقواعد لحماية المستثمرين وأصحاب المصالح، ومؤشراً على مستوى الالتزام بقواعد الإفصاح والشفافية لتطور مهنة المحاسبة.

إن أحد أسباب ظهور حوكمة الشركات وجود عدد من الاختلالات الهيكلية في الشركات ومنها عدم الإفصاح الكامل وغياب الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية، فضلاً عن عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقية الأوضاع المالية للشركات كما حدث لشركة انرون الأمريكية للطاقة، مما أدى إلى ضعف الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية للشركات بحيث نتج عنه ابتعاد المستثمرين وفقد الثقة في مكاتب المراجعة والمحاسبة.

ويمكن القول إن الأزمات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى جعل من وجود نظام جيد لحوكمة الشركات غاية للكثير من الشركات للحد من الفساد المالي والإداري.



وتأسيسا على ما سبق، يلعب - أو يفترض أن يلعب - المراجع الخارجي دوراً حيوياً بالنسبة لممارسة حوكمة الشركات من خلال دوره في تعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة، باعتباره وسيطاً بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة والمساهمين وأصحاب العلاقة من جهة أخرى لضمان حماية حقوق أصحاب المصالح.

إن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات جاء بسبب الفصل بين الملكية والإدارة، وتغير هيكل الملكية وأساليب تمويل الشركات وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وأصحاب المصالح نتيجة لظهور نظرية الوكالة، وبالتالي عرفت حوكمة الشركات طبقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنها:

“Corporate governance involves a set of relationships between a company’s management, its board, its shareholders and other stakeholders. Corporate governance also provides the structure through which the objectives of the company are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance are determined”.

" النظام الذي يتم خلاله توجيه وإدارة الشركات، وتحديد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد و إجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة، ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء."

لقد قامت المنظمة سنة 2004 م بإصدار خمسة مبادئ لحوكمة الشركات تتمثل في الآتي : حقوق حملة الأسهم، معاملة عادلة لحملة الأسهم، دور أصحاب المصالح، مسؤولية مجلس الإدارة، والإفصاح والشفافية. وبذلك تعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات وحماية أموال المستثمرين والدائنين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير قيم اقتصاد السوق (Hopkins, M., 2000).

وبالنظر إلى هذه المبادئ الخمسة يلاحظ أنها غطت أهم الجوانب الأساسية لنجاح أي شركة ويتحقق عليها العديد من النتائج الإيجابية التي من أهمها إحكام الرقابة على مجالس الإدارات والمدراء التنفيذيين للشركات، وبذلك تتم حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة. وهذا يتطلب أن تعمل آليات الحوكمة بشكل فعال ومتناغم مع بعضها البعض من أجل تحقيق أهداف الشركات والمساعدة في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية: (Moureen, 2004)

- 1 - تدعيم الشفافية والإفصاح لعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية للحد من الفساد في أي مرحلة.
- 2 - تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين، ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة، وضمان اتخاذ القرارات على أسس سليمة، لرفع كفاءة الأداء.

- 3 - تجنب حدوث أزمات حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
- 4 - تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وزيادة التنمية الاقتصادية.
- 5 - ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالات الإفلاس.

وقد حدد (The Institute of Internal Auditors (2003) أركان الحوكمة الفعالة بأربعة عناصر رئيسة هي المراجعة الداخلية، والإدارة التنفيذية، والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة، بحيث تعمل جميع هذه الأركان مع بعضها بشكل جيد مع ضمان استقلالية صحيحة، مما يترتب عليه وجود نظام فعّال للرقابة الداخلية وإعداد التقارير بموضوعية.

1.8 دور مهنة المراجعة الخارجية في تفعيل ممارسة حوكمة الشركات

تسعى الحوكمة بأن تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها قابلة للاستخدام ويمكن الاعتماد عليها ومتصفّة بالشمول، والدقة، والملاءمة، والموضوعية (الخطيب، 2002). والمراجعة الخارجية هي عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات مع المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للمستخدمين، وقد زادت حاجة متخذي القرارات إليها للتأكد من مدى ملاءمة ومصداقية المعلومات المقدمة إليهم، وبذلك يتمثل دور المراجع الخارجي في خفض درجات المخاطرة وعدم التأكد عند اتخاذ القرارات والتصرفات الاقتصادية، بالإضافة إلى إضفاء المصداقية على المعلومات المعدة من قبل الإدارة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات. عليه عرفت المراجعة الخارجية على أنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن عن نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي ومحايد لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والواقع الفعلي، ومدى الالتزام بالمعايير المطلوبة ومن ثم القيام بإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج مراقبة الحسابات (اشتيوي: 1998). ويرى توماس وهنكي (1989) بأن عملية المراجعة الخارجية عملية مرتبة ومنظمة تقوم على مجموعة إجراءات محددة ومعايير متفق عليها بإطار نظري ثابت وظيفته مراجعة وتدقيق الأعمال التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية.

وتأسيساً على ما سبق، تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة، لاستخدامها من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها. لذلك فهي عملية منظمة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة أو المنظمة، بحيث تبدأ بجمع البيانات اللازمة وتنتهي بإعداد تقرير يشتمل على رأي المراجع في القوائم المالية المعروضة.



وبإصدار معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والتي اعتبرت القواعد الإرشادية لممارسة مهنة المراجعة الخارجية التي يمكن للمراجعين الرجوع إليها لإتمام أعمال المراجعة، وتقليل درجة الاختلاف في التعبير أو المزاولة المهنية في الظروف المتشابهة أصبحت هذه المعايير تمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية (الشمري؛ 2010).

وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات تتعلق بالصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي بالإضافة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والإثباتات التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية فضلاً عن بيان محتويات إبداء الرأي.

وفي إطار الرفع من مستوى ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تم إضفاء الجانب الأخلاقي للمهنة من خلال ضرورة الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة والذي يعتبر اعترافاً من مهنة المحاسبة والمراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع والعملاء والزلاء في المهنة، فقبولهم لهذه القواعد السلوكية الأخلاقية عند أداء مسؤولياتهم المهنية يؤدي إلى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع بما يزيد من فعاليتها ويرفع من شأنها، بحيث تضمن هذه القواعد مجموعة من مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقياس للسلوك المهني، و مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (الشمري: 2010). وبذلك أصبح تطوير ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي دعامة رئيسة من دعائم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات باعتبارها أحد أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

إن دور المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات أصبح جوهرياً وفعالاً لأنه يجد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يجد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني ككل، من خلال ضعف الاستثمارات والانسحاب من سوق رأس المال وبالتالي زيادة تكلفة العمليات، وهذا قد يؤدي إلى تأثيره على التنمية الاقتصادية. لذلك فقد نص المبدأ الخامس من مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أن يقوم بالمراجعة الخارجية مراجع كفاء ومستقل ومؤهل حتى يمكنها أن تقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية الهامة.

عليه، يعتبر دور المراجع الخارجي أساسياً في أي عملية حوكمة للشركات باعتباره أحد آلياتها، ويقوم بأداء عمله من خلال مجموعة من مقومات الأداء التي تدعم ممارسة حوكمة الشركات من خلال الارتقاء بجودة المهنة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع من قبل الهيئات والمنظمات الحكومية وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات (الشمري؛ 2010):
علي (2009)

أولاً: الآليات الأكاديمية:

وهي التي تعمل على إيجاد محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم للقيام بأداء عملية المراجعة بالشكل الذي يضمن تحقيق أهدافها، ويتحقق هذا من خلال:

- 1- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.
- 2- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات
- 3- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

ثانياً: الآليات التنظيمية المهنية:

تحتاج مهنة المحاسبة والمراجعة إلى تنظيم مهني يرتقي بالمهنة ويعمل على تحسين الممارسة وإصدار الإرشادات والضوابط المهنية والعمل على تقليل التفاوت في الأحكام الشخصية بين المراجعين وتشمل هذه الآليات:

- تطوير معايير المحاسبة المالية والمراجعة لتواكب التطورات وحتى يمكن للمراجع الخارجي من إيجاد مقياس ملائم لعدالة القوائم المالية.
- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة أثناء إجراء عملية المراجعة وإصدار التقرير.
- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر للمراجع.
- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير المراجع الخارجي وذلك وفقاً للمعايير الصادرة عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثالثاً: الآليات المهنية العملية

تمثل الآليات المهنية العملية الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي والتي لها مساهمات إيجابية في دعم المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات. ومن هذه الآليات حرص المراجع الخارجي على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع الخارجي وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية مما سينتج عنه ممارسة فعالة لحوكمة الشركات.

9. الدراسة الميدانية:

1.9 منهج الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقييم إسهامات المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الليبية، لذلك فإن المنهج المستخدم فيها هو المنهج الوصفي التحليلي، شأنها في ذلك شأن معظم الدراسات التي تناولت موضوع حوكمة



الشركات والمراجعة الخارجية (مثلاً انظر الشمري، 2010، ؛ الغنودي، 2011) وقد عُمد إلى استخدام الأسلوب الميداني لجمع المعلومات اللازمة من المراجعين الخارجيين المسجلين بسوق المال الليبي خلال سنة 2015م من خلال استبانة صُممت لهذا الغرض، وللتأكد من صدق الاستبانة تم عرضها على أساتذة مختصين في المحاسبة من أجل تحكيمها وأخذ آرائهم وتعديل بنود الاستبانة بناءً على ملاحظاتهم، وتضمنت الاستبانة أربعة أقسام اختصاص قسمها الأول بمعرفة المستوى التعليمي والخبرة للمشاركين في الدراسة. أما قسمها الثاني فقد احتوى على مجموعة من العبارات المتعلقة بإجراءات الأداء للمراجع الخارجي والتي تساعد على الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات. واحتوى القسم الثالث على مجموعة من العبارات لقياس مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المعمول بها وكذلك التشريعات النافذة لتنفيذ ممارسة حوكمة الشركات. أما القسم الرابع فاحتوى على مجموعة من العبارات لقياس إجراءات المتابعة لأداء المراجع الخارجي لما يجب أن تسهم به هذه المهنة في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات. وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة والذي يتراوح من (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) لقياس إجابات عينة الدراسة في جميع أقسام الاستبانة المرتبطة بموضوع الدراسة. وللتحقق من ثبات الاستبيان استخدم معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha Coefficient حيث أكدت نتائجه صدق وثبات الاستبانة وصلاحيته للتحليل، واختبار فرضيات الدراسة.

2.9 مجتمع وعينة الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة المراجعين الممارسين لمهنة المراجعة بمكاتب المراجعة المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي بالمنطقة الغربية، وقد بلغ عددها حسب سوق الأوراق المالية 22 مكتباً مسجلاً، وتم توزيع عدد 52 استبانة على المراجعين العاملين بهذه المكاتب، تم استرجاع 37 استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة 71%، وتم تفرغ البيانات وتحليلها واستخراج المعلومات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وكانت النتائج كالتالي:

• المؤهل العلمي.

