

أثر درجة الملاءة المهنية على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات - دراسة ميدانية وتجريبية على مكاتب المحاسبة والشركات المقيدة بالبورصة المصرية

مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان:

(أثر درجة الملاءة المهنية على تدوير مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي دراسة ميدانية وتجريبية على مكاتب المحاسبة والشركات المقيدة بالبورصة المصرية)

إعداد

أحمد مكرم أحمد صالح على

مدرس مساعد بقسم المحاسبة بالكلية

Ahmedmakram61@yahoo.com

إشراف

الأستاذ الدكتور

محمود احمد احمد على جعفر

أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

الأستاذ الدكتور

محمد عبدالله محمد عبدالله مجاهد

أستاذ المحاسبة والمراجعة  
عميد الكلية الأسبق

**المستخلص:**

يهدف البحث إلى قياس أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة من خلال تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فرض البحث الرئيسي والفروض الفرعية المكونة له، ثم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار تلك الفروض وذلك على عينة من (98) شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة (2016-2021) بإجمالي عدد مشاهدات (588) مشاهدة (شركة/ سنة).

**توصلت النتائج إلى وجود أثر تأثير إيجابي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة**

**الكلمات المفتاحية:** درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، التخصص الصناعي لشريك المراجعة

**Abstract**

**Purpose:** The paper aims to measure the impact of the degree of professional solvency of the audit firm on the industrial specialization, whether at the level of the audit firm or at the level of the audit partner.

**Design/methodology/approach:** we investigate a sample of the Egyptian firms listed on the Egyptian Stock Exchange during the period(2016-2021) with a total number of observations (588) observation (companies / year).

**Findings:** The results show a positive impact of the professional solvency on the industrial specialization of the auditor whether at the level of the audit firm or at the level of the audit partner.

**Key words:** professional solvency, Audit Firm Rotation, Auditor Partner Rotation.

**1. مقدمة البحث:**

يوفر مراقب الحسابات تأكيداً حول مصداقية البيانات المالية المعده من قبل الإدارة بأدائه لعملية المراجعة بجودة عالية والتي تعمل على تحسين جودة التقارير المالية، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل تكاليف الوكالة عن طريق تقليل عدم تناسق المعلومات (Can, 2019) ، ولإكمال عملية المراجعة بنجاح يتطلب من منشآت المحاسبة والمراجعة ومراقبي الحسابات بها تطوير المعرفة العامة والخاصة بصناعة العميل من أجل إكتساب الخبرة الصناعية (Lopez et al. 2019)، والتي تتطلب استثماراً كبيراً في الموارد والوقت، بالإضافة إلى التعلم من الممارسات من الخدمات السابقة للعملاء في نفس الصناعة (Goodwin and Wu, 2014)

ونتيجة للإخفاقات غير العادية للمحاسبة والتي أدت إلى انهيار العديد من الشركات العالمية مثل Enron و WorldCom مما أثار الشكوك حول دور مهنة المراجعة في تلك الأزمات نتيجة انخفاض مصداقية التقارير المالية بالإضافة إلى زيادة حالات التقاضي ضد مراقبي الحسابات، لذا فقد تم إصدار قانون (SOX) في الولايات المتحدة مما أدى إلى خلق بيئة جديدة لدراسة وتقييم تأثير التخصص الصناعي على جودة عملية المراجعة (Hegazy, 2018) بالإضافة إلى تطور سوق الأعمال العالمي، حفز منشآت المحاسبة والمراجعة على إعادة هيكلة أنشطتها حول قطاعات صناعية محددة (Scott and Gist, 2013).

وتتنوع الخبرة الصناعية سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة، فقد وجد (Kuo, 2022) أن الخبرة الصناعية على مستوى مراقب الحسابات الفردي تعزز جودة التقارير المالية كما أن المستثمرين يدركون أن المعرفة المكتسبة على مستوى مراقب الحسابات الفردي لا يمكن نقلها بشكل كامل داخل منشأة المراجعة، لذا فإن جودة أعمال مراقب الحسابات الفردي توفر قيمة معلوماتية إضافية مقارنة بجودة منشأة المحاسبة والمراجعة.

