

## أثر جودة المراجعة الداخلية وآليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية

### "دراسة ميدانية في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة"

د. إسماعيل محمد النحوي\*، أ. فاطمة يوسف الجمل

قسم المحاسبة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا - فرع مصراتة.

### ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر جودة المراجعة الداخلية، وآليات حوكمة الشركات، في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، في الشركات الصناعية؛ بمدينة مصراتة، ويتكون مجتمع الدراسة من موظفي المراجعة الداخلية، والمدراء العاملين بالشركات، كما كانت عينة الدراسة عينة عشوائية منتظمة، فقد تم توزيع الاستبانة على عدد من موظفي المراجعة الداخلية والمدراء العاملين في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة، التي أمكن الوصول إليها. كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة وصفاً دقيقاً، والمنهج الكمي لجمع البيانات في الجانب العملي، فبعد توزيع الاستبانة على عينة الدراسة؛ تم تجميعها وتقريرها داخل البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، والذي أجريت عليه مجموعة من التحليلات الإحصائية للوصول إلى نتائج الدراسة، وهي اختبار الصدق والثبات والتحليل الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي، الإحصائيات الوصفية واختبار الانحدار البسيط؛ تم التوصل للنتائج التي حققت هدف الدراسة، وهي أن جودة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة؛ ليس لها أثر معنوي على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، كما توصلت إلى أنه يوجد أثر طردي ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات؛ على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، كما أنه من نتائج التحليل الوصفي لمتغير فجوة توقعات المراجعة الداخلية تم استنتاج أن فجوة توقعات المراجعة الداخلية ضيقة في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة.

الكلمات المفتاحية: فجوة توقعات المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية، آليات حوكمة الشركات.

### المقدمة

إن تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي، جعل مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه أزمة المسؤولية والمصداقية، وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة، نتيجة إفلاس وانهيار العديد من الشركات والمصارف، وعدم التحذير من قبل مراجعي الحسابات بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات والمصارف، وأيضاً ضعف دور المراجعة الداخلية (الحاج، 2017)، فمن القضايا المهمة التي تبرز؛ وجود فجوة توقعات؛ وهي تلك المتعلقة بضمان المراجع لدقة القوائم المالية، وقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وتقديم الإنذار المبكر بفشل الشركة وانهارها، واكتشاف الغش

والتقرير عنه، واكتشاف التصرفات غير القانونية، والإفصاح عنها، وواجب المراجع تجاه إبلاغ السلطات التشريعية، ونتيجة لذلك، ظهرت مجموعة من الوسائل الصارمة التي تم تنفيذها بغرض إعادة الثقة في سوق الأوراق المالية؛ لتأكيد الشفافية والثقة في حوكمة الشركات، ومنها القانون الصادر في الولايات المتحدة Sarbanes Oxley Act (SOX) والمرتبب بالانهيارات المالية الأمريكية في عام 2002، والذي أكد على مسؤولية إدارة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية تجاه المعلومات المالية، وغيرها من المعلومات العامة الناتجة عن أنشطتها، وإلزامها بتقديم ما يؤكد فعالية الحوكمة من خلال تقاريرها السنوية، وبعد صدور هذا القانون، وزيادة الضغط على الإدارة، وزيادة مسؤوليتها، أدى ذلك إلى زيادة طلب الإدارة على وظائف وأدوار أخرى غير تقليدية للمراجع الداخلي.

حيث أن إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل متكامل للرقابة الداخلية، يستهدف ضمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية؛ والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، وكفاءة الأداء وفاعليته، وأن جودة المراجعة الداخلية من أهم أدوات الرقابة الداخلية، كما أنها أحد العوامل التي تؤثر في فجوة توقعات المراجعة الداخلية. وقد حدث تطور كبير في وظيفة ودور المراجعة الداخلية، فلم تعد أداة للرقابة المالية المستندية، بل أصبحت أداة للرقابة الشاملة، المالية والإدارية والاستراتيجية، وصولاً إلى الرقابة على استدامة الشركة (شحاتة، 2013).

في ظل التغيرات الجذرية في بيئة الأعمال، اكتسبت المراجعة الداخلية دوراً مهماً خلال السنتين عامًا الماضية والتي تحولت من مجرد وظيفة رقابية تفتيشية للبيانات المحاسبية والمالية؛ إلى شريك استراتيجي لحملة الأسهم، وإدارة الشركة؛ لتحسين عمليات الحوكمة (الدوجي وعلي، 2011). وتعتبر فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية عن مساحة الاختلاف؛ بين توقعات الإدارة بشأن وظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة، وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة من وظائف وأدوار من جهة أخرى، وبمعنى آخر تعتبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية؛ عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، أو أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي النقص في عرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الموجهة لخدمة الإدارة في المقام الأول (Grzesiak, 2021).

حيث يسير تطور وظيفة المراجعة في ثلاث اتجاهات؛ وهي: الرقابة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر، حيث أصبح للمراجع الداخلي دور استشاري، وآخر توكيدي، في كل مجال أو وظيفة من الوظائف الثلاثة. (شحاتة، 2013). فمن آليات الحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية؛ أن يكون هناك لجان مراجعة، يكون المراجع الداخلي في الشركة مستقلاً، وتبعيته الإدارية والوظيفية للجان المراجعة، بهدف وجود سياسة لضبط المخاطر، والرقابة عليها، كما أنه حسب آلية مجلس الإدارة يتعين على مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛ تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية، وتشجيع المراجعين على متابعة المعايير الدولية

ذات العلاقة، ليكون كادر المراجعة مؤهلاً، ويمتلك الخبرات للقيام بمهامه، وتوفير إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب لملاحظات فريق المراجعة الداخلية (صباح، 2017).

نظراً للتطور السريع في بيئة الأعمال؛ فالمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة حول العالم؛ موجودة أيضاً في البيئة الليبية، خاصة في ظل القصور في الدراسات الميدانية لموضوع فجوة توقعات المراجعة الداخلية في ليبيا، وعدم البحث عن حلول لتضييق الفجوة، وزيادة جودة المراجعة. فكما ذكر العانس (2022) أنه توجد مشكلة في بيئة الأعمال الليبية؛ لعدم الاهتمام بجودة المراجعة، واتباع قواعد حوكمة الشركات، وقد ذكرت بعض الدراسات أنه يجب زيادة الاهتمام، وتدريب موظفي المراجعة الداخلية، وذلك لضمان كفاءة عملهم؛ لأن المراجع الداخلي في البيئة الليبية يقوم بتقديم الاستشارات للإدارة العليا فقط، ولا يقوم بتقييم عملها، أو مشاركتها في تقييم إدارة المخاطر التي تواجه الشركة، وكانت الإدارة غير راضية على أدائه لعمله بهذا الشكل، مما يوضح أنه يوجد فجوة بين المتوقع والموجود في عمل المراجع الداخلي؛ من وجهة نظر الإدارة (المقلة والأشلم، 2019؛ وأبو رويلة وآخرون، 2019)، كما ذكرت أيضاً العديد من الدراسات في نتائجها التي توصلت إليها حول أداء المراجعين الداخليين في البيئة الليبية؛ إلى عدم أداء المراجع الداخلي لدوره بشكل صحيح، وضعف المراجعة الداخلية بالبيئة الليبية، وذكرت أن المراجعين الداخليين لا يتمتعون بالخبرة الكافية، فضلاً عن عدم توفر الاستقلالية والموضوعية المناسبة لأداء عملهم، كما يوجد نقص في المؤهلات العلمية، والخبرات العملية للمراجعين الداخليين، واتساع وضخامة المهام الملقاة على عاتق المراجعين الداخليين؛ تحول دون قيامهم بعملهم بالشكل المطلوب منهم من قبل الإدارة، مما يزيد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية وفقاً للنتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، والمتمثلة في الدراسات التالية: (أبو عقرب، 2005؛ بن يوسف، 2008؛ محمد، 2009).

فجودة المراجعة الداخلية تعدّ أحد العوامل التي تساعد في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، فكلما زادت جودة المراجعة الداخلية؛ أدى ذلك إلى تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية (حشاد وآخرون، 2019).

أكدت الدراسات السابقة أن جودة المراجعة الداخلية تنعكس في القيمة التي يضيفها تقرير المراجعة الداخلية، ومدى القدرة على اكتشاف الغش بالتقارير المالية، والحد من الممارسات السلبية غير المقبولة، وتساعد كذلك في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وفي إدارة المخاطر (عبد المجيد، 2021)، فعند قيام المراجع بعمله بالشكل المطلوب منه سيسهم ذلك في تضيق فجوة التوقعات بينه وبين الإدارة، وجميع الأطراف التي يمكن أن تستفيد من تقريره (عيسى، 2008؛ وكساب، 2017؛ والهواري، 2020).