يبين الجدول رقم (1) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

جدول رقم (1)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	البيان
64.9	24	شهادة جامعية
27.0	10	ماجستير
8.1	3	دكتوراه
100.0	37	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن أغلب أفراد العينة من حملة الشهادة الجامعية بنسبة 65% ، ثم من الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه بنسبة 35% وهذا يؤكد أن كل الممارسين للمهنة من أصحاب المكاتب والممارسين ذوي مؤهلات عليا في مجال المحاسبة، وهذا يتفق مع متطلبات إصدار إذن المزاولة لممارسة مهنة المراجع الخارجي في ليبيا.

• سنوات الخبرة.

بين الجدول رقم (2) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (2)

توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	البيان
18.9	7	من 5 سنوات فأقل
62.2	23	من 6 إلى 10 سنوات
18.9	7	أكثر من 10 سنوات
100.0	37	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة عملية من ست سنوات فأكثر بنسبة 81% والباقي من خمس سنوات فأقل، وهذا يعزز نتائج الدراسة التي سيتم التوصل إليها.

3.9 اختبار فرضيات الدراسة.

لاختبار الفرضيات تم استخدام البيانات التي تم تجميعها، وذلك للوصول إلى قرار بشأن رفض أو قبول فرضيات العدم التي وضعت لتفسير الظاهرة موضوع الدراسة، واستخدم الباحثان اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T- Test) على كل فرضية من فرضيات الدراسة حيث كانت صياغة الفرضيات الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

$$H_0 : \mu = 3 \quad \& \quad H_1 : \mu \neq 3$$

فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Significance Level) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد $\alpha = 0.05$ ، فيكون القرار قبول فرض العدم H_0 ، أما إذا كانت قيمة (Sig) أصغر من مستوى الدلالة المعتمد $\alpha = 0.05$ ، فيكون القرار رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل H_1 . وهذا القبول يعني أن المتوسط الافتراضي لا يساوي الحقيقي، مما يضعنا بين أمرين: إما أن يكون المتوسط الحقيقي أقل من المتوسط الافتراضي وهذا يعني أن إجابات



المشاركين في الدراسة تتجه نحو عدم الموافقة، أو أن يكون المتوسط الحقيقي أكبر من المتوسط الافتراضي، فهذا يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة تتجه نحو الموافقة.

1.3.9 الفرضية الفرعية الأولى: لا تتناسب فعالية أداء المراجع الخارجي مع متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام (one sample t-test)، واستخدم متوسط إجابات العبارات الخاصة بفعالية أداء المراجع الخارجي مع متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة والجدول رقم (3) يبين المتوسط والانحراف المعياري وقيمة T ومستوى المعنوية المشاهدة (significance) والتعبير اللفظي للعبارة.

جدول رقم (3)

آراء المشاركين حول التزام المراجعين بمتطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات

رقم العبارة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	t	مستوى المعنوية	التعبير اللفظي
1	التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة عن الشركة محل المراجعة.	4.70	0.46	22.35	0.00	موافقة
2	التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها.	4.84	0.44	25.30	0.00	موافقة
3	التزام المراجع الخارجي بمراجعة الشركات التي له دراية بطبيعة عملها	4.32	0.78	10.28	0.00	موافقة
4	التزام المراجع الخارجي بتجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.	4.78	0.48	22.64	0.00	موافقة
5	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.	4.50	0.61	14.77	0.00	موافقة
6	التزام المراجع الخارجي بضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق التقارير المالية.	3.92	0.55	10.23	0.00	موافقة
7	قيام المراجع الخارجي بتحديد وتقوم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة محل المراجعة.	4.05	0.62	10.32	0.00	موافقة
8	قيام المراجع الخارجي بالتعاون مع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة.	3.22	0.92	1.43	0.16	محايد
9	تعاون المراجع الخارجي مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة.	3.16	0.87	1.14	0.26	محايد
10	قيام المراجع الخارجي بتقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهة الخاضعة للمراجعة.	3.76	0.60	7.72	0.00	موافقة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	t	مستوى المعنوية	التعبير اللفظي
11	قيام المراجع الخارجي بدراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها.	4.14	0.63	10.95	0.00	موافقة
12	قيام المراجع الخارجي بدراسة خطة المراجعة مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة.	2.41	1.26	-2.88	0.01	غير موافقة
13	قيام المراجع الخارجي بالتأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها.	4.70	0.57	18.14	0.00	موافقة
14	التزام المراجع الخارجي بحضور اجتماع الجمعية العمومية للشركة محل المراجعة.	4.78	0.48	22.64	0.00	موافقة
المتوسط العام		4.09	0.28	23.73	0.00	موافقة

من خلال الجدول رقم 3 يلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد لعبارات الفرضية الأولى وللمتوسط العام لها والخاصة بالعوامل المتعلقة بفعالية أداء المراجع الخارجي مع متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات جاءت في معظمها أقل من مستوى الدلالة المعتمد $\alpha = 0.05$ وهذا يعني رفض فرض العدم H_0 أي أن متوسط إجابات أفراد العينة تختلف عن المتوسط الافتراضي (3) وهذا القبول يعني أن متوسط الإجابات غير محايد وهذا يفسر في جانبين، الأول: متوسط أغلب العبارات أكبر من (3) وهذا يعني أن إجابات المشاركين تتجه نحو الموافقة، وكانت العبارات كما يلي:

1- التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.84 مما يعكس مدى التزام المراجعين بهذه المعايير خصوصا في ظل غياب معايير وطنية لممارسة مهنة المراجعة الخارجية. هذه النتيجة جاءت لتعزيز نتيجة دراسة الجهاني (2012) والتي أكدت على أن حوكمة الشركات تشجع على تبني معايير محاسبية ومراجعة عالية الجودة، ومعترف بها دولياً. كما إنها تأتي متوافقة مع نتيجة (النواس، 2008) والتي تؤكد على أن التزام مراجعي الحسابات بمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما وبقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحقيق أهداف حوكمة الشركات ويعد تطبيقها لمبادئها.