وفي إطار الاهتمام المهني والاكاديمي المتزايد جوده المراجعة بصفه عامه وجوده الاحكام المهنية باعتبارها نقطه الانطلاق لجوده المراجعة بصفه خاصه فقد قامت الهيئه العامة للرقابه الماليه بإصدار العديد من القرارات والمعايير لضمان هذه الجوده واهمها القرار رقم 33 لسنة 2009 والذي يؤكد على ضرورة استيفاء منشأة المحاسبة والمراجعة شروط القدره والملاءة المهنية ومكوناتها الثلاثة، وهي وجود فرق عمل تتوافر لديها القدره والمعرفه الأساسية وجود نظام للرقابه على الجوده، وجود نظام مطبق للتدريب والتعليم المهني المستمر (السيد، 2018).

وفيما يتعلق بتأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات؛ فقد أشار البلتاجي (2017) إلى أن تعدد الصناعات وكثرة القوانين واللوائح الخاصة بتنظيمها أثر على عمل مراقب الحسابات من حيث صعوبة الإلمام بكل العمليات، لذا فقد زاد الاهتمام بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي مما يجعل مراقب الحسابات أكثر خبرة ومعرفة بطبيعة نشاط العميل.

وتتفق العديد من الدراسات السابقة (Cassell et al. 2019; Salehi et al. 2019; Lopez et al. 2019;) على أن منشآت المحاسبة والمراجعة المتخصصة في الصناعة تقوم بإجراء عمليات مراجعة عالية الجودة لأن لديهم تدريباً وخبرة متخصصة بصناعة العميل مقارنة بمنشآت المحاسبة والمراجعة غير المتخصصة، ويؤكد (Bae et al. 2019) على أن منشآت المحاسبة والمراجعة عبارة عن منظمات كثيفة رأس المال البشري حيث يكون دور مراقبي الحسابات ذوي الخبرة مهم لتوفير خدمات مراجعة عالية الجودة.

## 2. مشكلة البحث

بُناءً على ما سبق، يُمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية؛ ماهي أهمية توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة؟ ماهي العوامل المؤثرة التخصص الصناعي، هل يمكن الحكم على مدى وجود التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة بمدى توافر الملاءة المهنية من عدمه

## 3. هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة واختبار اثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة وتتمثل الأهداف الفرعية للبحث في الاتي:

- تحديد العناصر المكونة للملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة.
- دراسة العوامل المؤثرة في التخصص الصناعي وماهي المداخل المستخدمة في قياسه.
- دراسة تأثير درجة الملاءة المهنية في التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة.

## فروض الدراسة

- ف1:** تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على التخصص الصناعي وينقسم هذا الفرض إلى فرضين فرعيين
- ف1/أ:** تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة
- ف1/ب:** تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على التخصص الصناعي لشريك المراجعة

## 4. حدود الدراسة

- يتناول البحث تأثير درجة الملاءة المهنية على التخصص الصناعي دراسة ميدانية وتجريبية على مكاتب المحاسبة والشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية دون التعرض للشركات المالية المقيدة في البورصة.
- يقتصر البحث في دراسته للمتغير التابع وهو التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة
- تقتصر عينة الدراسة على الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة 2016-2021

## 5. لإطار النظري للبحث

### 1/6 الملاءة المهنية لمنشآت المحاسبة والمراجعة

#### 1/1/6 مفهوم الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

تزايد الاهتمام بمصطلح الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة بعد صدور قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (33) لسنة 2009 والذي وتطلب القرار ضرورة توافر مجموعة من الشروط في منشآت المحاسبة والمراجعة للقيود في سجل المحاسبين والمراجعين لدى الهيئة أهمها ضرورة استيفاء شروط القدرة والملاءة المهنية من خلال تقديم ما يفيد وجود؛ فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، ونظام مطبق للرقابة على الجودة ونظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر.

#### 2/1/6 أهمية الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

يمكن توضيح أهمية توافر الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة من خلال الإشارة إلى أهمية كل عنصر من العناصر الثلاثة المكونة لها وذلك على النحو التالي.

