

أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت)

إعداد

الباحث/ عبد الله جاسم محمد سالم

مستخلص

هدف البحث قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات و جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية توصل الباحث إلى عدد من النتائج الاحصائية الخاصة بتأثير التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة. ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي: أثبتت نتائج اختبار الفروض بقبول الفرضية الأولى بعدم وجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح). يتم قبول الفرضية الثانية في بض اجزائها بوجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة). في جزء من اجزائه (الوظيفة). أوصى الدراسة على المنظمات المهنية إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التي توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له. على المنظمات المهنية أن تقوم بعمل دورات تدريبية لمدققي الحسابات على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة. على مكاتب الأعمال ألا تركز أثناء عملية التعاقد مع مدققي الحسابات على عنصر الأتعاب فقط، ولكن على محددات الكفاءة المهنية والتي من أهمها التخصص الصناعي لمدققي الحسابات، حتى يمكن توسيع دائرة التخصص الصناعي والاستفادة من مزاياه. ضرورة إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات في ضوء استراتيجيات التخصص الصناعي، وكذا في القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات المنظمة لمهنة المراجعة وتعديله ليتم معالجة القصور والخلل فيها ولتكون أكثر فعالية لتحسين عملية الجودة.

الكلمات الافتتاحية: التخصص الصناعي- مدقق الحسابات- جودة عملية المراجعة- التنمية المستدامة.

Abstract

The aim of the research is to measure and analyze the relationship between the industrial specialization of auditors and the quality of the audit process in Kuwaiti audit offices. The most important results that were reached can be summarized as follows: The results of the hypothesis test by accepting the first hypothesis proved that there are no statistically significant differences with regard to the characteristics of the study sample represented in (job - educational qualification - years of experience) about the dimension "(the contribution of the industrial specialization to auditors in limiting The second hypothesis is accepted in some of its parts in the presence of statistically significant differences in the characteristics of the study sample represented in (job - educational qualification - years of experience) about

the dimension "(contribution of the industrial specialization of auditors in improving the ability to estimate risk Review).

In part of its parts (function). The study recommended that professional organizations issue the necessary guidelines and recommendations for audit offices that clarify the content of the specialization, its importance, how to apply it and the necessary ingredients for it. Professional organizations should conduct training courses for auditors on reviewing specific activities or industries. Business offices should not focus, during the process of contracting with auditors, on the fee component only, but on the determinants of professional competence, the most important of which is the industrial specialization of auditors, so that the circle of industrial specialization can be expanded and benefit from its advantages. The need to reconsider the requirements of the scientific and practical qualification of the auditor in light of the strategy of industrial specialization, as well as the laws, legislation, regulations and instructions regulating the audit profession and amending it to address the shortcomings and defects in them and to be more effective to improve the quality process.

Key Words: Industrial specialization - auditor - quality of the audit process - sustainable development

مفاهيم الدراسة.

تتمثل المفاهيم الرئيسية لهذه الدراسة في:

● **التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:** قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى نشاط وقطاع صناعي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (أمال محمد، ٢٠٠٦).

● جودة عملية المراجعة:

تتمثل في مدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني أثناء قيامه بإداء عملية المراجعة. (فاطمة عبد الوهاب، ٢٠١٤)

أولاً: الإطار العامة للدراسة:

تعتبر المراجعة بصفة عامة والتخصص الصناعي للمراجع بصورة خاصة منظومة مهنية تتكامل وتتسق لتحقيق أهداف المراجعة، ولأن التخصص الصناعي للمراجع يقوم بدور باز في الحد من مخاطر المراجعة بأشكالها المختلفة سواء كانت مخاطر متلازمة أو مخاطر رقابة داخلية أو مخاطر إجراءات المراجعة بصورة تجعلها أكثر جوداً وفعالية في تحقيق عمليات المراجعة، فإن النفاذ إلى عمق التخصص الصناعي للمراجع ودوره في الحد من مخاطر المراجعة وفي الحصول على أهداف المراجعة بالصورة المثلى (Bisogno Matco, 2016)، تصبح هي الوسيلة الفعالة لتحقيق تلك المرامي والأهداف. يستطيع التخصص الصناعي المساهمة في تخفيض مخاطر المراجعة بالصورة المثلى لأنها تتصف بالدقة في الحصول على المعلومات من خلال دقة آلياتها وأساليبها الحديثة المنتقاه بعناية إضافة إلى الخبرة المهنية كدافع أساسي نحو تحقيق جودة المراجعة (وليد، ٢٠١٢).

ويعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA 1998) التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمثل أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين وقضية هامة

وحاسمة لاستمرارية مكاتب المراجعة في الوجود مستقبلا، كما يعتبر التخصص الصناعي ذو قيمة عالية لأنه يمكن مراقب الحسابات من استخدام استراتيجية التميز لخدمة مجموعة كبيرة نسبيا من العملاء التي تتصف بنفس الخصائص فقد قامت مكاتب المراجعة وبشكل متزايد بهيكل إعادة هندسة أقسام المراجعة لديها إتساقا مع الخطوط الصناعية مع تخصص أغلبية فريق المراجعة ليكونوا متخصصين في قطاع صناعي، وذلك بهدف تحسين كفاءة وجودة المراجعة.

مشكلة الدراسة:

أدت التطورات المتلاحقة التي أتم بها الاقتصاد العالمي إلى ضرورة تطوير فعاليات وآليات العمل المهني للمراجعة الخارجية لكي تتساير تلك التطورات بحيث يصبح مراقب الحسابات أكثر خبرة وإلماما ومعرفة بطبيعة عمل ونشاط (صناعة) عملائه وطبيعة تلك الأنشطة، الأمر الذي أدى إلى أن يصبح تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل أحد الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة وأحد مقومات تحسين التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، بالشكل الذي يؤثر إيجابيا على جودة عملية المراجعة.

وفي ضوء المشاكل التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة وإنهيار شركات كبرى على المستوى العالم مثل (Word Com & Enron) والتساؤلات التي أثارت حول دور مهنة المراجعة حول هذه الأزمات وانخفاض مصداقية التقرير المالي بشكل عام مما أدى إلى دراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات.

وكذلك الزيادة في حجم القواعد المحاسبية المتخصصة حسب النشاط الصناعي، الأمر الذي أدى إلى ضرورة فهم مراقب الحسابات المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة.

أشارت دراسة (Al Sabagh et al., 2015) أن جودة التقارير كانت أعلى بكثير عندما أجرى المتخصصين عملية المراجعة، وتوفير النتائج أدلة تجريبية تتفق مع الفرضية بأن مراجع الحسابات المتخصص يحسن من جودة أداء عملية المراجعة.

كما أكدت دراسة (لييب، ٢٠٠٥) على أن التخصص الصناعي يعمل على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي كما يعمل التخصص الصناعي على الارتقاء بمستوى الأداء المهني وقد كشفت بعض الدراسات (أحمد، ٢٠١٠، فاطمة، ٢٠١٤) أن التخصص الصناعي يفيد في التعرف على أخطاء الصناعة في تقييم الرقابة الداخلية وبمهنة المراجعة ككل مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.

ولذلك بعد استعراض الدراسات السابقة التي أبدت دور التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة لذلك يرى الباحث الحاجة إلى تطبيق التخصص الصناعي لما له من تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

١. ما هي طبيعة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات بمكاتب التدقيق بدولة الكويت؟
٢. ما هو دور التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تقدير مخاطر المراجعة بمكاتب التدقيق بدولة الكويت؟
٣. ما هو أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على زيادة قدرة المدقق في اكتشاف الغش والتلاعب؟
٤. ما طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية؟

دراسات سابقة:

دراسة (يوسف، ٢٠٢١): بعنوان: أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين فترة بقائه وتقلبات أسعار الأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية.

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين فترة بقاء مراقب الحسابات والتقلبات في عوائد الأسهم بالإضافة إلى اختبار تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير معدل لتلك العلاقة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية. أكدت نتائج البحث على وجود علاقة سالبة بين فترة بقاء مراقب الحسابات والتقلبات في عوائد الأسهم، كما أوضحت أن المتغيرات الحاكمة المتمثلة في حجم الشركة ونسبة الرفع المالي ونتية نشاط الشركات من ربح أو خسارة لها تأثير معنوي سالب على التقلبات في عوائد الأسهم ماعدا متغير نسبة الرفع المالي كان تأثيرها معنوياً إيجابياً، كما أكدت نتائج البحث على أن التخصص كمتغير معدل للعلاقة بين فترة بقاء مراقب الحسابات والتقلبات في عوائد أسهم الشركات ليس له تأثير معنوي على هذه العلاقة.

دراسة (محمد، ٢٠١٨): بعنوان: أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

استهدفت تحليل واختبار أثر كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة، حيث أن فترة إصدار تقرير المراجعة تعد من العوامل التي يكون لها تأثير على وقتية التقارير المالية. وتشير نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي للتخصص على فترة إصدار تقرير المراجعة فالشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراقب حسابات متخصص أصدرت تقرير مراجعة فر فترة أقصر من الشركات التي تم مراجعتها من مراقب غير متخصص. كما أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير معنوي لحجم منشأة مراقب الحسابات على فترة إصدار تقرير المراجعة.

دراسة (محمد، ٢٠١٩): بعنوان: تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة.

استهدفت الدراسة اختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة وجودة المراجعة من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية سواء كانت الناتجة من التلاعب بالمستحقات الاختيارية أو فرص الغش في القوائم المالية، وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة سواء بتخفيض القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أو فرص الغش في القوائم المالية. كما أوضحت النتائج أيضاً وجود علاقة عكسية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والقيمة المطلقة للمستحقات التقديرية وأشارت النتائج أيضاً إلى وجود علاقة عكسية بين استقلالية مجلس الإدارة والقيمة المطلقة للمستحقات التقديرية.

دراسة (سمير، ٢٠٢٠): بعنوان: أثر نوع رأي مراقب الحسابات ودرجة تخصصه الصناعي على استمرارية الأرباح: راسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

استهدفت الدراسة اختبار أثر نوع رأي مراقب الحسابات ودرجة التخصص الصناعي له على استمرارية الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لنوع رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية عن السنة الحالية على العلاقة بين الربح الحالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وربحها المستقبلي، كما كشفت نتائج الدراسة عن وجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين الربح الحالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وربحها المستقبلي.

دراسة (محمد سامي، ٢٠١٦): بعنوان: إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة.

استهدف الدراسة قياس وتفسير العلاقة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج والتي من أهمها وجود علاقة ذات دلالة معنوية سالبة بين تأخير وتوقيت إصدار تقرير المراجعة والمتغيرات الممثلة في التخصص الصناعي للمراجع والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة وربحية الشركة، وكذلك وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة وتغيير المراجع وحجم الشركة وبالنسبة لكل من تاريخ نهاية السنة المالية والسيولة ومعدل العائد على الأصول فلا توجد علاقة بين تلك المتغيرات والمتغير التابع بالدراسة.

دراسة (هبة مرسي، ٢٠١٥): بعنوان: اثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

استهدف الدراسة يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل أثر دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح وانعكاس هذا على كفاءة أداء عملية المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على مصداقية القوائم والتقارير المالية للكشف عن الفساد المالي وتوصلت الدراسة إلى دور فعال لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع وتأثيره على تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء المراجع الخارجي وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية المراجعة. كما توصلت أيضا إلى أن مزايا التخصص الصناعي تفوق كثيرا الآثار السلبية له خاصة وإن كان تلك الآثار محتملة ولن يكون لها وجود طالما أن المراجع قد يلتزم بقواعد وسلوكيات وأداب المهنة كما أن التخصص الصناعي قد يدعم ويفعل الاستقلال الموضوعية للمراجع الخارجي وليس العكس.