وعلى نحوٍ آخر، فإن تطبيق آليات الحوكمة يساعد في تحقيق التناسق والتناغم بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، والتي تساعد في زيادة التواصل بين المراجعة والإدارة؛ لتعريف المراجع بالعمل المطلوب منه من قبل الإدارة، أو المتوقع منه، بالشكل الذي يساعد في تضيق فجوة التطورات الحاصلة في بيئة العمل (Litjens, Buuren & Vergoossen, 2015)، وبالتالي فقد تبين أن تطبيق آليات الحوكمة سينتج عنه أن المراجع الداخلي يقوم بأداء وظائفه بالشكل المطلوب منه من قبل الإدارة، وبذلك سيسهم في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية بين الإدارة والمراجعة، وهذا ما أكدته دراسة (Whitley، 2005؛ و Ege، 2015؛ والهواري، 2020)، وهناك دور مكمل كلا من آليات الحوكمة و جودة المراجعة الداخلية، حيث اشارت دراسة والي وآخرون (2023) إلى أن بعض آليات الحوكمة تقوم بدور جوهري في دعم جودة المراجعة الداخلية، وخاصة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

ولأهمية موضوع فجوة توقعات المراجعة الداخلية؛ فقد أوصت دراسة شحاته (2013) ودراسة (Grzesiak (2021 ودراسة كساب (2017) بالبحث حول موضوع فجوة توقعات المراجعة الداخلية، ومعرفة العوامل التي تساعد في تضيق الفجوة؛ حيث تكمن مشكلة الدراسة الرئيسية في أن هناك اتساعاً في فجوة توقعات المراجعة الداخلية من قبل الإدارة في الشركات الصناعية الليبية، ولذلك تم في هذه الدراسة تناول أثر جودة المراجعة الداخلية و آليات حوكمة الشركات على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، باعتبارها من العوامل المهمة في تضيق هذه الفجوة في الشركات الصناعية الليبية، وبناء على ذلك تم صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

1. ما أثر جودة المراجعة الداخلية على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة؟
  2. ما أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات؛ على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة؟
- أهداف الدراسة:

ارتباطاً بمشكلة الدراسة؛ تهدف الدراسة إلى التالي:

1. معرفة أثر جودة المراجعة الداخلية؛ على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة.
2. معرفة أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات؛ على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة.

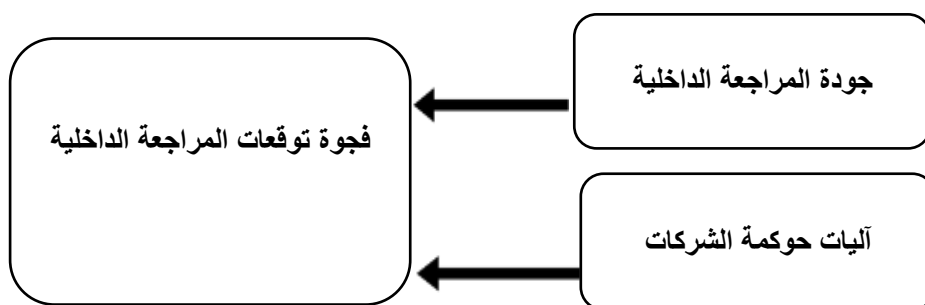
### فروض الدراسة:

من خلال عرض مشكلة الدراسة، وتحقيقاً لأهدافها، فقد تم صياغة فروض الدراسة؛ لكي يتم اختبارها في الجانب العملي: وهذه الفرضيات هي:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الداخلية؛ على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة.

2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية؛ لتطبيق آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مصراتة.

بعد توضيح مشكلة الدراسة وأهدافها؛ واستنتاج فروض الدراسة من الدراسات السابقة؛ لتوضيح العلاقة بين المتغيرات تم توضيح نموذج الدراسة لبيان العلاقة بين متغيرات الدراسة وتفسير الفروض. نموذج الدراسة:



الشكل 1 نموذج الدراسة

بعد توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة ننقل لفقرة التعريفات الإجرائية للمتغيرات. التعريفات الإجرائية:

قد عرفتها هذه الدراسة بالشكل التالي:

1. فجوة توقعات المراجعة الداخلية: هي اختلاف مستوى الإدراك لطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين ثلاثة أطراف، أصحاب المصالح (الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وإدارة لجنة المراجعة) التي تمثل طرفاً، والمراج داخلي؛ كطرف ثاني، والمعايير المهنية؛ كطرف ثالث.
2. جودة المراجعة الداخلية: القدرة على تقديم تقرير المراجعة، والوفاء بجميع المتطلبات، واحتياجات الأطراف المستفيدة، مع توافر المعايير المهنية الخاصة بفريق العمل، التي من شأنها أن ترفع من مستوى أدائهم، ومدى قدرتهم في اكتشاف الغش والاختفاء المتعمدة، وغير المتعمدة، وذلك بتحقيق أقصى منفعة ممكنة.

3. حوكمة الشركات: نظام مكون من مجموعة من القواعد والمعايير يتم الالتزام بها؛ لتسيير الأعمال داخل الشركات، ومؤسسات الأعمال الكبرى، وذلك للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، وخلق التوازن بين الإدارة للشركات ومجلس إدارتها.

#### 1.8 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في الموضوع محل الدراسة، وذلك من خلال فائدتها المتوقعة لكلا الحقلين العلمي والعملي، وتبرز أهميتها في الجوانب التالية:

أهمية علمية: تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من خلال زيادة المعرفة الإنسانية في هذا المجال، وكذلك إضافة هذه الدراسة إلى مكتبة البحوث العلمية؛ لقلّة الدراسات العلمية في هذا المجال، حسب علم الدراسة.

أهمية عملية: تتبع أهمية هذه الدراسة العملية؛ في أهمية النتائج التي سيتم التوصل إليها؛ بالنسبة للشركات، والتي تساعد على تضيق فجوة التوقعات من خلال آليات الحوكمة، والاهتمام بجودة المراجعة الداخلية، وذلك لزيادة كفاءة الأداء.

#### الجانب النظري

تناول هذا الجانب تغطية متغيرات الدراسة والعلاقة بينها، وتم تفصيل ذلك كما يلي:

#### 1. فجوة توقعات المراجعة الداخلية:

مفهوم فجوة التوقعات: تناول العديد من الباحثين مفهوم فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، بينما تناول القليل منهم مفهوم تلك الفجوة بالمراجعة الداخلية، وفي كل الأحوال لم يتم الاتفاق على تعريف موحد لفجوة التوقعات بصفة عامة، ومن أوائل الباحثين الذين تناولوا تعريف فجوة التوقعات بالمراجعة هو Liggo (1975) حيث عرّف فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية بأنها: "الاختلاف بين الأداء المهني للمراجع، وما هو متوقع أن يحققه المراجع؛ من حيث الجودة ومعايير الأداء"، كما ذكرها كساب (2017) ونلاحظ أن هذا التعريف يمكن تعميمه أيضًا على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، حيث أشار التعريف إلى أحد أهم مكونات الفجوة، وهو الفرق بين ما يقوم به المراجع فعلاً، وما تطلبه منه الجهات المهنية المصدرة للمعايير، كما قدمت AICPA (1978) تعريفاً آخر لفجوة التوقعات، وهو: "الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع، وما يجب أن يقدمه المراجع فعلاً" وهذا التعريف يوضح لنا مكوناً آخر من مكونات الفجوة، والذي يتمثل في الفرق بين ما يقدمه المراجع، وبين توقعات الغير لما يجب أن يقدمه المراجع فعلاً (كساب، 2017، ص12).

كما ذكر مبارك (2002) في دراسته لدور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية؛ في تفسيره لفجوة توقعات المراجعة الخارجية، أن الاختلاف في تقديرات الأهمية النسبية بين المراجع الخارجي ومستخدمي تقرير المراجعة، واختلاف تقديرات الأهمية النسبية نفسها بين مراجع وآخر؛ يؤدي إلى وجود فجوة توقعات المراجعة، وهذا مكون آخر لوجود الفجوة، وهو اختلاف تقديرات الأهمية النسبية.

ويمكن تصور حدوث تلك الفجوة في مجال المراجعة الداخلية أيضاً، حيث من الوارد حدوث ذلك الاختلاف في مستويات الأهمية النسبية بين المراجع الداخلي، وبين الإدارة العليا التابع لها المراجع الداخلي، ممثلة في (لجنة المراجعة، أو مجلس الإدارة) وأصحاب المصالح أيضاً، حيث إن تقدير الأهمية النسبية يوجد عند قيام المراجع الداخلي بعمله، وفي تقديره لمدى أهمية الانحرافات والأخطاء التي يكتشفها، وهل يذكرها بتقريره أم لا؟ وتقدير تلك الأهمية قد يختلف بين المراجع والأطراف التي تم ذكرها، مما ينتج عنه فجوة توقعات.

كما عرفها شحاته (2013) بأنها: "تعبّر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع؛ على خدمات ومسؤوليات المراجع، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات المراجع، والأسباب كثيرة؛ أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة؛ تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به؛ لتحقيق الهدفين؛ المادي والمهني" (ص 6).

من التعريفات السابقة تم استنتاج أن كل تعريف أخذ بُعداً واحداً فقط من أبعاد فجوة التوقعات، ولقد تم التركيز على البعد الذي تكون فيه فجوة التوقعات هي الفرق بين مفهوم المراجعة الداخلية ودورها، كما يدركه المراجع الداخلي، وما تدركه الإدارة.