**1/2/1/6 أهمية وجود فريق مراجعة يتمتع بالخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.**

أشار السيد (2018) إلى أن وجود فريق مراجعة متكامل يمتلك الخبرات والمهارات التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات المراجعة مما يؤدي إلى فعالية عملية المراجعة، كما أن نجاحه يتوقف على الخصائص والسمات التي يتميز بها، وتأكيداً لأهمية توافر الخبرة لدى مراقبي الحسابات اشترطت الهيئة العامة للرقابة المالية<sup>(1)</sup> للقيود بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة مرور خمس سنوات على الأقل على قيد مراقب الحسابات ضمن من لهم الحق في مراجعة واعتماد القوائم المالية للشركات المساهمة بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية، بالإضافة إلى القيام بمراجعة حسابات الشركات المساهمة خلال الخمس سنوات السابقة على طلب القيد وبشرط أن يكون قد قام بمراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل كل سنة بما يتفق مع المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

**2/2/1/6 أهمية وجود نظام مطبق بالمنشأة للرقابة على الجودة**

يؤدي تطبيق نظام رقابة الجودة إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، حيث أشار درويش (2012) إلى وجود العديد من المخاطر التي تنجم عن عدم تطبيق نظام رقابة الجودة منها تدني ثقة العملاء في مستوى جودة الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة، مما يؤدي إلى نقص الحصة السوقية لها، بالإضافة إلى التكاليف الناتجة عن الدعاوي قضائية التي يرفعها العملاء.

**3/2/1/6 أهمية وجود نظام مطبق بالمنشأة للإلتزام بالتعليم المهني المستمر**

تعتمد جودة المراجعة على كفاءة من يقوم بأدائها حيث أن سمات رأس المال البشري مثل المعرفة والخبرة تؤثر على أداء مراقبي الحسابات لعملية المراجعة؛ حيث يؤكد السيد (2018) على أن امتلاك مراقبي الحسابات للمعرفة والمهارة الناتجة من التعليم والتدريب تجعل آراء مراقبي الحسابات ذات مصداقية ويتم الإعتماد عليها عن طريق مستخدمي القوائم المالية، ويؤكد أيضاً (Kang et al. 2017) على أن جودة المراجعة تكون أعلى في منشآت المحاسبة والمراجعة التي تتفق أكثر على التدريب والتعليم المهني والتي تسعى لتطوير قدرات مراقبي الحسابات.

**2/6 التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات**

<sup>(1)</sup> قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (84) لسنة 2019.

## 1/2/6 مفهوم التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

يُعرف التخصص الصناعي بأنه قيام مراقب الحسابات بتوجيه جهده وخبرته لمجال صناعي أو قطاع معين مما يساهم في إكسابه المعرفة المهنية المتعمقة والخبرات اللازمة للتعامل مع ذلك القطاع وإمامه بكافة الاحتياجات وعوامل الخطر المرتبطة بتلك الصناعة (عباس، 2020)، ويرى مجاهد (2005) أن مراقب الحسابات الخبير أو المتخصص قطاعياً هو الذي يمتلك المعرفة المتميزة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية وتساؤه على إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية

## 2/2/6 أهمية التخصص الصناعي

أثر تعدد الصناعات وكثرة القوانين واللوائح الخاصة بتنظيمها على عمل مراقب الحسابات من حيث صعوبة الإلمام بكافة العمليات التجارية، لذا زاد الإهتمام بتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي مما جعل مراقب الحسابات أكثر خبرة ومعرفة بطبيعة نشاط العميل مما يحسن من قدرته على تقدير مخاطر المراجعة والتخطيط الملئمة لعملية المراجعة، كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمكنه من اكتشاف حالات الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يؤدي إلى تقديم خدمة مراجعة متخصصة تلبى احتياجات كل صناعة، مما ينعكس على زيادة الثقة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية التي يتم مراجعتها بشكل يدعم كفاءة قرارات مستخدمي التقارير المالية (البلتاجي، 2017).

وتساعد المعرفة الخاصة بصناعة معينة منشأة المحاسبة والمراجعة في الوصول إلى فهم أفضل لتلك الصناعة وكذلك المخاطر التي تواجهها أثناء أداء عملية المراجعة مما يساهم في أداء عملية المراجعة بجودة عالية (Havasi, 2016)، الأمر الذي دفع منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى إلى تعزيز خبراتها الصناعية حيث تمتلك أقساماً متخصصة لتقديم خدمة المراجعة للعملاء في نفس الصناعة، وتنص شركة (KPMG) على موقعها الإلكتروني على أنه " يعد التخصص حسب القطاع أمراً أساسياً لذا نعتقد أنه لا يمكننا إضافة قيمة حقيقية لعملائنا دون فهم شامل لصناعتهم وهذا هو السبب في أننا نستثمر في التحسين المستمر لمعرفتنا بالصناعات التي نخدمها" وبالتالي كان تغيير الاستراتيجيات من نهج أكثر عمومية إلى خدمات أكثر تخصصاً في الصناعة يرجع إلى زيادة المنافسة في السوق " (Hegazy, 2018).