دراسة (نجوى، ٢٠١٦): بعنوان: أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

استهدف الدراسة محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهرى للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وتوصلت الدراسة إلى صحة الفرض الأول والثاني للبحث، وصحة الفرض الثالث جزئيا، تتمثل أهم توصيات البحث في ضرورة الاهتمام بتوفير آليات تفعيل المراجعة المشتركة، وضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب لجميع منسوبيه المهني.

دراسة (سمر، ٢٠١٦) بعنوان: تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة.

هدف الدراسة: قياس وتفسير أثر عملية الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. وتشير النتائج إلى وجود تأثير معنوي للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة وبناء عليه رفض الفروض القائلة بأنه لا يوجد تأثير معنوي للإسناد الخارجي على مؤشرات الجودة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

دراسة (بابكر، ٢٠١٨) بعنوان: دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية.

استهدف الدراسة: الوقوف على مفهوم التخصص المهني الصناعي لمراجع الحسابات في الصناعة لدعم الميزة التنافسية. يساعد التخصص الصناعي للمؤسسات المتخصصة في تكوين الخبرات الخاصة بالصناعة المعنية، يعمل المراجع المتخصص بتطوير أساليب المراجعة المرتبطة بطبيعة نشاط العميل.

دراسة (توفيق، ٢٠١٥) بعنوان: قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على أتعاب ومهام المراجعة .

استهدف الدراسة: قياس أثر ا لتخصص المهني لمراقب الحسابات على أتعاب ومهام المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لا يوجد اختلاف بين العوامل المؤثرة على أتعاب مراقب الحسابات المتخصص عند تنفيذ مهام عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية سواء كانت ترتبط بمكتب المراجعة أو بعميل المراجعة.

- يوجد فروق في تأثير أتعاب المراجعة التي يحصل عليها مراقب الحسابات المتخصص على تنفيذ مهام عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية.

دراسة (يوسف، ٢٠١٦) بعنوان: دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح.

هدفت الدراسة إلى بحث مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وعمليات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، وقد تم قياس إدارة الأرباح باستخدام الرقم المطلق للتغير في نسبة ميلر، بينما تم قياس جودة المراجعة الخارجية باستخدام حجم مكتب المراجعة والرقابة النوعية لمكتب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وعمليات إدارة الأرباح، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة التي تم إجراؤها في المملكة العربية السعودية، وكذلك معظم الدراسات التي أجريت خارج الولايات المتحدة الأمريكية، بينما تختلف عن نتائج الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود علاقة بين الرقابة النوعية لمكتب المراجعة، وعمليات إدارة الأرباح، وقد يعود ذلك إلى اهتمام جميع المكاتب بمختلف أحجامها بتطبيق عناصر الرقابة النوعية للوصول إلى عمليات مراجعة ذات جودة عالية، وللتزام بمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأشارت النتائج أيضاً إلى ممارسة شركات القطاع الصناعي والخدمي لعمليات إدارة الأرباح، وتعتبر الدراسة ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية، حيث تساعدهم على تقييم مخاطر الاستثمار من خلال توضيح الآثار السلبية لعمليات إدارة الأرباح وفشل مكاتب المراجعة الخارجية في الحد منها.

دراسة (أنس، ٢٠١٨) بعنوان: أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتأثيرها على عملية المراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل لجودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تؤثر على عملية المراجعة الخارجية هي موضوعية استقلالية المراجعين الداخليين، كفاءة المراجعين الداخليين، عمل المراجعين الداخليين المؤدي، نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

دراسة (هند، ٢٠٢٠) بعنوان: أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية

المراجعة.

هدفت الدراسة البحث إلى معرفة أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وللوقوف على هذه الأثر قامت الباحثة باستراحة مجموعة من النقاط التي لها تأثير للوصول إلى هذا الأثر. وأظهرت الدراسة وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على كلا من الأرباح المحاسبية وقيم المنشأة للعميل بالاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة التي أظهرت وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة عنكلا من الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة.

وكذلك تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات. وأوضحت النتائج على وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات.

التعليق على الدراسات السابقة:

- تناولت معظم الدراسات السابقة آثار تخصص المراجع في قطاع مصرفي وبورصة الأوراق المالية على كفاءة أداء عملية المراجعة، وأثر التخصص الصناعي على سوق خدمات مهنة المراجعة، علاقة جودة عملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- بينما لم تتناول الدراسات السابقة علاقة استراتيجية التخصص الصناعي بجودة المراجعة وهو ما سوق يقوم هذا البحث بتناوله.
- كما تناولت بعض الدراسات السابقة الدور الفعال لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع وتأثيره على تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء المراجع الخارجي وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية المراجعة.
- وركزت بعض الدراسات تركيز جودة عملية المراجعة بصفة رئيسة على استراتيجية المراجعة التي ينتهجها المراجع، وتركز تلك الاستراتيجية على المجموعة الثانية من معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تتعلق بأداء العمل الميداني.
- بينما لم تتناول الدراسات السابقة مقومات ومحددات جودة عملية المراجعة واستراتيجيات ومتطلبات التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في البيئات المختلفة محل التطبيق.
- بينما لم تتناول الدراسات السابقة العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وعملية جودة المراجعة بمكاتب التدقيق في المجتمع الكويتي لذلك تطرق الباحث لفكرة تناول هذه الدراسة وتوضيح العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الكويت وجودة عملية المراجعة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1- الكشف عن طبيعية التخصص الصناعي لمدققي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية.
- 2- توضيح دور التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تقدير مخاطر المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.
- 3- التعرف على مدى تأثير التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على زيادة قدرة المدقق في اكتشاف الغش والتلاعب.
- 4- قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

أهمية الدراسة:

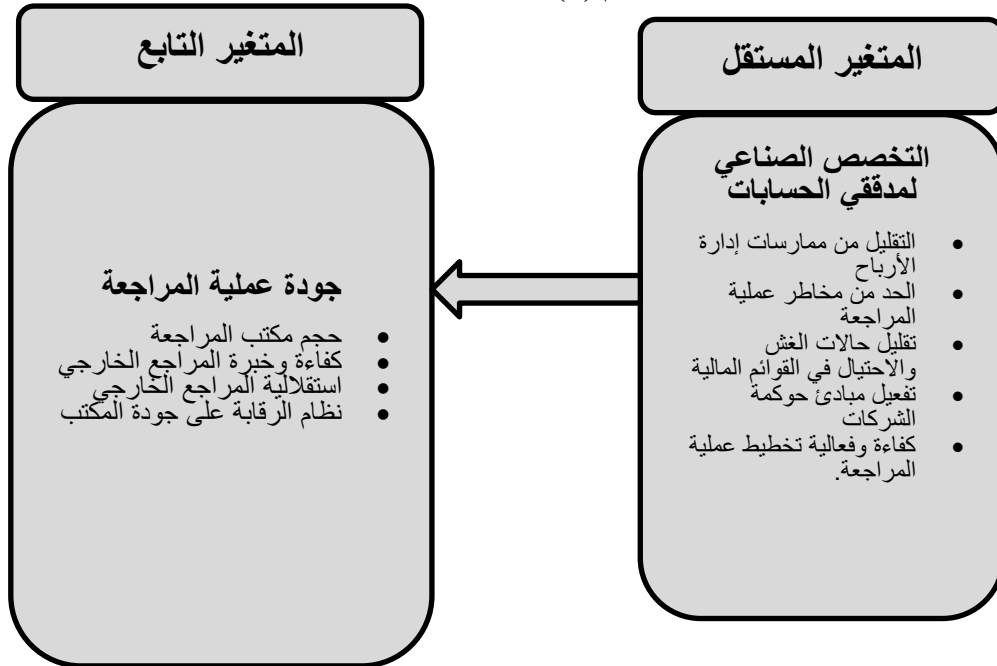
- 1- زيادة قدرة المراجع الخارجي على تحديد مواطن الغش بشكل أكثر فعالية.
- 2- العمل على إكتشاف أي حالات خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 3- يساعد المراجع الخارجي على وضع خطط بديلة لعملية المراجعة في حال فشل الخطط الرئيسية للمراجعة.

٤- يعمل على زيادة كفاءة وفعالية موظفي مكاتب المراجعة مما يؤدي إلى زيادة دقة وسرعة عملية المراجعة.

فروض الدراسة:

- في ضوء تساؤلات البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهدافه تتمثل الفروض فيما يلي:
- الفرضية الأولى: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح.
 - الفرضية الثانية: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة.
 - الفرضية الثالثة: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة.

شكل رقم (١) متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث

حدود الدراسة:

- سوف يقوم الباحث بتطبيق الدراسة خلال الفترة من (٢٠١٩-٢٠٢١).

منهج الدراسة:

سيتم استخدام المنهج التكاملي بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يتم الاستفادة منهما كما يلي:

المنهج الاستقرائي:

ويتم على أساسه استقراء وتحليل ما يمكن التوصل إليه من الدراسات والبحوث والمراجع العلمية التي تمت في نطاق موضوع الدراسة، وبيان نقاط الاتفاق والاختلاف فيما

بينها، وذلك للوصول إلى مجموعة من الاعتبارات التي يمكن الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية.

المنهج الاستنباطي:

ويتم استخدامه عند إجراء دراسة ميدانية إلى اختبار مدى قبول أو رفض الفروض حول هذه الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من ١٠ مكاتب تدقيق بالكويت ويشمل (مدقق حسابات- مدقق داخلي- مجلس الإدارة- المستثمرين).

جدول رقم (١)
مجتمع البحث الدراسة

بيان	مدقق حسابات	مدقق داخلي	مجلس الإدارة	المستثمرين
المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق	١٦	١١	١٩	٤٦
مكتب الأحمد وشركاه	١٢	٦	١٥	٣٢
مركز الكويت لتدقيق الحسابات	١٢	٨	١٦	٣٦
المكتب الفني لتدقيق الحسابات	٨	١٠	١٥	٣٣
المركز القانوني لتدقيق الحسابات	٩	٧	١٤	٣٥
مكتب المحاسبون المتحدون	٧	٩	٢٠	٣٨
مكتب أصول تدقيق الحسابات	١٠	١٤	١٨	٣٥
مكتب أركان لتدقيق الحسابات	١٣	١٥	١٦	٣١
مكتب المركز المحاسبي لتدقيق الحسابات	١٤	١٢	١٥	٣٠
المستشار القانوني لتدقيق الحسابات	١٢	١١	١٣	٤٠
الاجمالي	١١٣	١٠٣	١٦١	٣٥٦

المصدر: تقرير ديوان المحاسبة الكويتي وجهاز المراقبين الماليين، (٢٠٢٠).
عينة الدراسة:

قام الباحث باختيار عينة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق وتكونت عينة الدراسة من خمس مكاتب للتدقيق بناء على حجم مكتب التدقيق وسمعة مكتب التدقيق.

جدول رقم (٢)
عينة الدراسة

بيان	مدقق حسابات	مدقق داخلي	مجلس الإدارة	المستثمرين
المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق	١٦	١١	١٩	٤٦

٣٢	١٥	٦	١٢	مكتب الأحمد وشركاه
٣٦	١٦	٨	١٢	مركز الكويت لتدقيق الحسابات
٣٣	١٥	١٠	٨	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٣٥	١٤	٧	٩	المركز القانوني لتدقيق الحسابات

المصدر: تقرير ديوان المحاسبة الكويتي وجهاز المراقبين الماليين، (٢٠٢٠)

مبررات اختيار العينة:

- ١- كبر حجم هذه المكاتب.
- ٢- لديهم تراخيص بمزاولة المهنة بصورة منتظمة.
- ٣- السمعة الجيدة لهذه المكاتب.
- ٤- استحوذواهم على أكبر عدد من العملاء.