ويمكن أيضاً تعميم أبعاد فجوة توقعات المراجعة الخارجية على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وبالرجوع إلى العديد من الدراسات التي قامت بتقسيم فجوة التوقعات إلى عدة أبعاد أخرى، ومن هذه الدراسات الهواري (2020) وبركات (2000) يمكن تجميعها في النقاط التالية:

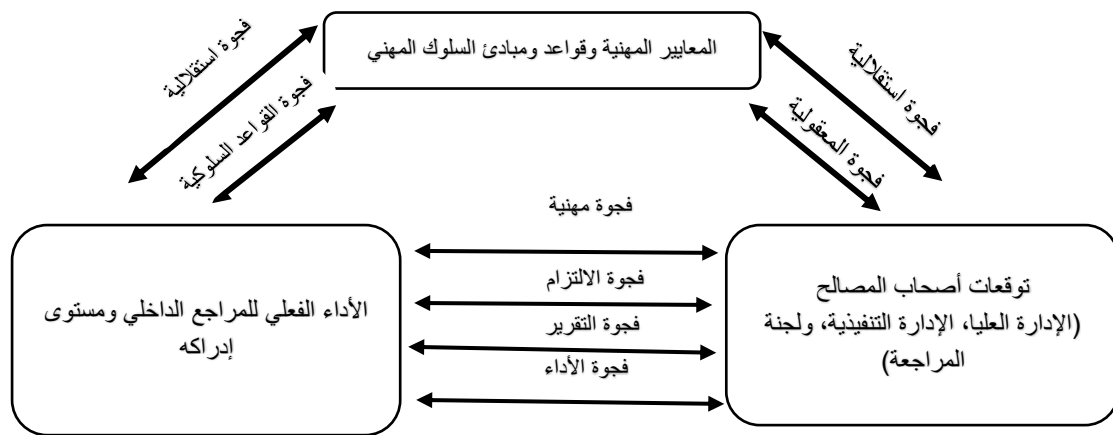
1. فجوة بحوث: وهي تعبر عن الفرق بين توقعات الإدارة، وفكر المحاسبين والمراجعين، الذي يعبر عن اتجاهات الباحثين والأكاديميين والهيئات البحثية في المنظمات المهنية.

2. فجوة معايير: وهي تعبر عن الفرق بين إدراك المنظمات المهنية لتوقعات الإدارة من مستوى الخدمات الذي يقدمه المراجع الداخلي، وبين ما تقوم به الهيئات التابعة لها، المعنية بإصداره من المعايير والنشرات المهنية.

3. فجوة أداء: وهي تعبر عن الفرق بين ما تتطلبه معايير وإرشادات المراجعة المهنية، وبين التطبيق الفعلي والتفسير العلمي لها من قبل المراجع الداخلي.

4. فجوة اتصال: وهي تعبر عن الاختلاف بين إدراك الإدارة متلقية الخدمة من المراجع الداخلي، وبين توقعاتهم السابقة بشأن هذه الخدمة.

بعد توضيح مجموعة من التعريفات التي تم ذكرها في بعض الدراسات السابقة، والأبعاد لفجوة توقعات المراجعة الداخلية، يمكن الانتقال لتوضيح تعرف الدراسة لفجوة التوقعات حيث تتمثل فجوة توقعات المراجعة الداخلية في اختلاف مستوى الإدراك لطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين ثلاثة أطراف، أصحاب المصالح: (الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجان المراجعة) التي تمثل طرفاً، والمراجع الداخلي؛ الطرف الثاني، والمعايير المهنية المنظمة للمهنة؛ الطرف الثالث، وسيتم توضيح التعريف في النموذج التالي:



الشكل 1.2 مكونات فجوة التوقعات من خلال التعريف

المصدر : كساب (2017)

## 2. مسببات ظهور فجوة توقعات المراجعة الداخلية:

توجد عدة عوامل تسبب في وجود فجوة توقعات المراجعة الداخلية، ولقد تم توضيحها في الدراسات السابقة، ولكن لم يتم الاتفاق على أسباب محددة في هذه الدراسات، والتي أرجع بعضهم سببها للمراجع الداخلي، والبعض الآخر لبيئة المراجعة الداخلية، وسنقوم بعرض أهم هذه الأسباب في الفقرات التالية:

### 1. مسببات الفجوة المتعلقة بالمراجع الداخلي:

من أهم المسببات لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية؛ هو أن المراجع الداخلي لا يتمتع بالكفاءة العلمية والعملية الكافية لأداء عمله بالشكل المطلوب، أو أن المراجع يكون غير مستقل، فكما ذكر Ege (2013) إنه من مسببات فجوة توقعات المراجعة الداخلية المتعلقة بالمراجع الداخلي؛ أنه لا يتمتع بالتدريب الكافي، والكفاءة المهنية المطلوبة لأداء مهمته بالمستوى المطلوب من الإدارة، كما ذكر Colon



(2015) أيضًا بأن الإدارة تقوم باختيار المراجع الداخلي بناءً على مجموعة من الشهادات المهنية، والممارسات العملية التي قام بها، وعلى أساسها تتوقع منه مستوى معينًا من الأداء، وقد لا يتفق هذا المستوى مع ما يقدمه المراجع الداخلي من الأداء الفعلي والحقيقي للإدارة، وهو ما يسهم في خلق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بين المراجع والإدارة.

ومن ناحية أخرى ذكر Houghton and Jobb (2011) أن وجود لجنة المراجعة أمر مهم جدًا؛ وضروري لتعزيز مهمة المراجع الداخلي، حيث إنه يقوم بتقديم تقريره النهائي لها، وفي حالة عدم وجود هذه اللجنة يضعف دور المراجع الداخلي؛ نتيجة عدم تحقق شروط الاستقلالية بشكل كافٍ، وقد دعم هذا المسبب دراسة (Eulerich, 2019؛ والهوري، 2020) فقد أكدوا أن وجود لجان المراجعة أمر مهم جدًا لدعم استقلالية المراجع الداخلي، كما أن عدم توفر الاستقلالية يؤدي إلى وجود فجوة توقعات حول الأداء المتوقع من المراجع، والأداء الفعلي الذي يقوم به.

من العرض السابق يتضح أنه من أهم المسببات الخاصة لفجوة التوقعات بالمراجع الداخلي؛ هو عدم توفر الكفاءة العلمية والعملية الكافية، وذلك يكون بنقص الشهادات العلمية، والخبرات المهنية الكافية، كما أن لوجود لجان المراجعة تأثير كبير على استقلالية المراجع، التي يؤثر فقدها على أدائه سلبيًا، ولا يقوم بعمله بالشكل المطلوب.

## 2. مسببات الفجوة المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية:

تسهم بيئة المراجعة الداخلية أيضًا في خلق فجوة التوقعات، وذلك نتيجة لعدم التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات المراجع الداخلي، فالإدارة في كثير من الأحيان لا تتفق على الأمور التي تدخل تحت نطاق وسيطرة المراجع الداخلي، مما يسبب فجوة التوقعات بين مستوى الأداء المطلوب من الإدارة، ومستوى الأداء الفعلي للمراجع الداخلي (Chang, 2019).

كما يسهم ارتفاع مستوى خطر المراجعة الداخلية في خلق فجوة التوقعات، حيث إن خطر المراجعة الداخلية يرجع لعدم قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف أخطاء الرقابة الداخلية وتحسينها، والتوكيد على سلامة تطبيق آليات الحوكمة، ومما يسهم في ذلك أيضًا؛ عدم الامتثال للقواعد واللوائح، وعدم كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية، ووجود تحريفات في القوائم المالية، واستخدام المراجع الداخلي الحكم المهني المعتمد على التقدير الشخصي في خلق فجوة التوقعات (الهوري، 2020).

بناءً على ما سبق فإن مسببات فجوة التوقعات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية؛ هي مدى اتفاق الحكم المهني للمراجع مع توقعات الإدارة، ومدى وجود اتفاق حول سلطات ومسؤوليات المراجع الداخلي.

### 3. جودة المراجعة الداخلية:

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً لظهور المراجعة الخارجية، ومن ثم فهي حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، وقد نشأت المراجعة الخارجية بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة؛ للحكم والتقييم؛ لخدمة وأهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات الحسابية والمالية، والعمليات التشغيلية (العانس، 2022).

وقد شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي بالرقابة على الأداء المهني للمراجعين، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة الداخلية، ونتيجة للتعرش والعسر المالي الذي حدث لكثير من الشركات الكبرى، وانهيارات لأسواق رأس المال في بعض البلدان، فتنبع الضوابط والمعايير الدولية كانت أو المحلية؛ ينبغي أن يرقى من أدائها المهني في هذه الخدمات لدرجة عالية من الجودة، لتتلاءم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركة (بلخادم، 2016).

### 4. دور جودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية في أوروبا، والولايات المتحدة، وغيرها من الدول، بعد الأزمة العالمية عام 1929 / 1933م، وذلك على إثر تعرض الكثير من شركات في هذه الدول إلى الإفلاس، وتحمل إدارات هذه الشركات المسؤولية، لعدم وجود نظام رقابة داخلي فعال، مما اقتضى أهمية وجود نظام مراجعة فعال، يضمن وجود نظام رقابة ملائم وجيد، وهذه المراجعة هي المراجعة الداخلية، التي تستطيع من خلال فحصها وتتبعها المستمر لجميع الأنشطة للمشروع، وإعلام الإدارة بحقيقة أوضاع المشروع، وتزويدها بالنتائج والتوصيات التي تهدف إلى معالجة أي خلل، وتحسين أي عمل يتطلبه تنظيم المشروع كله (Ege, 2015).