وتأكيداً على أهمية التخصص الصناعي فقد أصدر مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) تقريراً عام 2008 عن سوق المراجعة الأمريكي وشدد على أهمية الخبرة الصناعية مشيراً إلى ما يلي " قد تستغل الشركة ذات الخبرة الصناعية تخصصها من خلال تطوير وتسويق الخدمات المتعلقة بالمراجعة والمخصصة للعملاء في الصناعة وتقديم مستوى أعلى من التأكد (GAO, 2008)، كما أن إصدار المفهوم الخاص بمؤشرات جودة المراجعة الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي ينص على أن " تساعد الخبرة في صناعة معينة مراقب الحسابات على فهم ممارسات التشغيل في الصناعة، ومسائل المراجعة والمحاسبة محل الجدل التي تواجه الشركات في تلك الصناعة، وأفضل الطرق لحل هذه القضايا لتحقيق جودة المراجعة" (PCAOB, 2015, A-7).

### 3/2/6 مداخل قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

يتنوع التخصص في قطاع صناعي معين ما بين تخصص منشأة المحاسبة والمراجعة ككل أو تخصص شركاء المراجعة (Bae et al. 2019)، والتخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة لا يمكن قياسه بصورة مباشرة (Eshleman et al. 2020). وقد استخدمت الدراسات السابقة (عباس، 2020؛ البلتاجي، 2017؛ Garcia et al. 2018) ثلاثة مداخل رئيسية لتحديد ما إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة متخصصة في قطاع صناعي معين من عدمه؛ المدخل الأول هو مدخل الحصة السوقية؛ المدخل الثاني الحصة السوقية المرجحة بالوقت؛ والمدخل الثالث هو مدخل حصة المحفظة، ويمكن تناولها على النحو التالي:

### 1/3/2/6 مدخل الحصة السوقية

يعتمد مدخل الحصة السوقية في التمييز بين منشأة المحاسبة والمراجعة المتخصصة وغير المتخصصة على الحصة السوقية التي تستحوذ عليها كل منها داخل قطاع صناعي معين، ويتضح من تحليل الدراسات السابقة (البلتاجي، 2017؛ عباس، 2020؛ Eshleman et al. 2020) أن تحديد الحصة السوقية يتم في ضوء أربعة طرق؛ الطريقة الأولى تعتمد في تحديد الحصة السوقية على استخدام إجمالي أصول عملاء المراجعة من خلال نسبة إجمالي أصول عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة في قطاع صناعي معين إلى إجمالي أصول عملاء نفس القطاع، أما الطريقة الثانية فتعتمد على مبيعات العملاء من خلال نسبة إجمالي مبيعات عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة في قطاع صناعي معين إلى إجمالي مبيعات العملاء في نفس القطاع، وأما الطريقة الثالثة فتستخدم عدد العملاء من خلال نسبة عدد عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة إلى إجمالي عدد العملاء في نفس القطاع، وأما الطريقة الرابعة فتتمثل في

أُتعب المراجعة من خلال نسبة أتعاب عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة في قطاع صناعي معين إلى إجمالي أتعاب جميع منشآت المحاسبة والمراجعة في نفس القطاع. ويعتبر مدخل الحصة السوقية هو المدخل الأكثر شيوعاً في قياس التخصص الصناعي؛ وذلك نظراً لسهولة تطبيقه وخصوصاً عند استخدام إجمالي الأصول أو المبيعات وذلك لتوافر البيانات في القوائم المالية المنشورة للشركات، إلا أنه قد يصعب تطبيقه عند الاعتماد على مقدار الأتعاب حيث لا يوجد إلزام على منشآت المحاسبة والمراجعة بالإعلان عن قيمة الأتعاب التي تتقاضاها من العملاء في كثير من البلدان ومنها مصر.