ثانياً : الدراسة النظرية:

مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الحسابات:

ورد بشأن مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الحسابات عدة تعريفات، حيث يرى البعض بأن المراجعين المتخصصين صناعياً بأنهم المراجعين الذين لديهم ممارسة مهنية كبيرة خاصة بقطاعات معينة. (Owhoso et. al., 2002, p.884)

وعرف آخر المراجعين المتخصصين صناعياً بأنهم هؤلاء الأفراد المعينين من قبل مكاتب المراجعة لمراجعة عملاء قطاع أو صناعة معينة، ويكونون من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع أو تلك الصناعة (Jacqueline. et.al., 2006, p.312)

ويرى آخر بأن التخصص الصناعي للمدقق الحسابات هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. (أمال محمد عوض، ٢٠٠٦، ص ١٨٣).

ويرى آخر التخصص الصناعي للمراجع بأنه تخصص المراجع في قطاع معين من الأنشطة الاقتصادية لكي يقوم بعملية المراجعة بدقة وسهولة. (بشير بكري، ٢٠١٨، ص ٧٤٩)

وبتحليل التعريفات السابقة، يرى الباحث أنها توضح لتوصيف المراجع المتخصص بأنه:

- ١- يقوم بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد.
- ٢- يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة والدراسة العملية بمهام عملية المراجعة.
- ٣- يرتبط بوجود ممارسة مستمرة بشأن قطاعات معينة.

ومما سبق يتضح أن مفهوم التخصص الصناعي يرتبط بالخبرة المهنية المتخصصة، حيث قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، وأن يكون المراجع لديه معرفة وخبرة مهنية بقطاع معين بالتعلم أو بالممارسة المهنية.

وبالتالي فإن الهدف من اتجاه المراجعين وشركات المراجعة نحو تركيز أنشطتها على أساس من التخصص الصناعي للسعي نحو تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية، وزيادة درجة ثقة مدقق الحسابات في أدائه بما ينعكس في النهاية على جودة ودقة عملية المراجعة. (محمد السيد محمد الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٥)

ويتضح من ذلك أن التخصص الصناعي للمدقق الحسابات يساعد على أداء خدمات المراجعة بكفاءة عالية وزيادة درجة الثقة في المراجع عند أدائه لعملية المراجعة وذلك لإلمامه بصورة كافية بقطاع

العميل محل المراجعة، وكل ذلك يعود بالنفع على المهنة وعلى المراجعين وكذلك يساعد على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة حيث أن أداء المراجعة المشتركة من خلال مراجعين متخصصين في الصناعة يحسن من جودة أداء عملية المراجعة وذلك من خلال الاستفادة من مزايا التخصص الصناعي للمدقق الحسابات.

أهمية التخصص الصناعي للمدقق الحسابات:

تتمثل أهمية التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في النقاط التالية:

- ١- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر بمعايير المحاسبة والمراجعة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمة للعملاء العاملين بها، وكذلك تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة.
- ٢- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وما ينتج عن ذلك من تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
- ٣- يعزز التخصص الصناعي من سمعة مكاتب المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية وفي نفس الوقت يمكنها أيضاً من توسيع نطاق خدماتها، حيث ينتج عن التخصص الصناعي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من التأكيد ويرتقي بكفاءة المراجعة.
- ٤- توزيع تكاليف التدريب الخاصة بصناعة معينة على مجموعة عملاء أكبر من جانب المؤسسات المتخصصة. (أحمد زكي حسين متولي، ٢٠٠٦م، ص ١٧٧)
- ٥- أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة يساعد بشكل كبير على أداء كل أجزاء عملية المراجعة على الوجه الأكمل. (جمال سعد خطاب، ٢٠١٣، ص ٣٠٨).
- ٦- إكساب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بالمراجع غير المتخصص. (عبد الرحمن محمد سليمان، ٢٠١٨، ص ١٨)

مداخل قياس التخصص الصناعي لمدققي الحسابات:

نظراً لطبيعة التخصص الصناعي للمراجع التي تجعل من قياسه بشكل مباشر عملية صعبة حيث لا بد من استخدام بديل آخر حتى تتمكن من قياسه لأن التخصص يعتمد على خبرة المراجع بقطاع معين وكلما زادت هذه الخبرة زاد تخصص المراجع في هذا القطاع، وتتبع الدراسات السابقة التي قامت بقياس التخصص الصناعي نجد أن هناك عدة مداخل لقياس التخصص الصناعي، وهو ما يفسر اختلاف نتائج هذه الدراسات، بالإضافة إلى أن تخصص المراجع يختلف باختلاف البيئة المطبق فيها، وباختلاف الاتساع الجغرافي الذي يتم قياسه فيه، فالتخصص على مستوى المدينة يختلف عن التخصص على المستوى المحلي ويختلف عن التخصص على المستوى العالمي.

ولقد اعتمدت الدراسات على ثلاث مداخل رئيسية بشكل عام لقياس تخصص المراجع، المدخل الأول: هو مدخل الحصة السوقية Market Share approach، والمدخل الثاني: هو مدخل حصة المحفظة Portfolio share Approach، والمدخل الثالث: هو مدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted market share Approach وهو خليط من المدخلين السابقين.

المدخل الأول: مدخل الحصة السوقية:

يعتمد هذا المدخل في تحديد التخصص الصناعي للمراجع على مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في قطاع صناعة أو خدمة معينة، فالمراجع الذي يسيطر على حصة سوقية أكبر في صناعة محددة يعتبر الأكثر امتلاكاً للمعارف والخبرات بهذه الصناعة، وبالتالي فإن السيطرة والتركيز في صناعة محددة وتوجيه الاستثمارات لتنمية المهارات والأساليب لمراجعة هذه الصناعة هما الأساس لتحديد مدى التخصص من عدمه، ويحصل المراجع على الحصة السوقية عن طريق تقديم خدمات المراجعة بأقل أو بجودة أعلى. (Krishnan, 2003, Neal & Riley, 2004) وتوجد عدة أساليب لتحديد الحصة السوقية وتمثل فيما يلي:

الأسلوب الأول: يعتمد على مبيعات عملاء المراجعة في حساب الحصة السوقية كما يلي:

مجموع مبيعات العملاء لدى المراجع بصناعة معينة

إجمالي مبيعات عملاء الصناعة

والاستخدم (Chen et al., 2005) الجذر التربيعي للمعادلة في حساب الحصة السوقية للمراجع.

الأسلوب الثاني: يعتمد على أصول عملاء المراجعة في حساب الحصة السوقية كما يلي:

مجموع أصول العملاء لدى المراجع بصناعة محددة

إجمالي أتعاب عملاء المراجعة داخل الصناعة

الأسلوب الثالث: يعتمد على أتعاب المراجعة في حساب الحصة السوقية كما يلي:

مجموع أتعاب العملاء لدى المراجع بصناعة محددة

إجمالي أتعاب عملاء المراجعة داخل الصناعة

الأسلوب الرابع: يعتمد على عدد عملاء المراجعة في حساب الحصة السوقية كما يلي:

عدد العملاء لدى المراجع بصناعة محددة

إجمالي عدد عملاء المراجعة داخل الصناعة

ويصعب تطبيق الأسلوب الثالث أن مكاتب المراجعة لا تفصح عن أتعابها، ويتحقق التخصص عندما يوجد اختلاف في الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة داخل نفس الصناع، حيث يرى (Krishnan, 2003) أن هذه النسبة يجب ألا تقل عن ١٥٪ في صناعة محددة، كما أن هذه النسبة يجب أن تكون ٢٠٪ وأخيراً حددها (Schauer, 2002) بـ ٢٥٪ من صناعة محددة، وبالتالي فإن الدراسات السابقة توصلت إلى أن هذه النسبة تقع بين ١٠٪ و ٢٥٪ لكي يتم اعتبار المراجع متخصصاً صناعياً.

(أ) مقياس الحصة السوقية:

يقوم هذا المدخل على أساس التميز في نشاط معين بين مراجعي الحسابات المنافسين، حيث يستطيع مراجع الحسابات أن يميز نفسه عن منافسيه وفقاً للحصة السوقية الخاصة به من خلال هذا النشاط، فالمراجع الذي يمتلك حصة سوقية أكبر في نشاط ما، يعتبر هو الأكثر امتلاكاً للخبرة والمعرفة في ذلك النشاط (منى حلمي، ٢٠١٣)، وطبقاً لهذا المدخل هناك عدة مقاييس مستخدمة لقياس التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة، من أهمها:

١- الحصة السوقية على أساس الأتعاب:

يعتبر مقياس الحصة السوقية على أساس الأتعاب من أهم المقاييس التي تستخدم لتحديد الحصة السوقية لمؤسسة المراجعة، ويتمثل هذا المقياس في نسبة أتعاب المراجعة التي تحصل عليها مؤسسة المراجعة من صناعة معينة إلى إجمالي الأتعاب التي تسدها جميع الشركات العاملة في تلك الصناعة ونظراً لصعوبة توافر المعلومات الخاصة بأتعاب عملية المراجعة، فإن معظم الدراسات قامت باستخدام مؤشرات أخرى تعكس الأتعاب، فقد أوضحت دراسة (صبرى توفيق، ٢٠١٥) كيفية قياس الحصة السوقية لمؤسسة المراجعة من خلال المؤشرات التي تستخدم أتعاب المراجعة كالتالي:

- حصة السوق في الصناعة المتخصصة = إجمالي أصول عملاء مراجعة الحسابات في صناعة معينة إلى إجمالي أصول الصناعة نفسها.
- حصة السوق في الصناعة المتخصصة = إجمالي الجذر التريبيعي لأصول عملاء مراجع الحسابات في صناعة معينة إجمالي الجذر التريبيعي لأصول الصناعة نفسها.
- حصة السوق في الصناعة المتخصصة = إجمالي مبيعات عملاء مراجع الحسابات في صناعة معينة إلى إجمالي مبيعات الصناعة نفسها.

وقد اختلفت الدراسات حول النسب التي عندها يتم اعتبار مؤسسة المراجعة متخصصة بالصناعة، أن مؤسسة المراجعة تعتبر متخصصة في صناعة معينة عند استحوادها على ١٠٪ من الحصة السوقية في حين حددتها دراسة (Carcello & Nagy, 2004) بنسبة ٢٠٪ على الأقل وأن مؤسسة المراجعة تكون متخصصة عندما تكون ضمن أكبر ٣ مؤسسات في تقديم خدمة مراجعة تلك الصناعة من حيث الحصة السوقية.

٢- الحصة السوقية على أساس العملاء:

وفقاً لهذا المقياس تتحدد الحصة السوقية على أساس نسبة عدد العملاء لمؤسسة المراجعة في صناعة معينة إلى إجمالي عدد العملاء في نفس الصناعة كما أ، نسبة ١٠٪ بأنها النسبة التي يتم عندها اعتبار مؤسسة المراجعة متخصصة صناعياً، أن الحد الأدنى للتخصص أن تستحوذ مؤسسة المراجعة على ٢٥٪ على الأقل من الحصة السوقية، في حين ترى دراسة (Balsam et al., 2003) أن مؤسسة المراجعة تعتبر متخصصة إذا كانت تراجع أكبر عدد من المنشآت العاملة بالصناعة.

مزايا مدخل الحصة السوقية:

- ١- يعتبر مقياس الحصة السوقية هو الأكثر ملاءمة، على افتراض أن الخبرة الصناعية المتخصصة تأتي من خلال تكرار العمل في ظروف متشابهة، وبالتالي فإنه كلما زاد حجم العمل في نشاط معين فإن الخبرة بهذا النشاط تزيد (Balsam et al., 2003)
 - ٢- يعتبر مقياس الحصة السوقية هو المقياس الأنسب لقياس التخصص الصناعي، حيث إن العملاء عادة ما ينظرون إلى المراجع الذي يراجع أكبر عدد من الشركات في الصناعة التي ينتمون إليها على أنه متخصص في تلك الصناعة.
- وعلى الرغم من أن مدخل الحصة السوقية هو المدخل المسيطر على معظم الدراسات البحثية لقياس التخصص الصناعي إلا أنه يؤخذ عليه ما يلي (Neal & Riley, 2004):
- ١- قد يؤدي التخصص في صناعة معينة إلى انخفاض عائد مؤسسة المراجعة نتيجة التخصص في صناعة معينة دون غيرها.
 - ٢- قد يتطلب هذا النوع من التخصص مبالغ كبيرة في سبيل تطوير المهارات المتعلقة بالصناعة محل التخصص.