2- العبارتان التزام المراجع الخارجي بتجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية والتزام المراجع الخارجي بحضور اجتماع الجمعية العمومية للشركة محل المراجعة تحصلتا على موافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.78 لكل عبارة، مما يؤكد على التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتتفق النتيجة مع النتيجة السابقة والتي تؤكد على التزام المراجع الخارجي



- في ليبيا بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها. أما فيما يتعلق بحضور اجتماعات الجمعية العمومية فتأتي بسبب إلزام التشريعات المراجع الخارجي بضرورة حضور اجتماع الجمعية العمومية لمناقشة تقرير المراجعة.
- 3- جاءت العبارتان التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة عن الشركة محل المراجعة وقيام المراجع الخارجي بالتأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها ثالثاً بمتوسط حسابي 4.70 لكل عبارة مما يفسر بالالتزام المراجع الخارجي في ليبيا بالاستقلالية باعتبارها حجر الأساس في وظيفة المراجعة الخارجية كما إن التزام المراجع الخارجي بالتشريعات والقوانين المعمول بها تؤكد على التزام المراجعين في ليبيا بمتابعة التشريعات والالتزام بها. هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Ahmed and Yusuf, 2005) من أن وجود نقص في استقلالية المراجع الخارجي يؤدي إلى إضعاف مهنة المراجعة ككل. ودراسة الغنودي (2011) والتي أظهرت وجود علاقة طردية بين استقلالية المراجعين وتطبيق قواعد حوكمة الشركات بالبيئة الليبية، كما أثبتت أن القوانين والتشريعات المطبقة لحماية حقوق المستثمرين وأصحاب المصالح تعتبر آلية جيدة لحوكمة الشركات.
- 4- قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة وبتوسط حسابي 4.40 وبذلك وافق المستجوبون على أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي، وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع النتائج التي توصل إليها (2003) Dana & Larry من أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، لأنها أصبحت بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات، إضافة إلى دورها في رسم الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف.
- 5- جاءت العبارة "التزام المراجع الخارجي بمراجعة الشركات التي له دراية بطبيعة عملها" في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة وبتوسط حسابي 4.32 وهو يعبر على أن المستجوبين يوافقون على هذه العبارة. هذه النتيجة قد تعزى إلى عدم تعقد السوق الليبي بالشركات والأعمال التجارية التي تتطلب تأهيلاً محاسبياً.
- 6- قيام المراجع الخارجي بدراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها جاءت هذه العبارة في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.14 ما يؤكد أن المستجوبين يوافقون على العبارة والتي تؤكد على قيام المراجعين بدراسة وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية للشركات محل المراجعة.
- 7- قيام المراجع الخارجي بتحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة محل المراجعة: جاءت هذه العبارة في المرتبة السابعة من حيث الترتيب في هذا الجانب من حيث درجة الموافقة من

قبل المستجوبين بمتوسط حسابي بلغ 4.05، وهذه العبارة وعلى الرغم من أهميتها فإنها نالت موافقة أقل وجاءت سابعاً في ترتيب العوامل.

8- التزام المراجع الخارجي بضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق التقارير المالية: جاءت في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها حيث وافق المستجوبون بمتوسط حسابي بلغ 3.93 على أن هذا العامل من العوامل التي لها تأثير علي عملية المراجعة كما إن رأي المستجوبين أنه يجب أن يكون الإفصاح شاملاً ومتكاملاً وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضاً على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، والمسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

9- قيام المراجع الخارجي بتقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهة الخاضعة للمراجعة جاءت تاسعاً من حيث موافقة المستجوبين و بمتوسط حسابي 3.76 وهذه المطلب وعلى الرغم من أهميته إلا أنه جاء تاسعاً ولكن بدرجة موافقة عالية مما يدل على اقتناع المراجعين بأهمية تقديم المشورة للشركات تحت المراجعة كأحد متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات.

ثانياً / المتوسط الحسابي للعبارة (قيام المراجع الخارجي بدراسة خطة المراجعة مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة) أصغر من المتوسط (3)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة تتجه نحو عدم الموافقة وهو ربما يفسر من جانب عدم تكوين لجان المراجعة بمعظم الشركات الليبية على الرغم من أن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخليين من زيادة تفاعلهم مع المراجع الخارجي باعتبار أن أحد مسؤوليات لجنة المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين على الوفاء بالتزاماته ومسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة (سليمان: 2006) مما يستلزم وجود هذه اللجان بالشركات الليبية.

ثالثاً / إن قيم مستوى المعنوية المشاهدة المتعلقة بالتزام المراجعين في ليبيا بالقيام بالتالي: التزام المراجع الخارجي بالتعاون مع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة، وتعاون المراجع الخارجي مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة) كان أكبر من 0.05 وهذا يعني قبول فرضية العدم أي أن متوسط الإجابات تساوى (3) فإن الإجابات للمستجوبين تتجه نحو الحياد على هذه المهام.