وقد كان للمراجعة الداخلية دور مهم في كثير من الشركات، ابتداء من عقد الأربعينات في القرن العشرين، وتطور هذا الدور مع الزمن، وقد أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الآليات التي تعزز تطبيق حوكمة الشركات، وخصوصاً بعد تطبيق قانون الانهيارات المالية (SOX) في عام 2002، الذي ينظم عملية حوكمة الشركات في الولايات المتحدة، كما زاد الاهتمام أيضاً بوظيفة المراجعة الداخلية؛ نتيجة الاهتمام المتزايد لوظيفة الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير السنوية (الهواري، 2020).

كما تعتمد معظم الإدارات العليا حالياً على وظيفة المراجعة الداخلية؛ في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث؛ أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم بدون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، لذا يمكن القول بأن نطاق

المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعية لتحقيق الكفاءة والفاعلية في بلوغ الأهداف، بل اتسعت لتقييم الأهداف نفسها، وما دونها من خطوات (Azeez, 2016).

ومع تطور مهام المراجع الداخلي وأهمية دوره الحديث في الشركات، أصدر معهد المراجعين الأمريكيين مجموعة من المعايير التي تساعد في التأكد من جودة المراجعة الداخلية عند الالتزام بها، كما يمكن استخدام جودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية؛ من خلال مجموعة من الآليات المهنية والتشريعية، وتتمثل أهم هذه الآليات المهنية في زيادة فعالية الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية، مثل معهد المراجعين الأمريكيين (IIA) وإنشاء فروع له في كافة دول العالم؛ لأجل الأخذ في الاعتبار اختلاف الظروف البيئية حول دول العالم، وتعمل هذه الهيئات المهنية على تعزيز الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛ من خلال وضع مجموعة من الضوابط التي تسهم في زيادة توضيح مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي، فضلاً عن تحديدها بشكل معقول لا يسمح بالمبالغة في أدوار المراجع الداخلي، كما تسهم الهيئات في توعية الشركات العاملة في أسواق رأس المال المختلفة بالدور الحقيقي للمراجع الداخلي، بما لا يسمح بارتفاع المطالب منه في ما هو خارج اختصاصاته ونطاق مسؤولياته (Selviana, et al., 2020).

فقد تبين من بعض الدراسات السابقة أنه يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية على تضيق فجوة التوقعات، فكلما قام المراجع بأداء عمله بالشكل المطلوب منه كلما زادت الجودة، فيكون أدائه وفق ما تتطلبه المهنة، ومثلما تتوقعه منه الإدارة، ساعد ذلك في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية (الهواري، 2020؛ وعيسى، 2008؛ وكساب، 2017).

تأسيساً على ما تم توضيحه، فإن الهيئات المهنية تزيد من الوعي بحقيقة دور المراجع الداخلي، ونطاق مسؤولياته لكل من (الإدارة والمراجع الداخلي) وذلك مما يسهم في تقليل اختلاف المطالب بين الطرفين، ومن ثم يتم تضيق الفجوة إلى أدنى مستوى لها، وعلى صعيد أن الفجوة تعبر عن تباين الأداء الفعلي للمراجع الداخلي، والأداء المتوقع منه، ومن هنا يظهر التساؤل؛ هل يعني زيادة جودة المراجعة الداخلية تضيق فجوة التوقعات للمراجعة؟ أم أنه ليس من الضروري أن يكون زيادة الجودة دليلاً على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، (Holt & Dezoort، 2019؛ والهواري، 2020)، ومن خلال هذه الدراسات استطاعت الدراسة اشتقاق فرض الدراسة الأول القائل: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الداخلية على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية).

## 5. آليات حوكمة الشركات:

فآليات حوكمة الشركات الداخلية تعني التدابير التي تطبقها الشركة داخليا، لتحديد العلاقات بين حملة الأسهم، وحقوق وأدوار ومسؤوليات كل منهم، ومجلس الإدارة والمديرين، وأصحاب المصلحة، وتتمثل في الآليات التالية:

## 1. مجلس الإدارة:

للإدارة واجب رعاية مصالح الشركة، ويتطلب ذلك حصولهم على المعلومات المناسبة والتصرف بدراية، ومتابعة ما تتعرض له الشركة من مخاطر، وواجب الانتماء الذي يتطلب منهم رعاية مصالحها ومساهمتها في كل عمل يقومون به، وأن يتقادوا تضارب المصالح، وعلى مجلس الإدارة اختيار القيادة التنفيذية للشركة، ومراقبة أدائها، والإشراف على استراتيجيتها، ومراجعة قوائمها المالية، والتأكد من التزامها بالقوانين المالية (المعتاز، 2008).

## 2. حقوق حملة الأسهم:

تضمن الحفاظ على حقوق أقلية المساهمين، والمشاركة في الاجتماع السنوي للجمعية العمومية لحملة الأسهم، وإتاحة الفرصة للجميع للحصول على المعلومات والمشاركة في اتخاذ القرارات، وأيضا مراعاة الشركة عند تضارب المصالح والبيع الصوري من شخص لنفسه، ومنع استغلال المعلومات السرية، وأن يتم الإفصاح عن هيكل الملكية، والمعاملات المالية، التي تتم بين الأطراف المختلفة (العاط، 2008).

## 3. إعداد التقارير، والرقابة الداخلية:

على مجلس الإدارة إقامة نظام يضمن إعداد التقارير الدقيقة، وأحكام الرقابة الداخلية، وضمان الالتزام بالقوانين، وتخفيف شدة المخاطر، وتعزيز الثقة في التقارير المالية وغير المالية، وأن يكون للشركة نظم ومعايير محاسبية؛ تتمتع بالوضوح والشفافية، وتدعمها مراجعة داخلية وخارجية للقوائم المالية (حسين، 2006).

## 4. لجنة التعيينات:

يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من أفضل المرشحين؛ الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المطلوبة لأداء أعمال الشركة.

## 5. لجنة المراجعة الداخلية:

تقوم لجنة المراجعة الداخلية بدور التخطيط والتقييم لنظم الرقابة الداخلية، وقياس مدى فاعليتها وكفاءتها، والتأكد من سلامة التقارير المالية، وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لمجلس الإدارة. وتكون هذه اللجنة من قبل مجلس إدارة الشركة، ترتبط به بشكل مباشر، وتضم عددا لا يقل عن ثلاثة أعضاء،

سواء كانوا من داخل مجلس الإدارة أو من خارجه، ويتميزون بالكفاءة العلمية والخبرة العملية، ويكونون مستقلين.

#### 6. دور آليات الحوكمة في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية:

تتمثل أهم آليات حوكمة الشركات؛ التي يكون لها علاقة وثيقة بالمراجعة الداخلية؛ في كلٍّ من لجان المراجعة، ومجلس الإدارة، حيث أن لجنة المراجعة؛ هي صاحبة الدور الأساسي في زيادة درجة الثقة في المعلومات الناتجة من تقرير المراجعة الداخلية، وتوفير الاستقلالية للمراجع الداخلي، بينما يسهم مجلس الإدارة في تحديد نطاق عملية المراجعة الداخلية، كما يسهم في استقرار مهام المراجع الداخلي، ويكون هناك تنسيق بينهما (سعيد، 2013).

في هذا الصدد تعتبر لجنة المراجعة أحد أهم الآليات التي تزيد الثقة في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل الشركة، حيث أن آلية لجنة المراجعة لا يمكن الاستغناء عنها، وذلك لأنها تتألف من مجموعة من المديرين المستقلين غير التنفيذيين؛ بغرض زيادة ثقة المساهمين في مصداقية وموضوعية المعلومات المالية المنشورة، ومساعدة وتعزيز موضوعية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛ في الوفاء بمسؤولياتهم عن التقارير المالية (الهواري، 2020).

علاوة على ذلك فإن للجنة المراجعة دوراً بارزاً في تعزيز دور المراجعة الداخلية، وزيادة كفاءة أداء المراجع الداخلي، من خلال التنسيق والاتصال بينها وبين مجلس الإدارة، والعمل على موثوقية وشفافية المعلومات المالية، فضلاً عن قدرتها على الإشراف والتقييم النقدي لأداء المراجعة الداخلية، وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بالشكل المناسب (سعيد، 2013).

من خلال العرض السابق يتضح أن وجود لجنة المراجعة؛ يضمن كفاءة أداء واستقلال المراجع الداخلي، كما أنها تزيد من التنسيق والاتصال بين المراجعة الداخلية، ومجلس الإدارة، وبالتالي يقوم المراجع الداخلي بعمله بالشكل المطلوب، أو المتوقع منه من قبل الإدارة، وهذا ما ينتج عنه تقليص لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، نتيجة توضيح المهام والأدوار الواجب أن يقوم بها المراجع الداخلي، ونطاق عمله بالنسبة للمراجع ومجلس الإدارة.