(ب) مقياس حصة المحفظة:

يعتبر مقياس حصة المحفظة أحد الإستراتيجيات المهمة لقياس التخصص في مؤسسة المراجعة، حيث إن هذا المقياس يقسم العملاء والأتعاب التي تحصل عليها مؤسسة المراجعة حسب الصناعات التي

يزاولها مراجعو الحسابات داخل مؤسسة المراجعة، وبالتالي يمكن معرفة أكثر الأنشطة أهمية في مؤسسة المراجعة (صبرى توفيق، ٢٠١٥)، ويمكن أن يقاس التخصص وفقاً لهذا المدخل من خلال المقاييس التالية:

١- حصة المحفظة على أساس الأتعاب:

يفترض هذا المقياس أنه بمجرد تحديد نسبة الأتعاب أو الأتعاب المقدرة لمؤسسة المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي الأتعاب المكتسبة من مراجعة كل الأنشطة التي تخدمها المؤسسة نفسها، فإنه يمكن تحديد مدى تخصص تلك المؤسسة، ووفقاً لهذا المقياس يمكن القول:

• إن نسبة التخصص لمؤسسة المراجعة في صناعة معينة =

(الأتعاب التي تحصل عليها مؤسسة المراجعة من العملاء الذين ينتمون إلى صناعة معينة / إجمالي الأتعاب التي يدفعها العملاء في نفس مؤسسة المراجعة) × ١٠٠

وبناء على هذا المقياس فكلما زادت نسبة الإيراد الذي تحصل عليه مؤسسة المراجعة في تلك الصناعة إلى إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات المراجعة ككل تعتبر مؤسسة المراجعة متخصصة في تلك الصناعة (صبرى توفيق، ٢٠١٥)، ونظراً لعدم توافر المعلومات الخاصة بالأتعاب، فإن معظم الدراسات استخدمت مبيعات العملاء أو حجم أصولهم أو الجذر التريبيعي لتلك الأصول كأساس لتقدير الأتعاب.

٢- حصة المحفظة على أساس العملاء:

من أهم الدراسات التي استخدمت هذا المقياس دراسة (Balsam et al., 2003) حيث يتمثل هذا المقياس في نسبة عدد عملاء مؤسسة المراجعة في صناعة معينة إلى إجمالي عدد عملاء المؤسسة في الصناعات المختلفة، ووفقاً لهذا المقياس يمكن القول:

• إن نسبة التخصص في صناعة معينة =

(عدد العملاء في مؤسسة المراجعة الذين ينتمون لصناعة معينة/ إجمالي عدد العملاء في مؤسسة المراجعة في إجمالي الصناعات) × ١٠٠

وبناء على هذا المقياس كلما زادت هذه النسبة فإنها تعني أن مؤسسة المراجعة متخصصة في تلك الصناعة، وذلك لانتماء عدد كبير من عملائها إلى تلك الصناعة (صبرى توفيق، ٢٠١٥).

مزايا مقياس حصة المحفظة:

١- مقياس المحفظة هو الأفضل لأنه الأكثر تعبيراً عن زعم المراجع أو إعلانه بأنه متخصص (Gramling & Stone, 2001)

٢- مقياس المحفظة أكثر دقة من مقياس الحصة السوقية عند قياس الخبرة الصناعية المتخصصة، حيث وجدت دراسة (Krishnan, 2001) أن الأنشطة التي يعتبر فيها مراجع متخصصاً وفقاً لمقياس محفظة المراجع يكون أيضاً متخصصاً فيها وفقاً لمقياس الحصة السوقية، ولكن العكس ليس صحيحاً.

وعلى الرغم من مزايا مقياس حصة المحفظة إلا أنه يؤخذ عليه ما يلي (Neal & Riley, 2004):

١- لا يعكس الجهد المبذول من قبل مراجع الحسابات في سبيل تنمية مهارات وخبرات مراجعة نشاط معين، بالإضافة إلى أن مؤسسات المراجعة الكبرى والتي تقوم بمراجعة عدة أنشطة مختلفة لا تستطيع تحديد تخصصها.

٢- عند خروج مراجعي الحسابات من الموضوعات الأكثر تخصصاً إلى مجال خدمات أخرى غير متخصص فيها، فإن مراجعي الحسابات ذوي الخبرات العالية والأقل خبرة تنخفض قدرتهم على اكتشاف الغش في القوائم المالية.

ج) مقياس الحصة السوقية المرجحة:

يقوم هذا المدخل على الجمع بين مقياس الحصة السوقية ومقياس حصة المحفظة، حيث يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبية وهو حصة المحفظة، ثم يتم مقارنتها بالحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة، وهي الحد الذي يجب أن تحصل عليه مؤسسة المراجعة حتى يتم اعتبارها مؤسسة متخصصة، ويتم حساب النسبة الفعلية لتخصص المراجع وفقاً لهذا المقياس كالتالي:

- النسبة المرجحة لحصة المراجع السوقية في نشاط معين = نسبة حصة المراجع السوقية في النشاط × نسبة النشاط إلى باقي الأنشطة التي تكون محفظة المراجع.

ووفقاً لهذا المقياس فإن نسبة ٢٠٪ هي النسبة التي يمكن عندها اعتبار مؤسسة المراجعة متخصصة في مراجعة نشاط معين (Neal & Riley, 2004)

ويمتاز هذا المقياس بالموضوعية أكثر من استخدام كل من مقياس الحصة السوقية أو مقياس محفظة المراجع بصورة منفردة، كما يتلافى هذا المقياس مشكلة التحيز تجاه التصنيف الدائم لمؤسسات المراجعة الكبرى كمتخصصين بسبب امتلاكهم حصصاً سوقية عالية في سوق نشاط العميل، كما يتيح الفرصة أمام المكاتب الصغيرة للظهور كمتخصص في النشاط إذا ما كان لديهم استثمارات كبيرة نسبياً في ذلك النشاط مقارنة بالأنشطة التي تتكون منها محفظة هذه المكاتب الصغيرة (أحمد محمد، ٢٠١٠).

ويرى الباحث صعوبة استخدام تلك المقاييس في الواقع العملي، لذلك قام الباحث باستخدام مقياس الخبرة في الدراسة العملية كدليل على تخصص المراجع في قطاع معين، وقد اعتبرت الباحث المراجعين محل الدراسة متخصصين نظراً لمراجعتهم للقطاع محل التجربة خلال الفترة من (٣-٥) سنوات، ويؤيد ذلك دراسة (Bedard & Biggs, 1991)، فهي ترى أن المراجعين الذين قضوا (٥٠٪) أو أكثر من أوقاتهم خلال الفترة من (٣-٥) سنوات في مراجعة قطاع معين فإنه يعتبر متخصصاً فيه.

المدخل الثاني: مدخل حصة المحفظة

يرى (Neal & Riley, 2004) أنه يمكن معرفة التخصص الصناعي للمراجع من خلال معرفة إلى أي قطاع تنتمي النسبة الأكبر في محفظة دخول المراجع، حيث إن هذا القطاع صاحب الحصة الأكبر هو القطاع الذي قام المراجع بتطوير معرفته وزيادة حجم استثماراته لتطوير أساليب وأدوات المراجعة المتعلقة بهذا القطاع، ووفقاً لهذا المدخل فإن المراجعين المتخصصين صناعياً هم الذين يحققون أكبر دخل من هذا القطاع، وترى (عوض، ٢٠٠٦) أن مدخل حصة المحفظة يأخذ التوزيع النسبي لعمليات المراجعة والأتعاب المرتبطة بها التي يتقاضاها المراجع بين العديد من القطاعات.

ويتم حساب نسبة خصص المراجع وفقاً لمدخل حصة المحفظة بالمعادلة التالية:

$$\text{محفظة المراجع} = \frac{\text{إجمالي أتعاب مكتب المراجعة في قطاع واحد}}{\text{إجمالي أتعاب عملاء المكتب في جميع القطاعات}}$$

المدخل الثالث: مدخل الحصة السوقية المرجحة

نظراً لعيوب المدخلين السابقين في قياس التخصص الصناعي للمراجع فقد قام (Neal & Riley, 2004) باقتراح مقياس جديد لإيجاد علاقة تكاملية بين المدخلين السابقين ولتلافي عيوب كل منهما، وذلك كما يأتي:

النسبة المرجحة لحصة المراجع السوقية =

نسبة الحصة السوقية للمراجع في القطاع × نسبة قطاع التخصص في محفظة المراجع

التخصص الصناعي ومخاطر بيئة أعمال المراجعة:

يمكن تعريف مخاطر بيئة أعمال المراجعة Audit business risk على أنها " المخاطر التي تنتج بسبب فشل المراجع في تنفيذ ارتباطات المراجعة، مما يؤدي إلى تعرضه إلى خسارة سمعته المهنية والدعاوي القضائية، بالإضافة إلى الخسائر التي قد تنتج بسبب زيادة تكاليف تلك الارتباطات عن الأتعاب المحصلة منها (Bell et al, 2002)" وتعتبر مخاطر بيئة أعمال المراجعة بمثابة دالة في كل من مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة Client's business risk ومخاطر المراجعة Audit risk حيث يقصد بمخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة " المخاطر الناتجة عن حالات مهمة، أو أحداث، أو ظروف، أو تصرفات، والتي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة الشركة محل المراجعة على تنفيذ إستراتيجياتها وتحقيق أهدافها (Whitworth and Lambert, 2014.)" بينما يقصد بمخاطر المراجعة " المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة إبداء رأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري (معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠)".

ومما هو جدير بالذكر أن قرار قبول أو رفض ارتباط المراجعة بمثابة الخطوة الأولى التي يعتمد عليها المراجع في الحد من كل من مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة ومخاطر المراجعة ومن ثم الحد من مخاطر بيئة أعمال المراجعة. ولهذا قدمت معايير المراجعة الدولية مجموعة من الإرشادات المهنية (على سبيل المثال معيار المراجعة الدولي رقم (٢١٠)، ورقم (٣١٥)، والتي تمكن المراجع من الربط بين الثلاثة أنواع من المخاطر معاً، عند اتخاذ القرار الخاص بقبول أو رفض ارتباط المراجعة، ولكنها لم تحدد كيفية اتخاذ هذا القرار؟ وفي هذا الصدد يلعب التخصص الصناعي للمراجع دوراً جوهرياً في تحسين عملية تكوين وإصدار الأحكام المهنية الخاصة بتقدير كل من مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة ومخاطر المراجعة مما ينعكس بأثره الإيجابي على تحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرار الخاص بقبول أو رفض ارتباطات المراجعة ومن ثم نتائج هذه الارتباطات، حيث تمر عملية اتخاذ قرار الخاص بقبول أو رفض ارتباطات المراجعة ومن ثم نتائج هذه الارتباطات. حيث تمر عملية اتخاذ قرار قبول ارتباط المراجعة أو رفضه بمرحلتين رئيسيتين حيث تتمثل المرحلة الأولى منها في جمع معلومات عن المخاطر المحيطة بارتباط المراجعة والتي تتضمن كل من مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة ومخاطر المراجعة، والتي يحصل عليها المراجع من ثلاثة مصادر رئيسية وهي خبرته السابقة والمعلومات المنشورة عن ومناقشة العميل بينما تتضمن المرحلة الثانية قيام المراجع بتقييم المخاطر المحيطة بارتباطات المراجعة والتي تتضمن كل من مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة ومخاطر المراجعة (موسى، فتوجه، ٢٠١٦).