### 2/3/2/6 مدخل الحصة السوقية المعدلة بالمدة

تُعرف مدة التخصص بأنها الفترة الزمنية التي تمر بعد استحواد منشأة المحاسبة والمراجعة على حصة سوقية في قطاع صناعي معين، فبمرور الوقت وبعد الحصول على الحصة السوقية تصبح منشأة المحاسبة والمراجعة متخصصة في القطاع الصناعي الذي تتمتع فيه بحصة سوقية أكبر حيث تأتي الخبرة بعد الحصول على الحصة السوقية وليس العكس، وبناءً على هذا المدخل يتم تقسيم المتخصصين في الصناعة إلى متخصصين ذوي خبرة ومختصين جدد، حيث تؤدي فترات التخصص الطويلة لمنشآت المحاسبة والمراجعة في الصناعة إلى كفاءة أداء مراقبي الحسابات نتيجة الحصول معرفة أكبر عن الصناعة (Gaver and Utke, 2019).

### 3/3/2/6 مدخل حصة المحفظة.

يقوم مدخل المحفظة بتقييم الخبرة الصناعية في ضوء النسبة التي يمثلها قطاع صناعي معين داخل محفظة منشأة المحاسبة والمراجعة وبناءً عليه تكون منشأة المحاسبة والمراجعة متخصصة في القطاع الذي يستحوذ على النسبة الأكبر داخل تلك المحفظة، أي أن مدخل حصة المحفظة يركز على التوزيع النسبي لخدمات المراجعة المقدمة للصناعات المختلفة التي تخدمها منشأة المحاسبة والمراجعة (Barnes, 2015)

ويمكن للباحث في ضوء ما تقدم الإشارة إلى أن مدخل حصة المحفظة يعالج عيوب مدخل الحصة السوقية ومنها أن منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى هي وحدها التي يمكن أن تكتسب صفة التخصص الصناعي فهي تراجع حسابات الشركات الكبرى من حيث الأصول أو المبيعات، وبالتالي هي وحدها التي يمكن أن تصل إلى النسبة التي من خلالها يتم تحديد مدى التخصص الصناعي؛ كما أنها تمتلك عدد أكبر من العملاء بالإضافة إلى أنها تحصل على النصيب الأكبر من الأتعاب داخل كل قطاع نظراً لما تتمتع به من سمعة وخبرات بالإضافة إلى الاسم التجاري لها والذي

يمكنها من الحصول على أتعاب مراجعة أعلى، لذا فإن مدخل حصة المحفظة يقارن كل منشأة محاسبة ومراجعة بذاتها دون الدمج بين المنشآت الكبرى والصغرى مما يجعل المقارنة غير عادلة نتيجة التفاوت في الحجم ومستوى الخبرات.

## 6. تحليل العلاقة بين درجة الملاءة المهنية والتخصص الصناعي واشتقاق فروض الدراسة.

1/7 تحليل العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة والتخصص الصناعي واشتقاق الفرض الأول (ف1).

يؤدي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في الحصول على المعلومات المطلوبة وتحديثها بسرعة مما يجعله ينفق وقت أقل على أعمال المراجعة وينجزها بشكل أفضل، كما يؤدي التخصص الصناعي إلى زيادة معرفته بصناعة العميل، بما يضمن الحد من مخاطر المراجعة وذلك نتيجة لسهولة تقدير مراقب الحسابات للبنود التي تعتمد على الحكم الشخصي الأمر الذي يسهل معه اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والقيام بتخطيط أفضل لعملية المراجعة (البلتاجي، 2017)

ويرى جمعة (2016) أن خبرة ومعرفة مراقب الحسابات المتخصص بنشاط العميل تمكنه من الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة نشاط أو صناعة العميل والهيكل التنظيمي له، ويستخدم مراقب الحسابات المتخصص هذه المعرفة في ترشيد أحكامه الشخصية لإبداء الرأي الفني حول مدى عدالة القوائم المالية، ولإكمال عملية المراجعة بنجاح يتطلب من منشآت المحاسبة والمراجعة ومراقبي الحسابات بها العمل على تطوير المعرفة العامة والخاصة بصناعة العميل من أجل اكتساب الخبرة الصناعية

وهناك العديد من الأساليب لقياس التخصص الصناعي حيث لا يوجد إجماع على أفضل مقياس (Audousset et al. 2016)، ويرجع ذلك إلى التعقيد الشديد لمفهوم التخصص في الصناعة، لذا يرى Barnes (2015) أن أهم القضايا الأخيرة فيما يتعلق بمقاييس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تتمثل فيما إذا كانت المقاييس المستخدمة لقياس التخصص الصناعي بديلة بشكل كافٍ لخبرة الصناعة لمراقب الحسابات، وأضاف (Audousset et al. 2016) أن تنوع المقاييس المستخدمة لقياس التخصص الصناعي يجعل من الصعب مقارنة النتائج وتفسيرها مما يثير تساؤلات بشأن موثوقية وصحة النتائج التي تم الحصول عليها من هذه المقاييس المختلفة.