أمّا مجلس الإدارة فيعتبر من الآليات الداخلية المهمة لحوكمة الشركات، حيث إنه أداة مهمة لتحديد الأهداف، ووضع الخطط الاستراتيجية، وممارسة دور القيادة في الشركة؛ للتأثير والإشراف على الإدارة التنفيذية، وكذلك إعداد وتوصيل التقارير السنوية لأصحاب المصالح، ذلك فضلاً عن حماية أصول الشركة من سوء التصرف، والتأكد من كفاءة إدارة رأس المال المستثمر في الشركة، وذلك من خلال صلاحياته الواردة بالنظام الأساسي في الشركة، كما أن مجلس الإدارة الفعال يعمل على تقييم

الأداء من أجل تعظيم قيمة الشركة، وينبغي توافر الاستقلالية التامة لمجلس الإدارة؛ حتى يمكنه تقييم الأداء بشكل فعال (Dana & Rittenberg, 2003).

ففي إطار قيام مجلس الإدارة بتعزيز عمل المراجعة الداخلية؛ ودعمها كوظيفة وأداة فعالة ومهمة، يصبح مجلس الإدارة أداة مهمة لتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية، ويكون الاتصال المباشر من خلال حضور مدير المراجعة الداخلية لاجتماعات مجلس الإدارة، كما يجب أن تلتزم الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة بالاستجابة السريعة لتوصيات المراجعة الداخلية، ومتابعة تنفيذ خطط عمل المراجعة الداخلية (Ege, 2015).

يتضح من العرض السابق أن آليات الحوكمة تعزز عمل المراجعة الداخلية، وتعمل على تنظيم العلاقة بين عملية إدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين، وكافة الأطراف الأخرى ذوي المصالح، كما تعزز أيضًا من الرقابة على جودة نظم الرقابة الداخلية، والتي تسهم في زيادة فاعلية إدارة المخاطر، وبما أنها تحقق التناغم بين الإدارة والمراجع، وتساعد على التنسيق والاتصال بينها، وتوضح دور ونطاق عمل المراجعة الداخلية، فهي إذن تعمل على تضيق الفجوة بين ما هو متوقع؛ وبين الأداء الفعلي للمراجعة. من الدراسات السابقة نستنتج أنه يوجد أثر لآليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات، حيث ذكرت بأنه بتطبيق آليات حوكمة الشركات يزيد التناغم والتناسق بين عمل المراجعة والإدارة؛ بالشكل الذي يقلل التباين بين الطلب والعرض في الوظائف من قبل الإدارة والمراجعة، مما يساعد في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، ومن هذه الدراسات؛ دراسة الهواري (2020) ودراسة Witley (2005). كان جزء آخر من الدراسات السابقة في البحث حول السبل والوسائل المختلفة؛ التي يمكن من خلالها تضيق الفجوة، كدراسة شحاته (2013) وWhitley (2005)، كما اتجه فريق آخر من الدراسات؛ كدراسة سعيد (2013) و Ege (2015) إلى البحث حول الوسائل التي تعزز من عمل المراجعة الداخلية داخل الشركة، واتفق الفريقان أن آليات الحوكمة هي وسيلة مناسبة لتضيق فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية، وبالرجوع إلى الدراسات السابقة تمت صياغة الفرض الثاني للدراسة القائل: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات؛ في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية).

### منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة، والأهداف المرسومة، حيث تتمثل في معرفة أثر جودة المراجعة الداخلية، وآليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وفي ضوء مشكلة الدراسة، التي تسعى الدراسة للبحث عن إجابة لها؛ تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع تقريبًا، ويهتم بوصفها وصفًا دقيقًا (نظريًا وعمليًا)، وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة، لبناء الإطار النظري، وصياغة الفرضيات، وتكوين أداة الدراسة، كما تم

استخدام المنهج الكمي لجمع البيانات من المستجوبين على الاستبانة، واستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة؛ لتحليل البيانات، للوصول إلى النتائج؛ لتحقيق الأهداف، وصياغة التوصيات؛ وقد تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، واختيار أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة للتحليل كالتالي:

**مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من رؤساء المراجعة الداخلية، ومديري الإدارة العليا، والمديرين التنفيذيين، في جميع الشركات الصناعية الليبية داخل مدينة مصراتة، والتي تسعى الدراسة لتعميم النتائج عليها، ونظرًا لارتفاع التكلفة والجهد والوقت المطلوب؛ لإجراء المسح الشامل لجميع مفردات مجتمع الدراسة، وأيضًا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة، فقد تم اختيار عينة عشوائية متاحة من موظفي المراجعة الداخلية والمدراء العاملين في الشركات الصناعية داخل مدينة مصراتة، والتي أمكن الوصول إليها، وتوزيع الاستبانة عليها؛ عن طريق التسليم باليد، وقد كانت أغلب الشركات التي تم توزيع الاستبانات عليها نشاطها هو الصناعات الغذائية والكيميائية.

#### وسيلة جمع البيانات:

تم تجميع البيانات عن طريق توزيع استبانة على عينة الدراسة، حيث تم تصميم استبانة الاستبانة بناءً على نوعية البيانات المطلوبة؛ لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تجميع فقراته من عدة دراسات سابقة، وتم عرضها للتحكيم من مجموعة من ذوي الخبرة الأكاديمية، بحيث كانت الاستبانة تنقسم فقراتها إلى التالي: القسم الأول: بيانات شخصية للمستجوبين، والقسم الثاني: فقرات تقيس متغيرات الدراسة، وكانت الفقرات الأولى خاصة بالمتغير التابع لفجوة توقعات المراجعة الداخلية، فقد تم الاعتماد لقياس هذا المتغير على نموذج بورتر، الذي تم تعديله وتطويره من قبل الهواري (2020) والذي حدد فجوة التوقعات في مجموعة من النقاط التي تعبر عن الأداء المتوقع، فكلما توافق الأداء الفعلي مع هذه النقاط كانت فجوة التوقعات ضيقة. كما قام الباحث بترجمة الأسئلة وتعديلها وتطويرها بما يخدم البحث، وثانيًا؛ المتغير المستقل الأول (جودة المراجعة الداخلية) لقد تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات، كما تم ذكرها في الجدول التالي؛ لتجميع الفقرات، لقياس المتغير، كما تم تعديلها وتطويرها، وثالثًا؛ المتغير المستقل الثاني: (آليات حوكمة الشركات) بالنسبة لآليات حوكمة الشركات هي خمسة آليات داخلية، و خمسة آليات خارجية، ولكن لم يتم التطرق إلا لآليتين داخليتين وهما: لجان المراجعة، ومجلس الإدارة، وذلك لأن مشكلة الدراسة تكمن بين الإدارة والمراجعة الداخلية، لذا فإن باقي آليات الحوكمة لا يكون لها أثر على هذه العلاقة، وبالرجوع إلى الدراسات السابقة؛ كدراسة سعيد (2013) التي أكدت على أهمية لجان المراجعة لزيادة التنسيق، وتضييق الفجوة، ودراسة Ege (2015) وموسى (2017) التي أكدت على أهمية وجود مجلس الإدارة؛ لزيادة التنسيق بين الإدارة والأطراف الأخرى داخل الشركة، وبالتالي

تضييق هذه الفجوة بين الإدارة والمراجعة الداخلية، وقد تم تجميع الأسئلة من دراستين، وتم تعديلها، وفقاً للملاحظات التي تم استلامها لتخدم أغراض البحث.

**الأساليب الإحصائية المستخدمة:**

تم استخدام الأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وتحديداً فإنه تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للصدق والثبات.
2. اختبار التوزيع الطبيعي، بواسطة اختبار كولموجروف-سميرنوف.
3. وصف مفردات متغيرات الدراسة (المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري).
4. تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

#### 1. اختبار ألفا كرونباخ ( $\alpha$ ) للصدق والثبات:

يعد اختبار ألفا كرونباخ أحد الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبانة، وهو اختبار يحدد فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة صحيحة على أثر الأجوبة، حيث كلما كانت قيم ألفا كرونباخ أعلى من (0.60) دلّ ذلك على توفر نسبة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة، وتحليل نتائجها، أي أنه يزيد من الثقة في النتائج التي سنتوصل إليها، (العانس، 2022، ص24).

وقد كان عدد الأسئلة لجودة المراجعة الداخلية 10 أسئلة، وآليات حوكمة الشركات 12 سؤالاً، تم إلغاء 3 أسئلة من جودة المراجعة الداخلية، وإلغاء 4 أسئلة من آليات حوكمة الشركات؛ لانخفاض معدل الثبات فيها، ولتصبح عدد الأسئلة كما هو موضح بالجدول.

جدول (1) معامل الصدق والثبات.

| العبارات                       | عدد العبارات | معامل الثبات S | درجة الصدق V |
|--------------------------------|--------------|----------------|--------------|
| فجوة توقعات المراجعة الداخلية. | 14           | 0.686          | 0.828        |
| جودة المراجعة الداخلية.        | 7            | 0.684          | 0.827        |
| آليات حوكمة الشركات.           | 8            | 0.610          | 0.781        |

يتبين لنا من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للعبارات التي تم بها قياس المتغيرات في الاستبانة؛ درجاتها مرتفعة، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المستجوبين، ودرجة الصدق للمتغيرات الثلاثة كانت عالية، ويمكن الاعتماد عليها، فكما ذكر Sekaran (2003) أنه إذا تجاوزت نسبة الاختبار (60%) يعتبر المقياس جيداً.