ومما هو جدير بالذكر أن مخاطر بيئة أعمال الشركة محل المراجعة تنتج عن بعض الظروف والأحداث الهامة والقيود التي تؤثر سلباً على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها، وعلى الرغم من أن تلك المخاطر غالباً ما يكون لها تأثير على وجود تحريفات جوهرياً بالقوائم المالية محل المراجعة، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة أن كل خطر أعمال يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة، فعلى سبيل المثال عدم قدرة شركة هندسية على التعاقد مع عدد كافي من المهندسين يمثل مخاطر أعمال إلا أنه ليس له علاقة بتحريفات القوائم المالية محل المراجعة، ولهذا فإن المراجع المتخصص لديه القدرة على التحكم في أو الحد من مخاطر ارتباطات المراجعة من خلال دراسة وتحليل وتقييم الجوانب الإدارية والمالية للشركة محل المراجعة، وكذلك نزاهة الإدارة وطبيعية ومستوى المنافسة في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة والتشريعات والقواعد التنظيمية المرتبطة بها (معيار المراجعة الدولي رقم (٢١٠)، رقم (٣١٥)).

كذلك أكدت معايير المراجعة الدولية على أن مخاطر المراجعة من العوامل الهامة التي يجب على المراجع أن يأخذها في اعتباره عند اتخاذ القرارات المرتبطة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتكوين إصدار رأيه النهائي عن القوائم المالية محل المراجعة، كما تتطلب معايير المراجعة الدولية من المراجع ضرورة مراعاة أن تكون مخاطر المراجعة عند حدها الأدنى، والذي يمكنه من إبداء رأي سليم عن القوائم المالية

محل المراجعة. ومما هو جدير بالذكر أن مخاطر المراجعة بمثابة دالة في كل من مخاطر عدم اكتشاف Detection risk التحريفات ومخاطر التحريفات الجوهرية، والتي تتضمن كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ويقصد بالمخاطر الملازمة Inherent risk "قابلية فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب، أو إفصاح لوجود تحريف، والذي قد يكون جوهرياً إما بشكل منفرد، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، والذي لا يمكن منعه، أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة" كما تعرف مخاطر عدم الاكتشاف على أنها "عدم قدرة الإجراءات المنفذة بواسطة المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، بمعنى أنها لن تكشف التحريف الموجود، الذي قد يكون جوهرياً، سواء بمفرده، أو حال تجميعه مع تحريفات أخرى" (معياري المراجعة الدولي رقم (٢٠٠)).

ولكن تقدير مخاطر المراجعة هي مسألة حكم مهني للمراجع، أكثر من كونها مسألة قابلة للقياس الدقيق، ولهذا يلعب التخصص الصناعي دوراً محورياً في صقل الحكم المهني للمراجع عند اتخاذ قراراته المرتبطة بعملية تقييم كل من مخاطر التحريفات الجوهرية ومخاطر عدم اكتشاف التحريفات، ومن ثم تدنيه مخاطر المراجعة عند حدها الأدنى. فعلى سبيل المثال تعتبر المخاطر الملازمة مخاطر موروثه بسبب أنها عادة ما تكون ملازمة لطبيعة العنصر أو الشركة محل المراجعة أو الصناعة التي تنتمي إليها، ولا يمكن منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى الشركة محل المراجعة، ومن ثم فإن المراجع لا يستطيع التحكم فيها أو تغييرها، وعليه أن يوليها اهتماماً كبيراً عند اتخاذ القرارات المرتبطة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مثل تحديد حجم أدلة المراجعة، نظراً لتأثيرها على كفاءة وفعالية المراجعة، ومن ثم على مستوى جودة المراجعة.

مفهوم جودة عملية المراجعة:

يعتبر مفهوم جودة عملية المراجعة من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب من أهمها نسبية الجودة وإن تحديد جودة الخدمات بشكل عام أصعب منه في حالة المنتجات الملموسة، كما أن خدمة المراجعة ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها طرف واحد معين بل هي خدمة تعتمد على أطراف متعددة غير محددة وغير معروفة لدى مراقبي الحسابات أنفسهم، الأمر الذي يخلق مجالاً لتعارض مصالح هذه الأطراف وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضياً لطرف أو أكثر من هذه الأطراف قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لطرف آخر أو أطراف أخرى، وبذلك تتعقد المشكلة الخاصة بتحديد مستوى جودة خدمة المراجعة، كما اقترحت دراسة (Elena, 2012) أخرى أن جودة المراجعة هي "احتمال اكتشاف فشل عملية المراجعة ومعاقبة مراقب الحسابات، وكذلك تحفيز مراقب الحسابات على تقييد فرص تلاعب إدارة المنشأة والتي تقترب بشكل كبير من معايير المراجعة.

وجاءت دراسة (عبد الرحيم، ٢٠١٣، ص ١٧) بتعريف جودة المراجعة في ظل هذا المنظور بمدى الالتزام بمعايير المراجعة وإرشاداتها فالترام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية الخاصة به وبقواعد وآداب سلوك المهنة يجعله يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

اتفق الباحثين على انتقاد دراسة (القيومي، ٢٠١٣، ص ٢٠) في تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة بنقصه الدقة إلى حد ما، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على مراقب الحسابات، حيث أن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة حيث أنها تعتبر إحدى العوامل المؤثرة على الجودة وليس العامل الوحيد المؤثر على الجودة.

كما عرف (عيسى، ٢٠٠٨، ص ٦) مفهوم جودة عملة المراجعة إلى أنه قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية وإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراقبي الحسابات ذو جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية.

تناولت دراسة (حسين، ٢٠١٤، ص ٥٢) تعريف جودة عملية المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير والإرشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن لاحتمال اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها بما يؤدي إلى زيادة مستوى دقة المعلومات التي يوفرها مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية بما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

بينما أوضحت دراسة (سليم، ٢٠١٤، ص ٦٦) أن جودة مراجعة القوائم المالية تشير إلى تحقيق التكامل بين آليات جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وآليات جودة أداء إدارة مكتب المراجعة بهدف تعظيم ثقة الأطراف الفاعلة والمرتبطة بالمراجعة في ضوء الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات مهنة المراجعة.

وعرفت دراسة (أبوسمهدانة، ٢٠١٥، ص ٦٨) مفهوم جودة المراجعة يعني التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراقب الحسابات بما يحقق للأطراف ذات الصلة كمستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

في حين دراسة (الحفناوي، ٢٠١٤، ص ٢٠) عرفت على أنها مفهوم متعدد الأوجه يقوم على التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية المتعارف عليها، وتوفير الثقة في القوائم المالية من خلال اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها في التوقيت المناسب، متجنباً بذلك التناقض محافظاً على استقلاله وسمعته المهنية ومضيئاً في ذات الوقت لفجوة التوقعات.

ومن خلال التحليل السابق يتضح لدى الباحثين إلى أن جودة عملية المراجعة تحقق من خلال ما

يلي: (Andrew, 2016)

- ١- التزام مراقبي الحسابات بجميع معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة ويمثل ذلك الحد الأدنى لجودة الأداء المهني.
- ٢- القيام بالإفصاح والتقرير عن كافة المخالفات والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية والتي لم تقوم الإدارة بإعطاء أي أسباب مقنعة بشأنها.
- ٣- تحقق وتلبي عملية المراجعة احتياجات ومصالح وتطلعات الأطراف المشاركة والمستفيدة من عملية المراجعة.

كما تعددت وتنوعت مفاهيم جودة عملية المراجعة دون اتفاق الباحثين على مفهوم موحد لها وذلك لأن مفهوم جودة عملية المراجعة مفهوم نسبي يختلف من طرف لآخر، وبالعرض السابق للمفاهيم المتعددة قد توصل الباحثون إلى أن جودة عملية المراجعة تعني قيام مراقب الحسابات بأداء عملية المراجعة ملتزماً بالمعايير والإرشادات المهنية المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني بما يؤدي إلى اكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية والإفصاح عنها وتخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن وتوفير المعلومات المطلوبة لكافة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة وتعزيز الثقة لديهم في عملية المراجعة.

محددات جودة عملية المراجعة:

وتعتبر عملية قياس جودة الخدمات بشكل عام، وقياس جودة خدمات المراجعة بشكل خاص أمر ليس سهلاً، فعملية مراجعة الحسابات تعتبر من الخدمات متعددة الخصائص، التي لا يمكن تحديد أو قياس جودتها مقدماً مثل جودة المنتجات الملموسة، كما أنها تتصف بالنسبة ويمكن الاختلاف حول مفهومها ونطاقها.

لذلك يعرض الباحثين لبعض محددات جودة عملية المراجعة والتي شاع استخدامها بشكل كبير كميّاس أو محدد للجودة في كثير من البلدان المتقدمة وإن اختلفت مسمياتها في أدبيات المحاسبة والمسميات هي (خصائص جودة المراجعة – عناصر جودة المراجعة – مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة –

المتغيرات المؤثرة على جودة المراجعة- مقاييس جودة المراجعة محددات جودة المراجعة). وفيما يلي أهم تلك المحددات:

١- طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل.

٢- حجم مكتب المراجعة.

(أ) طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل:

تمثل مدة ارتباط مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة (أي أن عدد السنوات التي يقوم مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة) أهمية خاصة حيث نال اهتمام عدد من الباحثين، باعتباره أحد العوامل المحددة لجودة عملية المراجعة.

فهناك وجهه نظر توضيح أن هناك مزاعم بأن طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل لها منافع تعود على مراقب الحسابات والعميل، وحيث يكتسب مراقب الحسابات معلومات خاصة عن العميل، والتي تساعد مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، ويمكن لمراقبي الحسابات التعرف على مناطق المشاكل وإيجاد الحلول المناسبة بصورة أسرع، ويصبح لدى مراقبي الحسابات ذوي الخبرة قدرة أعلى على اكتشاف وتحديد مشاكل المراجعة، كما أن تكلفة المراجعة تصبح أقل مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل، وبالتالي يحقق مراقب الحسابات عوائد إضافية نتيجة تراكم المعلومات عن نشاط العميل ونظامه المحاسبي. كما يتمكن مراقب الحسابات من تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى غير خدمات المراجعة. (عثمان، ٢٠١٣، ص ٤٤).

أما وجهة نظر الأخرى توضح أن استمرار مراقب الحسابات في مراجعة عميل لفترة طويلة يؤثر على استقلاله، حيث عندما قامت فضيحة الإفلاس لدى كبرى شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (INRON) وشركة (World Com) وغيرها وما ترتب عليه من انهيار واحدة من أكبر شركات المراجعة في العالم وهي شركة (آرثر أندرسون)، مما أدى إلى وجود أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وازدادت معه المطالبة بضرورة إعادة تنظيم هذه المهنة لتعزيز موضوعية واستقلال مراقب الحسابات. ومن بين تلك الآراء مطالبة البعض بضرورة تحديد مدة قصوى لبقاء مراقب الحسابات مراجعاً لحسابات الشركة الذي تعاقده على فحص حساباتها وبعدها تلتزم الشركة بتغييره بمراقب آخر، وذلك اعتبار أن طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة تهدد استقلاله فتقيد تلك العلاقة بفترة زمنية محددة يؤدي إلى تعزيز موضوعيته واستقلاله. (صباح، ٢٠١٤، ص ٣٧٣)

فالرأي الأول ينظر إلى أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المراجعة:

التي تتطلب من المراقب معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلة تكاليفها لأن العميل يعتبر مراقب الحسابات القديم أكثر قيمة بالنسبة له وعليه سيكون مكتب المراجعة أقل اعتماداً على العميل وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه وأن عمل مراقب الحسابات لسنوات لدى عميل واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة العميل وفي مقارنة نتائج السنوات المالية وهذا ينعكس على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات الشركة (النيهوم، ٢٠١٥، ص ٦٨)

ومن المزايا المترتبة على طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل أنه يؤدي إلى إمكانية الاستفادة من المعلومات المكتسبة عن العميل، وهذا له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، وأيضاً فإن معظم الأعمال اليوم معقدة بسبب عوامل كثيرة مثل الحجم والتكنولوجيا والانتشار الجغرافي، وهذا يعني أن مراقبي الحسابات في حاجة لمزيد من الوقت للوصول إلى فهم أفضل عن أعمال العميل وعملياته. ويتأكد هذا في الصناعة المتخصصة، والتي يحتاج مراقب الحسابات فيها إلى معلومات تفصيلية لزيادة القدر على التعرف على مناطق خطر المراجعة (عثمان، ٢٠١٣، ص ٧١)

أما الرأي الثاني فيرى أن طول فترة الارتباط مع العميل يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية مراقب الحسابات وبالتالي تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث أن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة

الشخصية مع العميل الأمر الذي يجعل مراقب الحسابات يتغاضي بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المراجعة وتهديد استقلال مراقب الحسابات ونزاهته.