مما تقدم يمكن ملاحظة أن المراجعين المسجلين بسوق المال الليبي قد وافقوا على الجزء الأكبر للعبارات الواردة بالفرضية وبشكل مرتفع لمعظمها. إن ارتفاع درجة الموافقة على العبارات الواردة تعكس درجة موافقة المستجوبين على إسهام المراجعين في تفعيل حوكمة الشركات من خلال فعالية أداء المراجع الخارجي مع متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات. ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها قام الباحثان باستخدام اختبار T للعينات الواحدة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط العام للمحور ككل لاختبار الفرضية الرعية الأولى، وتظهر النتائج أن قيم مستوى المعنوية المشاهدة المتعلقة بالمتوسط العام لإجابات عينة الدراسة تساوي (0.00) أقل من 0.05 وهذا يعني رفض فرضية العدم



(H_0) وقبول الفرض البديل (H_1) أي أن متوسط الإجابات يختلف عن (3) وبحساب المتوسط الحقيقي للمتوسط العام يساوي (4.09) وهو أكبر من 3 أي أن الإجابات تتجه نحو الموافقة على أنه متناسب فعالية أداء المراجع الخارجي مع متطلبات الأداء الجيد لحوكمة الشركات، وبذلك يمكن القول إن مهنة المراجعة تسهم في تطوير ممارسة حوكمة الشركات في البيئة الليبية.

2.3.9 الفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمعايير الأداء أثناء عملية

المراجعة. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (one sample t-test) ، واستخدم متوسط الإجابات للعبارة الخاصة بقيام المراجع الخارجي في البيئة الليبية بالالتزام بمعايير الأداء أثناء عملية المراجعة، لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة والجدول رقم (4) يبين المتوسط والانحراف المعياري وقيمة T ومستوى المعنوية المشاهدة والتعبير اللفظي للعبارة.

جدول رقم (4)

آراء المشاركين حول التزام المراجعين بمعايير الأداء أثناء عملية المراجعة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	مستوى المعنوية	التعبير اللفظي
1	المام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة الدولية.	3.68	0.63	6.57	0.00	موافقة
2	إلمام المراجع الخارجي الكافي بكل ما يتعلق بمجالات المحاسبة والمراجعة.	4.24	0.43	17.39	0.00	موافقة
3	التزام المراجع الخارجي بقواعد وسلوك وآداب المهنة عند المراجعة.	4.84	0.44	25.30	0.00	موافقة
4	حرص المراجع الخارجي على متابعة التطورات الحاصلة على مهنة المراجعة الخارجية.	4.16	0.44	16.00	0.00	موافقة
5	التزام المراجع الخارجي بالدراية والمعرفة الكافية عن القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.	4.22	0.48	15.43	0.00	موافقة
6	قيام المراجع الخارجي بالاطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات والإلمام بمبادئها وقواعدها.	4.08	0.43	15.18	0.00	موافقة
7	التزام المراجع الخارجي بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن سوق المال الليبي عند إجراء عملية المراجعة.	3.54	0.65	5.06	0.00	موافقة
	المتوسط العام	4.11	0.31	21.79	0.00	موافقة

من خلال الجدول رقم 4 يلاحظ أن قيمة المستوى المعنوية المشاهدة لعبارات الفرضية الثانية والمتعلقة بالتزام المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمعايير الأداء أثناء عملية المراجعة للرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات جاءت في معظمها متوافقة مما يعني رفض فرضية العدم H_0 أي أن متوسط إجابات أفراد العينة تختلف عن المتوسط الافتراضي (3) وهذا القبول يعني أن إجابات المشاركين في هذا الجانب تتجه نحو الموافقة وكان المتوسط الحسابي لإجابات المستجوبين كما يلي:

1- التزام المراجع الخارجي بقواعد وسلوك وآداب المهنة عند المراجعة: جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى في هذا الجانب من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 4.84 والذي يبين أن التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني يعتبر عاملاً من العوامل المؤثرة على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية. هذه النتيجة جاءت متوافقة مع عامل التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف في الفرضية الأولى بحيث ان الالتزام بالمعايير يحتم التزام بقواعد السلوك المهني.

2- إلمام المراجع الخارجي الكافي بكل ما يتعلق بمجالات المحاسبة والمراجعة: جاءت ثانياً من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي مرتفع حيث كان 4.24، وذلك قد يشير إلى تشابه الشركات الليبية وعدم دخول هذه الشركات في أنشطة تحتاج إلى خبرات محاسبية غير متوفرة، كما انه قد يعزو إلى بساطة الاقتصاد الليبي وعدم تنوع الأنشطة الاقتصادية به.

3- الدراية والمعرفة الكافية من قبل المراجع بالقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة: أبدى معظم المستجوبين على هذه العبارة موافقتهم بمتوسط حسابي بلغ 4.22، ما يفسر من جانب متابعة المراجعين للقوانين والتشريعات الصادرة في ليبيا ذات العلاقة بممارسة المهنة. هذه النتيجة جاءت متوافقة مع نتيجة الفرضية الأولى فيما يتعلق بعبارة قيام المراجع الخارجي بالتأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها والتي وافق المستجوبون عليها بدرجة مرتفعة.

4- حرص المراجع الخارجي على متابعة التطورات الحاصلة على مهنة المراجعة الخارجية: جاءت رابعا من حيث الموافقة بمتوسط حسابي وصل 4.16 بمعنى أن المراجعين في البيئة الليبية حريصون على متابعة التطورات في مجال المراجعة على الرغم من عدم موافقة المستجوبين على عدم قيام نقابة المحاسبين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات وحلقات النقاش للمراجعين الخارجيين في الفرضية الثالثة. هذا يعطي انطباعاً على رغبة المراجعين في تطوير الممارسة وبالتالي المهنة في ليبيا.

5- قيام المراجع الخارجي بالاطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات والإلمام بمبادئها وقواعدها: جاءت هذه العبارة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة بمتوسط إجابات 4.08. هذه النتيجة وإن جاءت خامساً من حيث ترتيب الموافقة على العبارات إلا أنها تحصلت على متوسط حسابي مرتفع لتبرز أهمية الاطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات للمراجعين ودورهم في جودة المراجعة باعتبارها أحد آليات الخارجية للحوكمة.