## 2. اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف-سميرنوف:

تم استخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)) لاختبار ما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وتم صياغة فرضيتين، نضعها بالشكل التالي:

- $H_0$ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5%.
- $H_1$ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5%.

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار كولمجروف-سميرنوف:

جدول (2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

| المتغير                       | قيم اختبار Z | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
|-------------------------------|--------------|-----------------------------|
| فجوة توقعات المراجعة الداخلية | 0.037        | 0.200                       |
| جودة المراجعة الداخلية        | 0.090        | 0.200                       |
| آليات حوكمة الشركات           | 0.094        | 0.200                       |

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة Sig للمتغيرات الثلاثة قيمتها 0.200 أي أن مستوى المعنوية للمتغيرات أكبر من 5% بالتالي نقبل الفرض الصفري القائل إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ونرفض الفرض البديل القائل إن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالوصول إلى هذه النتيجة يمكننا مواصلة إجراء الاختبارات الإحصائية المعلمية؛ على أساس أن البيانات تتمحور حول المتوسط الحسابي.

## 3. وصف مفردات متغيرات الدراسة

### تحليل آراء المستجوبين حول فجوة توقعات المراجعة الداخلية:

لمعرفة آراء المستجوبين وتحليلها؛ تم إخضاع المعلومات التي وفرتها الاستبانة للتحليل الإحصائي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول (3) الإحصاء الوصفي لفجوة توقعات المراجعة الداخلية

| ت  | الملاحظات                                                                                   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للإجابات |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|------------------------|
| 1  | يتصف المراجع الداخلي بالاستقلالية.                                                          | 4.97            | 0.174             | عالٍ جداً              |
| 2  | من عمل المراجع الداخلي التأكد ما إذا كانت البيانات المالية تعكس وضع الشركة بشكل عادل أم لا. | 4.75            | 0.587             | عالٍ جداً              |
| 3  | يقوم المراجع الداخلي بفحص القوائم المالية ومراجعتها.                                        | 4.69            | 0.660             | عالٍ جداً              |
| 14 | يقوم المراجع الداخلي بالفحص والتقرير عن مدى عدالة البيانات والمعلومات غير المالية.          | 4.38            | 0.784             | عالٍ جداً              |
| 13 | يقوم المراجع الداخلي بالفحص والتقرير عن فاعلية الإدارة وكفاءتها.                            | 4.28            | 0.761             | عالٍ جداً              |
| 8  | يشمل تقرير المراجع التناقض التنظيمي، والتنشويه المتعمد للمعلومات.                           | 4.18            | 0.788             | عالٍ                   |
| 11 | يقوم المراجع باكتشاف الاحتيال الذي لا يؤثر مباشرة على حسابات الشركة، ويذكره في تقريره.      | 4.12            | 0.857             | عالٍ                   |
| 7  | يقوم المراجع بالفحص والتبليغ إذا وجد خللاً في التوقعات المالية.                             | 4.08            | 0.735             | عالٍ                   |
| 12 | يقوم المراجع بتقديم ضمان حول دقة البيانات المالية.                                          | 4.06            | 0.882             | عالٍ                   |
| 4  | يقوم المراجع الداخلي بحماية أصول الشركة من السرقة والاختلاس والغش والتلاعب.                 | 4.05            | 0.837             | عالٍ                   |
| 10 | يقوم المراجع الداخلي بتقييم وإعداد التقارير حول كيفية إدارة مخاطر الاحتيال.                 | 4.03            | 0.968             | عالٍ                   |
| 9  | يقوم المراجع بتقييم التقارير حول جودة الضوابط الداخلية.                                     | 4.02            | 0.838             | عالٍ                   |
| 6  | يقوم المراجع بتوضيح شكوكه حول الاستمرارية إن وجدت في تقرير المراجعة.                        | 3.98            | 0.760             | عالٍ                   |
| 5  | يقوم المراجع بالتأكد من التزام العاملين بالقوانين، واللائحة التنظيمية.                      | 3.97            | 0.790             | عالٍ                   |
|    | المتوسط العام الحسابي                                                                       | 4.2549          |                   | عالٍ جداً              |

تشير المعلومات في إلى أن آراء المستجوبين حول متغير فجوة توقعات المراجعة الداخلية؛ قد تتراوح متوسطها الحسابي ما بين (3.97-4.97) أي أنها بين الموافق والموافق بشدة، فقد كانت الفقرة الأولى (يتصف المراجع الداخلي بالاستقلال) من الاستبانة لها أكبر نسبة موافقة، بينما كانت الفقرة رقم 5 (يقوم المراجع بالتأكد من التزام العاملين بالقوانين واللائحة التنظيمية) صاحبة أقل نسبة موافقة من بين الفقرات، وقد تم ترتيبها في الجدول من أعلى قيمة إلى أقل قيمة للموافقة، ويتبين لنا من خلال بيان درجة الموافقة؛ أن المستجوبين لديهم إدراك بالدور الحديث للمراجعة الداخلية، ولتطور دور المراجعة، فكان المتوسط العام للإجابات هو (4.26) أي يتجه نحو عالٍ جدًا، وبالنظر للمتوسط العام للإجابات نجد أن إجابات الفقرات التي كان متوسطها أقل من المتوسط العام توجد قصور؛ وعلى الشركة الاهتمام بها وتحسينها، كما نستنتج من الاتجاه العام للإجابات أن فجوة توقعات المراجعة الداخلية ضيقة، فكما ذكر الهواري (2020) في دراسته أن الإجابات كلما اتجهت نحو الموافق بشدة تكون الفجوة ضيقة وكلما اتجهت نحو الغير موافق بشدة كانت الفجوة أكبر.

#### تحليل آراء المستجوبين حول جودة المراجعة الداخلية:

لمعرفة آراء المستجوبين وتحليلها؛ تم إخضاع المعلومات التي وفرتها الاستبانة للتحليل الإحصائي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

| جدول (4) الإحصاء الوصفي لجودة المراجعة الداخلية |                                                                                                                          |                 |                   |                        |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|------------------------|
| ت                                               | العبارات                                                                                                                 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للإجابات |
| 1                                               | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتخطيط الجيد لمهام المراجعة الداخلية داخل الشركة.                                         | 4.98            | 0.124             | عالٍ جدًا              |
| 2                                               | تقوم لجنة المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه.                              | 4.95            | 0.211             | عالٍ جدًا              |
| 3                                               | يتوافر لدى المراجع الداخلي الخبرة اللازمة لإتمام الأعمال بشكل ملائم.                                                     | 4.63            | 0.651             | عالٍ جدًا              |
| 4                                               | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتطوير خطة المراجعة الداخلية بالشركة بين فينة وأخرى.                                        | 4.22            | 0.838             | عالٍ جدًا              |
| 8                                               | تتميز إدارة المراجعة الداخلية بالمرونة، ومواكبة التطور الحاصل في عمليات المؤسسة وأنشطتها.                                | 4.08            | 1.136             | عالٍ                   |
| 7                                               | يوجد تقويم ذاتي لأداء العاملين يقسم المراجعة الداخلية بالشركة.                                                           | 3.82            | 1.102             | عالٍ                   |
| 9                                               | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر؛ من خلال تحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للخطر داخل الشركة. | 3.77            | 1.129             | عالٍ                   |
| المتوسط العام للإجابات                          |                                                                                                                          | 4.1159          |                   | عالٍ                   |

تشير المعلومات في الجدول إلى أن متوسط إجابات المستجوبين حول جودة المراجعة الداخلية تتراوح ما بين (3.77-4.98) وقد تم ترتيبها في الجدول من أعلى قيمة إلى أقل قيمة للموافقة، فكانت الفقرة الأولى من الاستبانة (تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتخطيط الجيد لمهام المراجعة الداخلية داخل الشركة) لها أكبر نسبة موافقة، بينما كانت الفقرة رقم 9 (تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر؛ من خلال تحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للخطر داخل الشركة) هي التي تحمل أقل نسبة موافقة بين الفقرات، ويتبين من خلال الإجابات أن المراجعة الداخلية تقوم بأداء عملها بجودة

عالية، فقد كان المتوسط العام للإجابات يتجه نحو عالٍ، وهو (4.12)، وبالنظر للمتوسط نجد أن إجابات الفقرات التي كان متوسطها أن من المتوسط العام بها قصور، ويجب على الشركة العمل على تحسينها وتطويرها.