والجدير بالذكر أيضاً عند تغيير مراقب الحسابات تكون فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل ليست طويلة بصورة كافية، حيث أن معظم الأعمال الحديثة كبيرة ومعقدة فإن قصر فترة التعاقد لا يعطي لمنشأة المراجعة الوقت الكافي للحصول على فهم شامل للمنشأة محل المراجعة ونقل مخاطر المراجعة حينما يصبح مراقب الحسابات أكثر فهماً لأعمال الشركة، ودخول منشأة المراجعة في دورة تعلم جديدة كل ٦ سنوات يؤدي إلى زيادة مشاكل المراجعة (عثمان، ٢٠١٣، ص ٤٧)

ويتضح لدى الباحث من خلال ما سبق أن مراقبي الحسابات لديهم الدوافع الكافية للحفاظ على استقلالهم، وذلك من أجل الحفاظ على سمعتهم، وتقادي الدعوي القضائية، كما أن طبيعة عمل مراقب الحسابات يتطلب أن يكون قريب من العميل، وهذا القرب ربما يؤثر على مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات، ولكن قواعد التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات لن تحل المشاكل الناتجة عن التواطؤ بين مراقب الحسابات والمديرين، ولن تجعل مراقبي الحسابات أكثر استقلالاً، وهذا التواطؤ لا يحدث في ظل العلاقات طويلة الأجل فقط، ولكن ربما يحدث أيضاً في السنوات الأولى من العلاقة بين المديرين ومراقبي الحسابات ومن خلال ذلك فإن تغيير مراقب الحسابات لا يكون الحل الأفضل لمشكلة التواطؤ مع إدارة المنشأة.

ب- حجم مكتب منشأة المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المقاييس البديلة لتقييم جودة عملية المراجعة بل واحد من تلك المؤشرات الهامة المرتبطة بعملية قياسها.

وقد قامت بعض الدراسات حديثاً بتقسيم مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة الحجم ومتوسطة الحجم وصغيرة الحجم، حيث يوجد خلاف بين العديد من الدراسات البحثية حول وضع معايير يتم أساسها تمييز مكاتب المراجعة وتحديد حجمها، فقد ذهبت بعض الدراسات إلى تحديد حجم المكتب وفقاً لعدد العملاء والبعض الآخر وفقاً لأتعاب عملية المراجعة وهناك من قام بتحديدده وفقاً لعدد العاملين في مكتب المراجعة وغيرهم. وقد حددت دراسة (الفيومي، ٢٠١٣، ص ٨٨) مجموعة من المعايير التي يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة وهي:

- ١- عدد عملاء مكتب المراجعة.
 - ٢- حجم العملاء ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة.
 - ٣- عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة.
 - ٤- عدد الشركاء في مكتب المراجعة.
 - ٥- عدد الفروع لمكتب المراجعة سواء المحلية والدولية.
 - ٦- قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة من السوق.
 - ٧- الارتباط بأحد المكاتب العالمية في المراجعة.
 - ٨- وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة.
- وقد حددت تلك الدراسة أن أفضل المقاييس المستخدمة لتحديد حجم المكتب هو قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة السوق.

لقد أكدت دراسة (النيهوم، ٢٠١٥، ص ٦٧) على أنه يوجد علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة متمثلة بعد مراقبي الحسابات العاملين بالمكتب وجودة المراجعة وأن ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة على جودة المراجعة بشكل كبير، ومع ذلك فإن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط الجودة بالمكاتب الصغيرة لأن قلة عدد العملاء يمكن أن يعود لأسباب مختلفة من ضمنها حرص مكتب المراجعة على اختيار وقبول العملاء الجدد وحرصه البالغ على سمعته وشهرته من أياً شائبة تشوبها.

وأشارت دراسة (الحنفاوي، ٢٠١٤، ص ١٢٥) أن مكتب المراجعة كلما كان كبيراً، كلما كان أكثر قدرة على أداء عملية المراجعة بجودة أعلى، نظراً لتوافر الإمكانيات البشرية والفنية اللازمة، وزيادة إيرادات هذه المكاتب لزيادة عملائها مما يمكنها من تحسين الوسائل والأساليب الفنية في المراجعة، فضلاً عن قدرتها على تدريب مراقبي الحسابات بما هو متوافر لديها من إمكانيات، والتزامها بتطبيق المعايير المهنية للحفاظ على السمعة المهنية والاستقلال، وقدرتها على مقاومة ضغوط العميل، خاصة في ظروف المنافسة الشديدة الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة، ويتمثل ارتباطهم بأحد المكاتب العالمية عامل جديد محفز على تحرى جودة المراجعة بصفة مستمرة.

وتوصلت دراسة (سليم، ٢٠١٤، ص ٧٩) إلى أن حجم المكتب ذو تأثير إيجابي على درجة كفاءة وفاعلية أداء المهام بالمكتب ومن ثم تحقيق الجودة وذلك من الناحية الجوهرية، حيث لا تتمكن المكاتب الصغيرة بما يتاح لها من إمكانيات مادية وبشرية محدودة في أن تقدم الجهد والوقت والإنفاق الذي تقدمه المكاتب الكبرى، وهو الأمر الذي يجب ألا يجعلنا نغفل سعى المكاتب الصغيرة نحو تقديم أفضل ما لديها من أداءات للوفاء بمتطلبات المراجعة.

وقد أشارت دراسة (عمارة، ٢٠١٤، ص ١٠) أن السبب وراء تأثير عامل الحجم على جودة المراجعة يرجع في جانب كبير منه إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد نسبياً إذا تم مقارنتها بمكاتب المراجعة الصغيرة، هذه الموارد تمكنها من وضع خطط فعالة وبرامج منتظمة لضمان وتحسين كفاءة وجدارة مراقبي الحسابات والحفاظ على استقلاليتهم، وبالتالي ضمان مستوى مرتفع لجودة المراجعة عن غيرها من المكاتب صغيرة الحجم. مما يشجع المكاتب الكبيرة على الإنفاق على جودة المراجعة وتحسينها وتفهم مستخدمي القوائم المالية على اختلاف أنواعهم لدور المراجعة في المجتمع ووعيهم الكامل بأهمية جودة المراجعة كأداة لزيادة الثقة في القوائم المالية وتقليل مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، الأمر الذي يولد في النهاية طلباً قوياً على خدمات المراجعة ذات الجودة المرتفعة.

وبناء على ما سبق يستنتج الباحثون وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة حيث إنه عندما يكون حجم المكتب كبير يتمتع بإمكانيات عالية من حيث الموارد البشرية ووسائل تكنولوجيا المعلومات التي تمكنهم من تقديم خدمات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة وبدرجة عالية من الاستفادة باقتصاديات الحجم عن غيرها من المكاتب صغيرة الحجم، وأيضاً مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بشهرة وسمعة جيدة تجعلها حريصة على استمرار تلك الشهرة والسمعة وتنميتها وذلك بتقديم خدمات مراجعة ذات مستوى جودة عالية.

دور التخصص الصناعي في تضيق فجوة الجودة القائمة في مهنة المراجعة:

يلعب التخصص الصناعي للمراجع دوراً هاماً في تضيق فجوة الجودة بين المراجع وأصحاب المصالح ولتوضيح هذا الدور يتم عرض النقاط الآتية:

أولاً: مسببات فجوة الجودة في مهنة المراجعة الخارجية.

ثانياً: دور التخصص الصناعي في مواجهة وتضيق هذه الفجوة.

أ- مسببات فجوة الجودة في مهنة المراجعة الخارجية:

هناك عدة أسباب تؤدي إلى حدوث هذه الفجوة هي:

أ- مدى كفاية مسئوليات مدقق الحسابات والانتقادات الموجهة له بشأن الغش والقوائم المالية المضللة واستمرارية الشركة.

ب- نقص الكفاءة المهنية للمدقق الحسابات وانخفاض جودة أداء عملية المراجعة الخارجية.

ج- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة الخارجية.

د- عدم مسابرة التقارير المالية للتغيرات الحادثة في المجتمع.

ب- دور التخصص الصناعي للمراجع في مواجهة وتضيق هذه الفجوة:

- ١- بالنسبة للسبب الأول لحدوث الفجوة وهو مسئوليات مدقق الحسابات والانتقادات الموجهة لاداءه بشأن الغش والقوائم المضللة واستمرارية الشركة فإن مقتضيات التخصص الصناعي تدعم المراجع المتخصص إلى الجمع بين الاتجاهات الحديثة للمعايير المهنية التي تطالب المراجع بضرورة دراسة احتمالات وقوع الغش والتلاعب ومدى قدرة المنشأة على الاستمرار. كذلك فإن مدقق الحسابات المتخصص يكون لديه قدرة عالية على الإلمام بأساليب الغش وإدارة صافي الدخل المحاسبي السائد في الصناعة التي يتخصص في مراجعة أعمالها وكذلك مدى التزام المراجع المتخصص وتطبيقه لمعايير المهنية تساعد على رفع كفاءة المراجع في مواجهة إصدار قوائم مالية مضللة أو احتمال وقوع الغش.
- كذلك فإن تخصص المراجع في صناعة محددة يساعده على أن يكون ملماً بمتوسط المؤشرات المالية السائدة في تلك الصناعة، وبالتالي يمكنه تحديد مدى قدرة المنشأة التي يقوم بمراجعة أعمالها على الاستمرار في السوق.
- ٢- بالنسبة لنقص كفاءة المراجع وانخفاض جودة أداء عملية المراجعة فإن إستراتيجية التخصص الصناعي تقوم بتضييق هذه الفجوة أيضاً حيث أن المراجع المتخصص تتوافر لديه خبرات متراكمة عن القطاع الذي يتخصص فيه بداية من تخطيط عملية المراجعة وحتى تقديمه لتقريره عن عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن المراجع المتخصص لديه كفاءة عالية عن المراجع غير المتخصص مما يعني أن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى رفع كفاءة أداء عملية المراجعة الخارجية.
- ٣- بالنسبة لقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة الخارجية بالرغم من أن مواجهة هذا القصور يستلزم جهداً مشتركاً بين كل من مدقق الحسابات نفسه والهيئات المهنية المسؤولة إلا أن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي تمهد الطريق للمراجع لتحقيق الرقابة الذاتية بصورة واقعية وشفافة ويمهد الطريق للمنظمات المهنية للقيام بدورها في تقييم كفاءة الأداء المهني لأعضائها.
- ٤- بالنسبة لعدم مسايرة التقارير المالية للتغيرات الحادثة في المجتمع فإن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الحسابات تساهم بشكل فعال في مواجهة هذه الثغرة لفجوة الجودة التي تطرأ على المعايير والقوانين وكذلك المتطلبات والقواعد المهنية والقانونية المنظمة لتقرير المراجع. مما سبق يتضح أن هناك ارتباط وثيق بين تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الحسابات وبين فجوة الجودة في بيئة المراجعة الخارجية ومدى مساهمة التخصص في تضييق هذه الفجوة، وبالتالي تحقيق قدر كبير من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات التي تعتمد على التقارير التي يصدرها المراجع المتخصص، وبالتالي يترتب على ذلك تقليل المخاطر التي يمكن أن تواجه عملية المراجعة وكذلك تقليل ظاهرة المقاضاة التي يمكن أن يتعرض لها مراجع الحسابات.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية:

اختبارات الفروض

خلال هذه المرحلة سوف يتم تحليل البيانات من اجل الإجابة على التساؤلات البحثية والتي تختبر في مضمونها العلاقة بين المحاور ومدى " أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة "، في ضوء تساؤلات البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهدافه تتمثل الفروض فيما يلي:

سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

١- الفرضية الأولى: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح.