6- إمام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة الدولية إلى جانب التزامه بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن سوق المال الليبي جاءت هذه العبارات سادساً وسابعاً من حيث الترتيب بمتوسط حسابي بلغ 3.68 و 3.54 على التوالي. وهذه النتيجة قد تعزى إلى عدم حاجة المراجعين إلى الامام بمعايير المحاسبة الدولية بسبب عدم وجود الحاجة لاستخدامها خصوصاً وأن معظم الشركات هي شركات ليبية وتخضع للقوانين الليبية، أما فيما يتعلق بالالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن سوق المال الليبي سنة 2010 م فهي اختيارية لذلك فإن درجة الالتزام بها قد يكون أقل من التزام المراجع بالقوانين والتشريعات والتي أبدى المشاركون درجة عالية من الموافقة عليها.

مما تقدم يمكن ملاحظة أن المراجعين قد وافقوا على جميع العبارات الواردة في هذا المحور من الاستبانة. كما يمكن ملاحظة أنهم لم يختاروا الحكم على أي عبارة بعدم الموافقة أو عدمها على الإطلاق. ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها سيتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط العام للمحور ككل لاختبار الفرضية الفرعية الثانية، وتظهر نتائج التحليل أن قيم مستوى المعنوية المشاهدة المتعلقة بالمتوسط العام لإجابات عينة الدراسة تساوي (0.00) أقل من 0.05 وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1) أي أن متوسط الإجابات يختلف عن (3) وبحساب المتوسط الحقيقي للمتوسط العام يساوي (4.11) وهو أكبر من 3 أي أن الإجابات تتجه نحو الموافقة على أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يلتزم بمعايير الأداء أثناء عملية المراجعة.

3.3.9 الفرضية الفرعية الثالثة: لا ترتقى إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي للرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (one sample t-test)، واستخدم متوسط الإجابات للعبارات الخاصة بارتقاء إجراء المتابعة أداء عمل المراجع الخارجي للرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة، والجدول رقم (5) يبين المتوسط والانحراف المعياري وقيمة T ومستوى المعنوية المشاهدة والتعبير اللفظي للعبارة.

جدول رقم (5)

آراء المشاركين حول إجراء المتابعة لأداء عمل المراجع الخارجي

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوي المعنوية	التعبير اللفظي
1	يتم تقييم عمل المراجع الخارجي من الجهات ذات العلاقة (نقابة المحاسبين، سوق المال الليبي).	1.57	1.23	-7.04	0.00	غير متوفر
2	يتم تعيين المراجع بناءً على توجيه من لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالشركة محل المراجعة.	4.27	0.69	11.15	0.00	متوفر
3	يتم تحديد الأعمال غير المتعلقة بالمراجعة من قبل الجهات المسؤولة والتي يمكن للمراجع تقديمها لعملائه.	3.49	0.80	3.68	0.00	متوفر
4	يتم التغيير الدوري للمراجع الخارجي.	3.78	0.67	7.09	0.00	متوفر
5	قيام نقابة المحاسبين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات للمراجعين الخارجيين.	1.35	0.89	-11.28	0.00	غير متوفر
	المتوسط العام	2.89	0.45	-1.46	0.15	متوفر بدرجة متوسطة

من الجدول رقم (5) يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة لعبارات الفرضية الثالثة والمتعلقة بمتابعة إجراءات المتابعة لأداء عمل المراجع الخارجي للرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات جاءت في معظمها أقل من 0.05 مما يعني رفض فرض العدم H_0 أي أن متوسط إجابات المستجوبين تختلف عن المتوسط الافتراضي (3) وبالنظر إلى الجدول رقم (5) نجد أن درجة المتوسط الحسابي للعبارات الواردة في المحور كما يلي:

1- جاءت العبارة "يتم تعيين المراجع بناءً على توجيه من لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالشركة محل المراجعة" أولاً من حيث تفرها، حيث وافق المستجوبون على العبارة بمتوسط حسابي بلغ 4.27 مما يدل على أن المستجوبين يوافقون على أنه يتم تعيين المراجعين بتوصية من مجلس الإدارة للشركات.

2- جاءت العبارة "يتم التغيير الدوري للمراجع الخارجي" ثانياً من حيث درجة الموافقة من قبل المستجوبين وبمتوسط حسابي 3.78

3- جاءت العبارة "يتم تحديد الأعمال غير المتعلقة بالمراجعة من قبل الجهات المسؤولة والتي يمكن للمراجع تقديمها لعملائه" ثالثاً بمتوسط حسابي 3.49 على الرغم من عدم حصول العبارة على درجة عالية من الموافقة، غير ان



تفسير الموافقة قد يكون من التزام المراجع الخارجي في ليبيا بمستوي عالي من الاستقلالية عن الشركة محل المراجعة مما يستلزم ان يحدد الاعمال التي لا تنقص من استقلاليته.

4- تحصلت العبارة "تقييم عمل المراجع الخارجي من الجهات ذات العلاقة مثل نقابة المحاسبين، سوق المال الليبي" على متوسط حسابي 1.57 ويعني ذلك عدم موافقة المستجوبين على العبارة. ويمكن أن يفسر ذلك بعدم قيام مثل هذه الجهات بأي متابعة لأعمال المراجعين الخارجيين في ليبيا.

5- جاءت العبارة "قيام نقابة المحاسبين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات للمراجعين الخارجيين" أخيراً حيث تحصلت على متوسط حسابي متدني بلغ 1.35 ، هذه النتيجة تعطي انطباعاً على وجود ضعف وقصور في قيام النقابة بالدور المناط بها في متابعة المراجعين والرفع من كفاءتهم للنهوض بمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا.