### تحليل آراء المستجوبين حول آليات حوكمة الشركات:

لمعرفة آراء المستجوبين وتحليلها، تم إخضاع المعلومات التي وفرتها الاستبانة للتحليل الإحصائي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

| جدول (5) الإحصاء الوصفي لآليات حوكمة الشركات |                                                                                                                       |                 |                   |
|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|
| ت                                            | العبارات                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| 12                                           | يقوم مجلس الإدارة باعتماد جميع ما يصدر عن المراجعة الداخلية، من نشرات دورية، أو كتيبات سنوية، أو ندوات وتقارير سنوية. | 4.55            | 0.771             |
| 7                                            | تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.                                                  | 4.09            | 0.897             |
| 8                                            | تتناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحدد أثرها في التقارير المالية.           | 4.06            | 0.864             |
| 4                                            | تسهل لجنة المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة                                                            | 3.89            | 0.886             |
| 6                                            | تسهل لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.                                                  | 3.89            | 0.850             |
| 5                                            | تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة.                                                                   | 3.85            | 0.888             |
| 9                                            | يقوم مجلس الإدارة بتشجيع المراجعين الداخليين بالشركة على حضور الندوات المؤتمرات.                                      | 3.49            | 0.937             |
| 10                                           | يقوم مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية.                                           | 3.40            | 0.965             |
| المتوسط العام للإجابات                       |                                                                                                                       | 3.9038          | 0.965             |
| الاتجاه العام للإجابات                       |                                                                                                                       | عالٍ جدًا       | عالٍ              |

تشير المعلومات في الجدول إلى أن متوسط إجابات المستجوبين حول آليات حوكمة الشركات، تراوحت ما بين (3.40-4.55) وقد تم ترتيبها من أعلى قيمة إلى أقل قيمة للموافقة، فقد كانت الفقرة اثني عشرة (يقوم مجلس الإدارة باعتماد جميع ما يصدر عن المراجعة الداخلية من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات وتقارير سنوية) من الاستبانة صاحبة أكبر نسبة موافقة بينما الفقرة رقم 10 (يقوم مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية) كانت صاحبة أقل نسبة موافقة بين الفقرات، ويتبين من خلال الإجابات أن الشركات محل الدراسة تطبق آليات الحوكمة التي تم ذكرها، وتدعم دور المراجع الداخلي، حيث كان المتوسط العام للإجابات (3.90) أي يتجه نحو الموافقة، وبالنظر للمتوسط نجد أن إجابات الفقرات التي كان متوسطها أن من المتوسط العام بها قصور، ويجب على الشركة العمل على تحسينها وتطويرها.

### تحليل الانحدار المتعدد، واختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضيات، ومعرفة أثر كل متغير من متغيرات الدراسة المستقلة (آليات حوكمة الشركات، جودة المراجعة الداخلية) في المتغير التابع (فجوة المراجعة الداخلية)، يمثل تحليل الانحدار الخطي المتعدد أحد الأساليب الإحصائية المتقدمة، التي تضمن دقة الاستدلال لتحسين نتائج البحث، من خلال الاستخدام الأمثل للبيانات؛ لإيجاد العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة.

حيث يتم صياغة معادلة رياضية تعبر عن العلاقة بين المتغيرين، وتستخدم لتقدير القيم السابقة، والتنبؤ بالقيم المستقبلية، فهو انحدار للمتغير التابع على العديد من المتغيرات المستقلة، ولتوضيح نموذج الانحدار المتعدد؛ نقوم بصياغة معادلة الانحدار التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \varepsilon_i$$

وبعد توضيح معادلة الانحدار، يوضح الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد:

جدول (6) نتيجة اختبار الانحدار المتعدد

| Sig.  | قيمة اختبار<br>T | Beta<br>معامل بيتا<br>المعيارية | Std. Error<br>مقدار الخطأ | B<br>معامل<br>الانحدار | المتغيرات المستقلة     |
|-------|------------------|---------------------------------|---------------------------|------------------------|------------------------|
| 0.00  | 6.365            | --                              | 0.582                     | 3.701                  | Constant               |
| 0.163 | 1.416-           | 0.185-                          | 0.089                     | 0.126-                 | جودة المراجعة الداخلية |
| 0.025 | 2.316            | 0.303                           | 0.115                     | 0.266                  | آليات حوكمة الشركة     |

بالنظر لنتائج الاختبار المدرجة بالجدول السابق التي تم استخراج قيمها من نتيجة الانحدار الخطي المتعدد في البرنامج والتي من خلالها نستطيع استنتاج المعادلة الرياضية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد لهذه المتغيرات، بحيث نقوم بإدخال قيم الانحدار من الجدول كالتالي:

$$Y = 3.701 \pm 0.126 X_{1i} + 0.266 X_{2i} + \varepsilon_i$$

### 1. اختبار الفرضية الأولى:

يظهر الجدول (6) نتيجة اختبار الانحدار، لمتغير جودة المراجعة الداخلية.

بالرجوع لقيم اختبار الانحدار للمتغير المستقل الأول؛ نجد أن قيمة معامل الانحدار بيتا هي (-) 0.126 وقيمة اختبار t (-1.416) ولكنها ليست ذات دلالة إحصائية؛ لأنها عند مستوى معنوية (0.163) وهو أكبر من مستوى المعنوية (5%)، ولذلك نرفض الفرضية؛ أي أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، في الشركات الصناعية في مصراته، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة كساب (2017) حيث توصل إلى أن لجودة المراجعة الداخلية أثر ضعيف جداً على تضيق فجوة المراجعة الداخلية؛ لأن هذه الفجوة تختلف من بيئة إلى أخرى، وحسب ما تتبعه من المعايير، كما تؤكد على ذلك دراسة ميلود وعثمان (2016) والتي قاما بها في البيئة الليبية، وتوصلا إلى أن المراجعين والإدارات في البيئة الليبية لا يحصلون على الإصدارات الحديثة؛ في مجال المراجعة الداخلية، والتي تصدرها الهيئات والمنظمات الدولية، ونظراً لأن ليبيا موجودة في بيئة غير صناعية، فهي لا تتأثر كثيراً بتطور بيئة الأعمال، مقارنة بالدول الصناعية الأخرى، وهذا ما أدى إلى انخفاض في جودة المراجعة الداخلية في ليبيا وبالتالي انخفاض في درجة تأثيرها على المتغيرات الأخرى، كما أن دراسة السبعة (2016) ذكرت أيضاً ما يدعم اختلاف طبيعة فجوة توقعات المراجعة بأنواعها؛ من بيئة إلى أخرى، حيث إنها موجودة في جميع دول العالم تقريباً، إلا أن الظروف البيئية في كل دولة؛ تلعب الدور الرئيسي في تحديد شكل وطبيعة ومحتوى هذه الفجوة، كما أنه بالرجوع

لنتيجة التحليل الوصفي لمتغير فجوة التوقعات المراجعة الداخلية، توصلنا إلى أن فجوة توقعات المراجعة الداخلية ضيقة في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة؛ وهذا ما يدعم عدم وجود أثر لجودة المراجعة الداخلية في تضيقها أيضاً.

## 2. اختبار الفرضية الثانية:

يظهر الجدول (6) نتائج اختبار الانحدار، لمتغير آليات الحوكمة.

وبالرجوع لقيم اختبار الانحدار للمتغير المستقل الثاني؛ نجد أن قيمة معامل الانحدار بيتا هي (0.266) وقيمة اختبار  $t$  (2.316) ذلك عند مستوى معنوية (0.025) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) وفقاً لذلك نقبل الفرضية القائلة بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات؛ على تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وهي علاقة طردية، أي أن الزيادة في آليات الحوكمة بمقدار وحدة واحدة؛ يقابله زيادة في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، بقيمة (0.266) ونستنتج ذلك من خلال بيتا غير المعيارية في الجدول السابق، وهذه النتيجة تعتبر منطقية، فرغم اختلافها عن نتائج بعض الدراسات؛ تتفق أيضاً مع نتائج دراسات تم الاستدلال بها في الفصل النظري، كدراسة الهواري (2020) ودراسة (Whitley 2005)، وبهذا تفسر الدراسة النتائج التي توصلت لها من خلال الدراسة الحالية؛ بأن تطبيق آليات الحوكمة يزيد من تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية.

### نتائج الدراسة:

من خلال التحليلات الإحصائية من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

1. لا يوجد أثر لجودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية؛ في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة.

2. يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات؛ في تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة.