ويعتمد هذا الفرض على متغيرين هما:

- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح.
- خصائص عينة الدراسة.

الأسلوب الإحصائي المستخدم

- تم استخدام اختبار "ف" تحليل التباين احادي الاتجاه لأكثر من فئتين مستقلتين، لقياس معنوية الفروق طبقاً للمتغيرات محل الدراسة فإذا كان مستوى المعنوية اقل من (٠,٠٥) ، دل على وجود فروق ذات تأثير معنوي، وإذا كان مستوى المعنوية اكبر من (٠,٠٥) ، دل على عدم وجود فروق ذات تأثير معنوي.
وإليك نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول.

جدول رقم (٣)

اختبار "ف" تحليل التباين احادي الاتجاه لقياس معنوية الفروق بين فئات خصائص عينة الدراسة (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) لبعده " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح "

المتغيرات	التوزيع	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ف F	القرار	
						مستوى المعنوية	الدلالة
١- الوظيفة	مدقق حسابات	٥٧	٣,٥٩	٠,٣٢	٠,١٨٥	٠,٩١	غير دالة
	مدقق داخلي	٤٢	٣,٥٥	٠,٣٨			
	مستثمر	١٤١	٣,٥٢	٠,٣٧			
٢- المؤهل العلمي	بكالوريوس	١٣٢	٣,٥٥	٠,٣٨	٠,١٥٦	٠,٨٧	غير دالة
	دبلوم دراسات عليا	٦٠	٣,٥٦	٠,٣٤			
	ماجستير	٣٦	٣,٥٧	٠,٣٣			
	دكتوراه	١٢	٣,٥٠	٠,٢٧			
٣- سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	٣٢	٣,٥٠	٠,٤٢	١,٠١٨	٠,٣٨	غير دالة
	من ٥ لأقل من ١٠ سنوات	٧٣	٣,٦١	٠,٣٩			
	من ١٠ قل من ١٥ سنة	٩٩	٣,٥٢	٠,٣٢			
	أكثر من ١٥ سنة	٣٦	٤,٥٧	٠,٣٥			

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (الوظيفة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,١٨٥)، عند مستوى معنوية اكبر (٠,٠٥).

٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (المؤهل العلمي) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,١٥٦)، عند مستوى معنوية اكبر (٠,٠٥).

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (سنوات الخبرة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح) حيث بلغت قيمة "ف" (١,٠١٨)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).

اختبار الفرضية:
- يتم قبول الفرض العدمي بعدم وجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح).
-مما يدلنا على الاتفاق في الآراء حول بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح).
٢-الفرضية الثانية: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة. ويعتمد هذا الفرض على متغيرين هما:
- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة .
-خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (٤)
اختبار "ف" تحليل التباين احادي الاتجاه لقياس معنوية الفروق بين فئات خصائص عينة الدراسة لبعء " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة "

القرار	الدالة	قيمة ف F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	فئات العينة	خصائص العينة
دالة	*٠,٠٣	٣,٤٨٣	٠,٥٩	٣,٨٢	٥٧	مدقق حسابات	١- الوظيفة
			٠,٧١	٣,٦٨	٤٢	مدقق داخلي	
			٠,٦٠	٣,٩٥	١٤١	مستثمر	
غير دالة	٠,٥٠	٠,٧٨٣	٠,٦٢	٣,٨٥	١٣٢	بكالوريوس	٢- المؤهل العلمي
			٠,٦٥	٣,٨٤	٦٠	دبلوم دراسات عليا	
			٠,٥٩	٣,٩٨	٣٦	ماجستير	
			٠,٧٧	٤,٠٥	١٢	دكتوراه	
غير دالة	٠,٤٤	٠,٨٨٩	٠,٦٧	٣,٧٣	٣٢	اقل من ٥ سنوات	٣-سنوات الخبرة
			٠,٦٥	٣,٨٩	٧٣	من ٥ لأقل من ١٠ سنوات	
			٠,٦١	٣,٩٣	٩٩	من ١٠ قل من ١٥ سنة	
			٠,٦٠	٣,٨١	٣٦	أكثر من ١٥ سنة	

* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (الوظيفة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٣,٤٨٣)، عند مستوى معنوية أقل (٠,٠٥). وذلك لصالح كل من على الترتيب (مستثمر)، (مدقق حسابات)، (مدقق داخلي)، بمتوسطات حسابية (٣,٩٥)، (٣,٨٢)، (٣,٦٨).
-مما يدلنا على الاختلاف في الآراء

٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (المؤهل العلمي) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٧٨٣)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (سنوات الخبرة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٨٨٩)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).

إثبات اختبار الفرضة:

- يتم قبول الفرض الإحصائي بوجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة). في جزء من أجزائه (الوظيفة).
- مما يدلنا على الاتفاق في الآراء في كل من المؤهل العلمي، سنوات الخبرة
- ٣-الفرضية الثالثة: لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة.
- ويعتمد هذا الفرض على متغيرين هما:
- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة
- خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (٥)

اختبار "ف" تحليل التباين احادي الاتجاه لقياس معنوية الفروق بين فئات خصائص عينة الدراسة لبعء " مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة "

القرار	مستوى الدلالة	قيمة ف F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	فئات العينة	خصائص العينة
١- الوظيفة	غير دالة	٠,٢٥٤	٠,٢٤	٣,٩٢	٥٧	مدقق حسابات	
			٠,٢٥	٣,٩٤	٤٢	مدقق داخلي	
			٠,٢٣	٣,٩١	١٤١	مستثمر	
٢- المؤهل العلمي	غير دالة	٠,٩٣٦	٠,٢٣	٣,٩٠	١٣٢	بكالوريوس	
			٠,٢١	٣,٩٣	٦٠	دبلوم دراسات عليا	
			٠,٢٨	٣,٩١	٣٦	ماجستير	
			٠,١٩	٤,٠٢	١٢	دكتوراه	
٣-سنوات الخبرة	غير دالة	٠,٢٩٩	٠,٢٦	٣,٩٤	٣٢	اقل من ٥ سنوات	
			٠,٢٣	٣,٩٢	٧٣	من ٥ لأقل من ١٠ سنوات	
			٠,٢٢	٣,٩٠	٩٩	من ١٠ قل من ١٥ سنة	
			٠,٢٧	٤,٩٣	٣٦	أكثر من ١٥ سنة	

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (الوظيفة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٢٥٤)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).
- ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (المؤهل العلمي) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٩٣٦)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمتغير (سنوات الخبرة) وفقا لإجمالي بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة) حيث بلغت قيمة "ف" (٠,٢٩٩)، عند مستوى معنوية أكبر (٠,٠٥).

- إثبات الفرضية:

- يتم قبول الفرض العدمي وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة) مما يدلنا على الاتفاق في الآراء حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة).

٤- الفرضية الرابعة : قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

-تم اختبار الفرض: من خلال كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد التدريجي كما يلي:

اولا-تم اختبار الفرض: من خلال معامل ارتباط بيرسون كما يلي:

جدول رقم (٦)

مصفوفة معاملات الارتباط الخطي البسيط بين أبعاد قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

الأبعاد	١- تحسين جودة عملية المراجعة	٢- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح	٢- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح	٤- التخصص الصناعي لمدققي الحسابات
١- تحسين جودة عملية المراجعة	-	**٠,٥٩٧	**٠,٧٦٨	**٠,٨١٢
٢- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح	-	-	**٠,٤٨٢	**٠,٥٧٨
٣- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة	-	-	-	**٠,٦١٦
٤- التخصص الصناعي لمدققي الحسابات	-	-	-	-

** دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

* دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠٥

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

١- وجود ارتباط ايجابي دال إحصائيا بين بعد (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة)، وكل من على الترتيب بعد (الحد من الغش والتلاعب وممارسة)، (القدرة على تقدير مخاطر المراجعة)، اجمالي بعد (التخصص الصناعي لمدققي الحسابات)، حيث بلغت معاملات الارتباط (٠,٥٩٧)، (٠,٧٦٨)، (٠,٨١٢)، وذلك بمستوى دلالة اقل من (٠,٠١).

-مما يدلنا على ان مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح تؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

-وايضا مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة تؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

-واجمالي التخصص الصناعي لمدققي الحسابات يؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

٢- كما يتضح من الجدول أيضا وجود ارتباط متوسط بين المتغيرات المستقلة مما يدلنا على عدم وجود ظاهرة الازدواج الخطي
- إثبات الفرضية:

- يتم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

ثانياً:- تحليل الانحدار الخطي البسيط **Simple Linear regression** لقياس تأثير أبعاد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

جدول رقم (٧)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية أبعاد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

معامل التحديد R^2	قيمة "ف"		قيمة "ت"		المعطيات المقدره β_i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٦٥,٩	**٠,٠١	٤٦٠,٠٩٢	**٠,٠١	١١,٦٤١	١,٣٨٣	الجزء الثابت
			**٠,٠١	٢١,٤٥٠	٠,٨١٢	إجمالي بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

١ - معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات) يفسر (٠,٦٥,٩) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية) وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية)، حيث بلغت قيمة "ت" (٢١,٤٥٠) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٤٦٠,٠٩٢) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

٤ - معادلة النموذج:

بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية = $١,٣٨٣ + ٠,٨١٢$ مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات

ومن نموذج العلاقة الإندارويه السابق ، يمكن التنبؤ بجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية ، من خلال قياس بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات ، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن :

-كل زيادة في درجة (بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات)، قدرها (٠,٨١٢) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح.

-مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R^2)، يفسر نسبة جيدة بلغت (٦٥,٩%)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

ومن الفرضية العامة تنبثق فرضيتان كما يلي:
الفرضية الفرعية الاولى:

١- قياس وتحليل العلاقة بين مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.
الاسلوب الاحصائي:- تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

جدول رقم (٨)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

معامل التحديد R ²	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعلمة المقدره β _i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٪٣٥,٧	**٠,٠١	١٣١,٩٣٨	**٠,٠١	١٥,٢٦٢	٢,٢٤٢	الجزء الثابت إجمالي بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح
			**٠,٠١	١١,٤٨٦	٠,٥٩٧	

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

١ – معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي (مساهمة التخصص الصناعي لمדققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح) يفسر (٣٥,٧٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية) وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ – اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية)، حيث بلغت قيمة "ت" (١١,٤٨٦) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ – اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٣١,٩٣٨) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

٤ – معادلة النموذج:

بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية = $٠,٥٩٧ + ٢,٢٤٢$ مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح

ومن نموذج العلاقة الإنداربه السابق ، يمكن التنبؤ بجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية ، من خلال قياس بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح ، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن :

كل زيادة في درجة (بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح)، قدرها (٠,٥٩٧) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح.

-مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R^2)، يفسر نسبة متوسطة بلغت (٣٥,٧٪)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

٢- قياس وتحليل العلاقة بين مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

الاسلوب الاحصائي:- تحليل الانحدار الخطى البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

جدول رقم (٩)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

معامل التحديد R ²	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعلمت المقدره β _i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٥٨,٩%	**٠,٠١	٣٤١,٣٦٩	**٠,٠١	١٢,٩٦٤	١,٦٢٠	الجزء الثابت إجمالي بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة
			**٠,٠١	١٨,٤٧٦	٠,٧٦٨	

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

١ - معامل التحديد (R²)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة) يفسر (٥٨,٩%) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية) وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٨,٤٧٦) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٤١,٣٦٩) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

٤ - معادلة النموذج:

بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية = ١,٦٢٠ + ٠,٧٦٨ مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة

ومن نموذج العلاقة الإنداربه السابق، يمكن التنبؤ بجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية، من خلال قياس بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة، وتطبيق ذلك النموذج، وهو يدل على أن:

- كل زيادة في درجة (بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة)، قدرها (٠,٧٦٨) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح.

- مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R²)، يفسر نسبة جديدة بلغت (٥٨,٩%)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

الانحدار المتعدد:

من الفرضيات السابقة يمكن ان نؤكد باستخدام تحليل الانحدار المتعدد إثبات الفرضية القائلة :
-وجود تأثير لأبعاد التخصص الصناعي لمدققي الحسابات (كمتغيرات مستقلة) متمثلة في أبعاده (مساهمة
التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح- مساهمة
التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة) على تحسين جودة
عملية المراجعة (كمتغير تابع). وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده،
وعما إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية ام إنها غير دالة إحصائيا.

تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Multiple regression

جدول رقم (١٠)

تحديد معنوية أهم عناصر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات تأثيرا على تحسين جودة عملية
المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R ² معامل التحديد	F. test		t. test		المعلمت المقدرة β_i	المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٧٧٤	%٥٩,٥	**٠,٠٠١	١٧٧,١٥٣	**٠,٠١	١١,٥٦٦	١,٥١٦	الجزء الثابت
				*٠,٠٢	٢,٤٣٠	٠,١٣٧	١- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح
				**٠,٠١	١١,٩٧٦	٠,٦٧٤	٢- مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

من الجدول السابق يتضح:

١ - معامل ارتباط (r)

- توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين ابعاد " عناصر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وبين
تحسين جودة عملية المراجعة "، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٧٤) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٢ - معامل التحديد (R²)

نجد أن المتغيرات المستقلة لإجمالي أبعاد (عناصر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات)، تفسر (٥٩,٥%)
من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في تحسين جودة عملية المراجعة وباقى النسبة يرجع إلى ربما
لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج
الانحدار عن النموذج الخطي.

٣- اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغيرات المستقلة، ابعاد عناصر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات
والمتمثلة في اهم العناصر تأثيرا (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير
مخاطر المراجعة)، مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة
إدارة الأرباح)، ذو تأثير معنوي على استمرارية تحسين جودة عملية المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل

من (٠,٠٥). حيث بلغت قيم البيتا " β " (٠,٦٧٤)، (٠,١٣٧)، على الترتيب.

-بمعنى التأثير القوى والفعال لابعاد (التخصص الصناعي لمدققي الحسابات) ولكن هذه التأثيرات متفاوتة
على(تحسين جودة عملية المراجعة)

٤ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test) ، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٧٧,١٥٣) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على تحسين جودة عملية المراجعة.

أولاً: النتائج:

توصل الباحث إلى عدد من النتائج الإحصائية الخاصة بتأثير التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة. ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي:

- أثبتت نتائج اختبار الفروض بقبول الفرضية الأولى بعدم وجود فروق داله إحصائية فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح).

- يتم قبول الفرضية الثانية في بض اجزائها بوجود فروق داله إحصائية فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة). في جزء من أجزاء (الوظيفة).

- يتم قبول الفرض العدمي بعدم وجود فروق داله إحصائية فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة- المؤهل العلمي- سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة).

تم اختبار الفرضية الرابعة : قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

وتم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) ، بمعنى أنه كلما كان هناك اتجاه وتفعيل ايجابي للتخصص الصناعي لمدققي الحسابات كلما انعكس ايجابيا على جودة عملية المراجعة. كل زيادة في درجة (بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات)، قدرها (٠,٨١٢) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح. ومن الفرضية السابقة تم اثبات فرضيتان فرعيتان:

- وجود تأثير بعد مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

-كل زيادة في درجة (بعد الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح)، قدرها (٠,٥٩٧) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح.

- وجود تأثير لبعده تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

-كل زيادة في درجة (بعد تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة)، قدرها (٠,٧٦٨) تؤدي إلى زيادة بعد جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية بمقدار واحد صحيح.

- وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي بالموافقة على (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح).

- وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي بالموافقة على (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة).

- وجود تأثير قوى وفعال واتجاه ايجابي بالموافقة على (تحسين جودة عملية المراجعة).

ثانياً: التوصيات:

١- على المنظمات المهنية إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التي توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له.

- ٢- على المنظمات المهنية أن تقوم بعمل دورات تدريبية لمدققي الحسابات على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة.
- ٣- على مكاتب الأعمال ألا تركز أثناء عملية التعاقد مع مدققي الحسابات على عنصر الأتعاب فقط، ولكن على محددات الكفاءة المهنية والتي من أهمها التخصص الصناعي لمدققي الحسابات، حتى يمكن توسيع دائرة التخصص الصناعي والاستفادة من مزاياه.
- ٤- ضرورة إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات في ضوء استراتيجية التخصص الصناعي، وكذا في القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات المنظمة لمهنة المراجعة وتعديله ليتم معالجة القصور والخلل فيها ولتكون أكثر فعالية لتحسين عملية الجودة.
- ٥- العمل على رفع الوعي لدى الجهات الرقابية بأهمية ودور التخصص الصناعي للمدقق الحسابات في تحسين جودة المراجعة.
- ٦- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية ممثلة في وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بإعادة تنظيم المتطلبات والقواعد القانونية الواجب توافرها في مدققي الحسابات.
- ٧- إصدار معيار مراجعة دولي يؤكد صراحة على أهمية التخصص الصناعي للمدققي الحسابات، مما يسهم في زيادة فعالية عملية المراجعة وتحسين جودة المراجعة.

المراجع

١. أبو سمهدانة، نفين عبد الله، (٢٠١٥)، " قياس اثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية – فلسطين " رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٢. أحمد زكي حسين متولي، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية – تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، (٢٠٠٦)، ص ١٧٧.
٣. أحمد محمد جابر، " أثر تطبيق المراجع الخارجي لإستراتيجية التخصص النوعي على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (٢٠١٠)
٤. أمال محمد عوض، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد الثالث والأربعين، العدد الثاني، سبتمبر ٢٠٠٦.
٥. أمال محمد عوض، " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد ٣٠، العدد الأول، (٢٠٠٦)، ص ١٨٣.
٦. أنس عبد القادر، أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية، الفكر المحاسبي، مصر، المجلد ٢٢، العدد ١، ٢٠١٨.
٧. بشير بكري عجب بابكر، " دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، إبريل (٢٠١٨)، ص ٧٤٩.
٨. جمال سعد خطاب، " العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنشآت الأعمال"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السابعة عشر، العدد الرابع، ديسمبر (٢٠١٣)، ص ٣٠٨.
٩. سمير إبراهيم عبد العظيم، أثر نوع رأي مراقب الحسابات ودرجة تخصصه الصناعي على استمرارية الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ع (٣)، مج (٤)، ٢٠٢٠.

١٠. صباح، سالم أحمد، (٢٠١٤)، " مدى تأثير التغير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه المهني"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الرابع – الجزء الأول.
١١. صبرى توفيق صبرى، " قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على أتعاب ومهام المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس. (٢٠١٥)
١٢. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، " دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة"، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، مجلد ٣، العدد الثاني، (٢٠١٨)، ص ١٨
١٣. عبد الرحيم، أسامة حسين، (٢٠١٣)، " تقييم جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في مصر والمرتبطة بمكاتب عالمية- دراسة نظرية وميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية،
١٤. عثمان، أحمد محروس، (٢٠١٣)، " دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش والتقرير عنه" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
١٥. عمارة، محمد سلامة محمد، (٢٠١٤)، " دراسة اثر جودة المراجعة الخارجية على تكلفة رأس المال: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة- جامعة القاهرة.
١٦. فاطمة عبد الوهاب سعيد، دور التخصص القطاعي لمراجعة الحسابات على زيادة فعالية جودة المراجعة في منظمات الأعمال الصناعية، مجلة البحوث المالية التجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (١)، ٢٠١٤.
١٧. فاطمة عبد الوهاب سعيد، دور التخصص القطاعي لمراجعة الحسابات على زيادة فعالية جودة المراجعة في منظمات الأعمال الصناعية، مجلة البحوث المالية التجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (١)، ٢٠١٤.
١٨. لبيب، خالد محمد، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، (٢٠٠٥)، ص ٨٢-١.
١٩. محمد إبراهيم حسين، تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة، دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، مج (٢٣)، ع (٢)، ٢٠١٩.
٢٠. محمد السيد محمد الصغير، " دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ديسمبر (٢٠٠٨)، ص ٢٠٥
٢١. محمد السيد منصور، أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي مج (٢٢)، ع (٤)، ٢٠١٨.
٢٢. محمد سامي حسن، إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبي، مصر، المجلد ٢٠، العدد ١، ٢٠١٦.
٢٣. منى حلمي الفيومي (٢٠١٣)، " قياس أثر العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٢٤. نجوى حمود أبو جبل، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية ال تجارية، جامعة طنطا، مصر، ١٤، ٢٠١٦.

٢٥. نجوى حمود أبو جبل، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية ال تجارية، جامعة طنطا، مصر، ١٤، ٢٠١٦.
٢٦. النيهوم، مصطفى سالم، (٢٠١٥)، " إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الليبية" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة- جامعة عين شمس.
٢٧. هبه سعيد مرسي، اثر استخدام استراتيجيية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، إدارة الأعمال، مصر، العدد ١٤٩، ٢٠١٥.
٢٨. هند محمد أمين (٢٠٢٠): أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة (١)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع (١).
٢٩. يوسف صلاح عبد الله، أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين فترة بقائه وتقلبات أسعار الأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، ع (٢)، مج (٥)، ٢٠٢١.
٣٠. يوسف عبد الله، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد ٤، ٢٠١٦.

31. Al Sabagh, Ahmed, Hegazy, Mohamed; Hamdy, Rasha, The Effect of Audit firm Specialization on Earnings management and Quality of Audit work journal of Accounting and Finance; West palm Beach Vol. 15, Iss. 4, 2015.
32. Bisogno, Matco, and Luca, Roberto De, "Voluntary Joint Audit and Emings Quality": Evidence from Italian SMEs "International Jarnal of Business Research & Development, Vol. 5, No: 1, 2016.
33. Carcello J., V., and Nagy, A. L., (2004), " Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting", Journal of Managerial Auditing, Vol. 19, No.5, PP: 651-668
34. Elena de las Heras, Leandro Canibano. José Antonio Moreira. (2012). « The Impact of the Spanish Finacial Act (44/2002) on Audit Quality » Revista Espanola de Financiaion Contablildad, Vol. 41, No. 156, pp. 521-546.
35. Jacquelines.S. Hammersley, " Pattern Identification and Industry Specialist Auditors" The Accounting Review, Vol. 81, No.2, March (2006), p.312
36. Krishnan Gopal v., " Does Big Six Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?" "Accounting Horizons, Vol, 17,(2003), pp. 1-16
37. Krishnan, J." A Comparison of Auditors, Self-Reported Industry Expertise and Alternative Measures of Industry Specialization, Asia Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol.8, (2001) pp 127-142.
38. Krishnan, Jagan, Chan Li and Qian Wang, " Auditor Industry Expertise and Cost of Equity" Accounting Horizons, Vol.271, No.4, (2013), pp. 667-691.
39. Owroso, V. E., Messier, W. F., and Lynch, J., G., (2002), " Error Detection by Industry – Specialized Teams during Sequential Audit Review" Journal of Accounting Research, Vol. 40, No.3, PP 883- 900

40. Paul C. Schauer, (2002) “ The Effect of Industry Specialization Audit Quality: An Examination Using Bid- ask Spreads” Journal of Accounting and Finance Research, Vol. 10, No. 1, pp. 76-86
41. Steven Balsam. Jagan Krishnan, Joon S. Yang, (2003), “ Auditor Industry Specialization and Earnings Quality” Auditing: A Journal of practice & Theory. Vol. 22, No. 2.pp 71-97.
42. Whitworth , J., and Lambert, T. “ Office- Level Characteristics of the Big 4 and Audit Report Timeliness” Auditing: a Journal of Practice and Theory, Vol. 33, No. 3, (2014), p129