مما تقدم يمكن ملاحظة أن آراء المستجوبين حول إجراءات المتابعة للمراجع الخارجي في البيئة المحلية تتجه نحو عدم توفر وبشكل دقيق معظم الإجراءات الواردة بالمحور، ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها قام الباحثان باستخدام اختبار T لعينة الواحدة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط العام للمحور ككل لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة، حيث أظهرت نتائج التحليل أن قيم مستوى المعنوية المشاهدة المتعلقة بالمتوسط العام لإجابات عينة الدراسة تساوي (0.15) وهو أكبر من 0.05 ما يعني قبول فرضية العدم (H_0) أي أن متوسط الإجابات يساوي (3) وبحساب المتوسط الحقيقي للمتوسط العام يساوي (2.89) أي أن الإجابات تتجه نحو عدم توفر إجراءات المتابعة لأداء عمل المراجع الخارجي للرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات.

4.3.9 اختبار الفرضية الرئيسية: لا يسهم المراجع الخارجي في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات بالبيئة الليبية.

لاختبار هذه الفرضية العامة تم استخدام الإجابات على العبارات الخاصة بالمحاور الثلاثة السابقة وكانت النتائج كما في الجدول رقم (6):

الجدول رقم (6)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الدلالة Sig	قيمة T	الانحراف المعياري S	المتوسط الحسابي
0.00	15.72	0.27	3.70

من الجدول رقم 6 يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة (0.00) وهي أصغر من 0.05 وهذا يعني رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرض البديل H_1 أي أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تختلف عن المتوسط

الافتراضي (3) ولأن قيمة المتوسط العام أكبر من (3) وهو (3.7) فإن ذلك يعني أن الآراء تتجه نحو الموافقة على أن المراجع الخارجي يساهم في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات بالبيئة الليبية.

تأسيسا على ما سبق تعتبر المراجعة الخارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، لأنها تخلق قيمة مضافة للمعلومات المنشورة بالقوائم المالية للشركات، كما أن وجود المقومات الرئيسة للمراجعة الخارجية في ليبيا كفيل بأن تعمل على ممارسة جيدة وفعّالة لحوكمة جيدة في ليبيا وتزيد من القدرة التنافسية للشركات، وتعزز الرقابة وتدعم الإفصاح والشفافية باعتباره هدف سلطة سوق المال والجهات الرقابية الأخرى.

10. النتائج والتوصيات

1.10 نتائج الدراسة:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات في البيئة الليبية من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين المسجلين بسوق المال الليبي حول جملة من العوامل المحتملة بعد تقسيمها إلى ثلاثة محاور هي معرفة فعالية إجراءات الأداء للمراجع الخارجي والتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المعمول بها والتشريعات النافذة وفعالية إجراءات المتابعة لأداء المراجع الخارجي لما يجب أن تساهم به هذه المحاور في الرفع من مستوى ممارسة حوكمة الشركات. وبعد تحليل آراء المستجوبين عن مدى التزام المراجعين بهذه العوامل تبين أن معظم العوامل وإن كانت وبنسب متفاوتة متوفرة لدى المراجعين وأنهم ملتزمون بها عند إجراء عملية المراجعة الخارجية. وبشكل عام يمكن ترتيب هذه العوامل حسب المحاور التالية:

أولاً: تناسب إجراءات الأداء للمراجع الخارجي مع متطلبات حوكمة الشركات:

أظهرت الدراسة التزام المراجعين في ليبيا بمعظم إجراءات الأداء التي على المراجعين الالتزام بها للرفع من مستوى حوكمة الشركات وخصوصاً فيما يتعلق بالتالي:

- 1- التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها.
- 2- التزام المراجع الخارجي بتجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.
- 3- التزام المراجع الخارجي بحضور اجتماع الجمعية العمومية للشركة محل المراجعة.
- 4- التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة عن الشركة محل المراجعة.
- 5- قيام المراجع الخارجي بالتأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها.
- 6- قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.



- 7- التزام المراجع الخارجي بمراجعة الشركات التي له دراية بطبيعة عملها.
 - 8- قيام المراجع الخارجي بدراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها.
 - 9- قيام المراجع الخارجي بتحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة محل المراجعة
 - 10- التزام المراجع الخارجي بضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق التقارير المالية.
 - 11- قيام المراجع الخارجي بتقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهة الخاضعة للمراجعة.
- من جانب آخر أظهرت الدراسة وجود قصور في بعض إجراءات الأداء للمراجع الخارجي مع متطلبات حوكمة الشركات في ليبيا ومن أهم أوجه هذا القصور ما يلي:

- 1- ضعف تعاون المراجع الخارجي مع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة.
 - 2- ضعف تعاون المراجع الخارجي مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة.
 - 3- عدم قيام المراجع الخارجي بدراسة خطة المراجعة مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة.
- ثانياً: فعالية إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي لرفع مستوى ممارسة حوكمة الشركات
- أظهرت الدراسة كفاءة إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي لرفع مستوى ممارسة حوكمة الشركات في البيئة الليبية مما عزز من رفع مستوى حوكمة الشركات في البيئة الليبية خصوصاً من حيث:

- 1- التزام المراجع الخارجي بقواعد وسلوك وآداب المهنة عند المراجعة.
 - 2- إلمام المراجع الخارجي الكافي بكل ما يتعلق بمجالات المحاسبة والمراجعة.
 - 3- التزام المراجع الخارجي بالدراية والمعرفة الكافية عن القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.
 - 4- حرص المراجع الخارجي على متابعة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة الخارجية.
 - 5- قيام المراجع الخارجي بالاطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمامه بمبادئها وقواعدها.
- كما أظهرت الدراسة وجود نقاط ضعف في بعض إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي والمتمثلة في النقاط التالية:

- 1- إلمام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- التزام المراجع الخارجي بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن سوق المال الليبي عند إجراء عملية المراجعة.