3. ومن الإحصاء الوصفي لمتغير فجوة التوقعات؛ نستنتج أنه يوجد قصور في عمل المراجع الداخلي بالمقارنة بالمتوسط العام للإجابات كما في الفقرات التالية:

- لا يقوم المراجع الداخلي بتقديم التقارير حول كيفية إدارة مخاطر الاحتيال.
  - لا يقوم المراجع بتوضيح شكوكه حول الاستمرارية إن وجدت في تقرير المراجعة.
  - لا يقوم المراجع بالتأكد من التزام العاملين بالقوانين، واللائحة التنظيمية للعمل.
4. من الإحصاء الوصفي لمتغير جودة المراجعة الداخلية؛ نستنتج أنه يوجد قصور في عمل المراجع

الداخلي بالمقارنة بالمتوسط العام للإجابات كما في الفقرات التالية:

- لا يوجد تقويم ذاتي لأداء العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية في مدينة مصراتة.
  - لا تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر، من خلال تحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للخطر داخل الشركات الصناعية في مدينة مصراتة.
  - 5. من الإحصاء الوصفي لمتغير آليات حوكمة الشركات؛ نستنتج أنه يوجد قصور في تطبيق آليات الحوكمة؛ بالمقارنة بالمتوسط العام للإجابات كما في الفقرات التالية:
  - لا يقوم مجلس الإدارة بتشجيع المراجعين الداخليين بالشركة على حضور الندوات والمؤتمرات.
  - لا يقوم مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية؛ لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة.
- توصيات الدراسة:**

- بعد التوصل للنتائج وصياغتها في هذه الدراسة، يمكن للباحثة صياغة التوصيات التالية:
1. تطوير دور المراجعة الداخلية؛ بتوعية المراجع، وإخطاره بجميع التحديثات التي تحصل في المعايير الدولية، وعدم استخدام المعايير الا بعد تحويلها؛ لتتلاءم مع البيئة الليبية؛ لتسهيل عمل المراجع؛ ليقوم بأداء وظيفته بالشكل المطلوب.
  2. اهتمام الإدارة بتشجيع المراجع الداخلي ليقوم بتقديم التقارير حول كيفية إدارة مخاطر الاحتيال.
  3. اهتمام الإدارة بتشجيع المراجع ليقوم بتوضيح شكوكه حول الاستمرارية إن وجدت في تقرير المراجعة.
  4. اهتمام الإدارة بتشجيع المراجع ليقوم بالتأكد من التزام العاملين بالقوانين، واللائحة التنظيمية.
  5. زيادة الاهتمام بالتقويم الذاتي لأداء العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالشركة.
  6. تحفيز إدارة المراجعة الداخلية؛ لتزيد من فعاليتها في إدارة المخاطر؛ لتحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للخطر في الشركة.
  7. زيادة تحفيز مجلس الإدارة للمراجعين الداخليين بالشركة على حضور الندوات والمؤتمرات.
  8. زيادة الاهتمام من قبل مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية؛ لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية.

### المراجع:

- أبو رويلة، عبد الكريم. والدنفور، إبراهيم. والفاخري، صالحين (2019)، تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية في ضوء المعايير الدولية، المستودع الرقمي لجامعة الزاوية، 9 (4).
- أبو عقرب، محمد (2005)، العوامل التي تؤثر على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية العامة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس.

- بركات، لطفي حمود (2002)، تقييم عوامل تضيق فجوة توقعات في المراجعة، دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة-جامعة بورسعيد.
- بلخادم، حنان (2016). أثر جودة المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات، دراسة حالة، رسالة ماجستير، مجلة جامعة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف.
- والي، محمد زيدان إبراهيم، سعادة، طارق إبراهيم صالح &، الجندي، شيماء إبراهيم علي. (2023). " دور آليات الحوكمة في دعم جودة المراجعة الداخلية في إطار الدور الوسيط لآليات الحد من المخاطر: دراسة حالة ميدانية بقطاع الاتصالات، المجلة العلمية للبحوث التجارية (جامعة المنوفية) doi: 731-814. (3) 50 , 10.21608/sjsc.2023.200381.1260
- البلوي، ناصر (2021)، محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، 2 (19).
- بن يوسف، أسامة صالح (2008)، تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فجوة التوقعات، دراسة ميدانية في القطاع الصناعي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا-طرابلس.
- بيومي، شوقي عبد العزيز (2011)، حوكمة الشركات المساهمة، القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا-كلية التجارة.
- الحاج، فهيم سلطان محمد (2017). المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات، ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة اليمنية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، 18 (2).
- حسين، سندس سعدي (2006)، أثر حوكمة الشركات في التدقيق الداخلي، بغداد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- حشاد، منار. والعشماوي، محمد. ونوفل، أشرف (2019)، أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، 9 (1).
- السبعة، علياء عادل (2016)، أثر الممارسات الاحتياطية على فجوة توقعات المراجعة، المجلة العلمية لجامعة جيهان السلمي، 4 (2).
- سعيد، مصطفى محمد (2013)، إطار مقترح لضبط مخاطر المراجعة الداخلية، في ظل حوكمة الشركات، الفكر المحاسبي، كلية التجارة-جامعة عين شمس، (3).
- سلطان، عطية صلاح (2009)، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلة العربية للإدارة، 34 (1).
- شحاته، السيد شحاته (2013). آليات تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة التجارة والتمويل، 1 (1).
- صباح، أحمد إبراهيم (2017). دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات في البنوك الفلسطينية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، مجلة المجمع الرقمي في جامعة الأزهر-غزة.
- العاظ، خليفة ياسين (2008)، البيانات المالية وحوكمة الشركات، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- العانس، أحمد علي عبد السلام (2022). دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم جودة وظيفة المراجعة الداخلية، دراسة تطبيقية للشركات المدرجة بسوق رأس المال الليبي، المستودع الرقمي لجامعة الزاوية، الدراسات العليا.

- عبد المجيد، رولا (2015)، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- عيسى، سمير كامل محمد (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين أداء الإدارة، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، 45 (1).
- كساب، ياسر السيد (2017)، فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي، والقطاع الخاص في البيئة السعودية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة-كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 1 (2).
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (2002)، دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير فجوة التوقعات في المراجعة، كلية التجارة-جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، 22 (2).
- محمد، سيف الدين (2009)، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة طرابلس.
- المعتاز، إحسان بن صلاح (2008)، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها-انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، الرياض، جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة، 31 (2).
- المقلة، محمود. والأشلم، مصطفى (2019)، مدى قيام المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمهام المراجعة الإدارية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، (14).
- موسى، فتحي رمضان (2017)، دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية، دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، (9).
- ميلود، سمير. وعثمان، محمد (2016)، دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الأعمال، دراسة تطبيقية على شركات الاتصالات العامة في ليبيا، مجلة الجامعي، (24)، 182-212.
- الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي (2020). أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات، دراسة انتقادية ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 1 (2).
- Azeez, w.(2016), The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision, *The Accounting Review*, 86 (6).
- Chang, J., Tabuena, D. Yermack (2019), *Internal audit's role in preventing FCPA violatiance week* (march2). Available at: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/50168324/internal-audits-role-PreventingFcpa-violations>.
- Colon, Ricardo (2015), Independent Auditor's responsibilities for Violations of Ant bribery Provisions under the u.s.foreign Corrupt Practices Act: Auditing for Bribes, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(2).
- Dana, H. & L. Rittenberg (2003), Internal Auditing and organization governance, Research Opportunities in internal Auditing, The institute of Internal Auditors Florida.
- Ege, Matthew (2013), Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?, Dissertation-Executive summary.



- Eulerich, A., De.Martinis, M. (2019), Materiality and risk Judgements: a review of users' expectations, managerial Finance, 22 (9).
- Grzesiak, Lena (2021), An Internal Audit Expectation Gap in Poland, Annals H-oeconomia, (3).
- Houghton, Keith A & Jubb, Christine (2011), Materiality in the context Audit: the real expectations gap, Journal Emerald Din sight, 26 (6).
- Liggio, A., (1974), Going Concern Opinios: Broadening the Expectations Gap, the CPA Journal, 73 (10).
- Litjens, Robin Burren, Joust van & vergoossen, Ruud (2015), Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited companies & Auditors, International journal of Auditing, Int. J. Audit. 19 :267-281 .
- Sekaran, U. (2003). Research Methods for Businees A Skill- Building Approach. 4<sup>th</sup> Edition, john Wiley & Sons, New York.
- Silviana, S., Dewing Jan P. (2020), UK Fund Managers Audit Regulation and the New Accountancy Foundation: Towards A narrowing of the Audit Expectations Gap?, managerial Auditing Journal, 17 (9).
- Whitley. J., (2005), "Internal auditing rols and corporate governance in narrowing the expectations gap", The internal auditor, 62 (5).

## **The Impact of Internal Audit Quality and Corporate Governance Mechanisms on Narrowing the Internal Audit Expectations Gap**

### **"A field study in industrial companies in Misurata"**

**Ismail Mohamed Elnihewi, Fatima Yosef Aljamal**

*Accounting Department, Libyan Academy for Postgraduate Studies- Misrata.*

#### **Abstract**

This study aimed to determine the impact of internal audit quality and corporate governance mechanisms in narrowing the gap in internal audit expectations in industrial companies. In the city of Misrata, the study population consists of internal audit employees and managers working in companies. The study sample was a regular random sample. The questionnaire was distributed to a number of internal audit employees and managers working in industrial companies. In the city of Misrata, which could be reached.

The descriptive analytical method was also used to study the phenomenon accurately, and the quantitative method was used to collect data in the practical aspect. After distributing the questionnaire to the study sample; It was collected and uploaded into the statistical program for social sciences (SPSS), On which a set of statistical analyzes were conducted to reach the results of the study, namely the validity and reliability test, descriptive analysis, normal distribution test, descriptive statistics, and simple regression test. The results were achieved that achieved the goal of the study, which is that the quality of internal auditing in the city of Misrata; It has no significant impact on the internal audit expectations gap, and it was also found that there is a statistically significant direct effect of corporate governance mechanisms. On the internal audit expectations gap, Also, from the results of the descriptive analysis of the internal audit expectations gap variable, it was concluded that the internal audit expectations gap is narrow in industrial companies in the city of Misrata.

**Keywords:** Internal audit expectations gap, internal audit quality, corporate governance mechanisms.