ثالثاً : فعالية إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي

أظهرت الدراسة وجود فعالية لبعض إجراءات متابعة أداء عمل المراجع الخارجي في البيئة المحلية باعتبارها أحد الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، ومن أهم إجراءات متابعة أداء المراجع الخارجي:

- 1- تعيين المراجع بناءً على توجيه من مجلس الإدارة بالشركة محل المراجعة.
 - 2- إجراء التغيير الدوري للمراجع الخارجي .
- بينما أظهرت الدراسة عدم متابعة أداء المراجعين الخارجيين في البيئة المحلية من خلال تدني إجراءات المتابعة للمراجعين خصوصاً في:

- 1- تحديد الأعمال غير المتعلقة بالمراجعة من قبل الجهات المسؤولة والتي يمكن للمراجع تقديمها لعملائه.
- 2- تقييم عمل المراجع الخارجي من الجهات ذات العلاقة (نقابة المحاسبين، سوق المال الليبي).
- 3- قيام نقابة المحاسبين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات للمراجعين الخارجيين.

2.10 توصيات الدراسة:

في ظل النتائج السابقة تم صياغة التوصيات التالية والتي يأمل الباحثان أن تسهم في تحسين دور مهنة المراجعة الخارجية في تحسين ممارسة حوكمة الشركات في ليبيا:

- 1- تقوية تعزيز التعاون بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية بالشركات.
- 2- تكوين الشركات للجان المراجعة وتعزيز تعاون المراجع الخارجي مع هذه اللجان بالشركات.
- 3- إلزام المراجع الخارجي بدراسة خطة المراجعة مع لجنة المراجعة بالشركات بعد تكوينها.
- 4- تأهيل المراجعين في ليبيا من جانب معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- 5- حث المراجعين على ضرورة التزام المراجعين بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن سوق المال الليبي عند إجراء عملية المراجعة.
- 6- تحديد الجهات المسؤولة للأعمال غير المتعلقة بالمراجعة والتي يمكن للمراجع تقديمها لعملائه.
- 7- ضرورة تقييم عمل المراجع الخارجي من الجهات ذات العلاقة مثل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وسلطة سوق المال.
- 8- قيام نقابة المحاسبين والمراجعين بتوفير الأبحاث وإجراء الندوات للمراجعين الخارجيين وعدم اقتصر دورها على منح تراخيص مزاوله المهنة.



المراجع

- اشتيوي، إدريس عبد السلام (2008) المراجعة معايير وإجراءات: منشورات جامعة قارونوس. بنغازي الطبعة 5 .
- توماس، وليم وهنكي امرسون (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة حجاج، أحمد حامد وسعيد، كمال الدين سعيد. دار المريخ للنشر، الرياض.
- الجهاني، افطيم سالم (2012)، مدى توافر متطلبات مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، بنغازي.
- الحاج، فهيم سلطان (2012) آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا العدد الأول.
- الخطيب، خالد أمين (2002)، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار الدولي رقم (1)، مجلة جامعة دمشق المجلد 8، العدد 2.
- سليمان، محمد مصطفى (2006) حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية مصر.
- الشمري، عبد الحماد (2010)، دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات، بحث محكم ومقبول النشر في المجلة العلمية - آفاق الدراسات التجارية، كلية التجارة بجامعة المنوفية.
- علي، عبد الوهاب نصر (2009) المراجعة الخارجية الحديثة، ج3، الدار الجامعية، مصر.
- الغنودي عيسى عبدالله (2011) دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلالية مراجعي الحسابات في ليبيا- دراسة استكشافية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 27 العدد الثاني.
- المسحال، بسمة حسن (2014)، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة .
- النواس، رافد عبید (2008) أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح مجلة العلوم الاقتصادية الإدارية المجلد 14.
- Ahmed, M and Yusuf, M (2005): Corporate Governance: Bangladesh Perspective: The Cost and Management. Vol. 33 No. 6, pp. 18-26.



- Cohen J. M., et al., (2002) "Corporate Governance and the Audit Process", Contemporary Accounting Research 19, (4), winter, pp: 573-594.
- Dana, R. and Larny, E (2003): Internal Auditing and Organizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors.
- Hussain, S. and Mallin, C. (2002): Corporate Governance in Bahrain, Corporate Governance: An International Review, Vol. 10, No 3, pp 197-210.
- Mallin, C (2004): Corporate Governance, Oxford University Press, Oxford.
- Maureen N., (2004) "Corporate Governance and Client investing", **Journal of Accountancy**, January, 2004.
- McCarthy, D and Puffer, S., (2003): Corporate Governance in Russia, Journal of world Business 38 pp 397-415.
- Nganga, S., Jain, V. and Artivor, M. (2003): Corporate governance in Africa: A survey of publicly listed companies. London Business School, United Kingdom, http://www.africapl.com/typetool/uploads/main_news/docs/CGiA%20Final%20Report.pdf.
- O'Sullivan, N (2000): The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies, The British Accounting Review, Vol 32, Issue 4, pp 397-414.
- OECD (2004): OECD Principles of Corporate Governance, Organization for Economic Cooperation and Development, Paris.
- Solomon, J. and Solomon, A. (2004): Corporate Governance and Accountability, Chichester: John Wiley.