وفي ضوء ما سبق؛ يرى الباحث أنه في ظل تعدد المقاييس الخاصة بتحديد ما إذا كان مراقب الحسابات متخصص في الصناعة من عدمه بالإضافة إلى عدم الاتفاق بين الباحثين على مقياس موحد يمكن الاعتماد عليه نظراً للتعارض بين تلك المقاييس وعدم إمكانية استخدامها بصورة بديلة لقياس وتحديد مستوى التخصص الصناعي، لذا يعتقد الباحث أنه يمكن الاعتماد على الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة بمكوناتها الثلاثة كمؤشر لتحديد التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات من عدمه.

وفيما يتعلق بالمكون الأول للملاءة المهنية والمتمثل في خبرة فريق المراجعة وعلاقته بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يرى (Verwey et al. 2022) أنه يمكن النظر لخبرة مراقب الحسابات على أنها الإطار الزمني الذي يعبر عن مدى إلمام مراقب الحسابات بمقومات مهنة المحاسبة والمراجعة والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل والتحديات التشغيلية التي تواجه تلك الصناعة وكيفية تطبيق مختلف المعالجات المحاسبية الخاصة بها.

وقد توصلت دراسة (باسودان وعشقى، 2017) إلى أن التأهيل العملي والخبرة والدرجة الوظيفية لمراقب الحسابات تزيد من وعيه بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة، كما أوصت الدراسة بضرورة تنفيذ برامج تدريبية من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة لمراقبي الحسابات لديها لمساعدتهم على تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بالمكون الثاني للملاءة المهنية والمتمثل في وجود نظام مطبق للرقابة على الجودة وعلاقته بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات فقد أشار Aobdia and Shroff (2017) إلى أن مراقبي الحسابات الذين يتم التفتيش عليهم من قبل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) يستفيدون من عمليات التفتيش حيث تزداد حصصهم في السوق بعد إصدار تقارير الفحص ونشرها للعامة، والتي تبين عدم وجود قصور في أداء عملية المراجعة حيث يكتسبون من 4% إلى 6% من حصة السوق من مراقبي الحسابات المنافسين، وأضاف درويش (2012) أن هناك العديد من المخاطر الناتجة عن عدم تطبيق نظام رقابة الجودة منها تدني ثقة العملاء في منشأة المحاسبة والمراجعة مما يؤدي إلى نقص الحصة السوقية لها.

وفي ذات السياق يرى كل من Johnson, et al.(2018)، Nagy (2014) أن أوجه القصور في رقابة الجودة التي يحددها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة عند فحص

منشآت المحاسبة والمراجعة تؤدي إلى الإضرار بسمعة منشأة المحاسبة والمراجعة وخفض حصتها من السوق في حالة قيام (PCAOB) بالكشف عنها في تقرير الفحص، ويرى الناغى ومحمد (2018) إلى أن التزام منشآت المحاسبة والمراجعة بتطبيق نظام رقابة الجودة يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية مما يؤدي إلى جذب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين.

وأيضاً توصلت دراسة (Shefchik and Church, 2012) إلى أن 60% من المنشآت، التي يتم فحصها بها أوجه قصور في المراجعة، كما أن هناك علاقة ارتباط عكسية بين نظم رقابة الجودة الفعالة وأوجه القصور في المراجعة، فضلاً عن أن المنشآت التي بها قصور في المراجعة بها عدد أقل من المتخصصين، واتفقت دراسة كلا من (Nagy, 2014; Johnson, et al. 2018) على أن منشآت المحاسبة والمراجعة التي تعاني من أوجه قصور في نظم رقابة الجودة تفقد جزء كبير من حصتها الحالية في السوق نتيجة تضرر سمعتها.

ويخلص الباحث مما سبق؛ إلى أن تطبيق نظام لرقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة يؤدي إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، كما أن هناك العديد من المخاطر التي تنجم عن عدم تطبيق نظام رقابة الجودة منها تدني ثقة العملاء في منشأة المحاسبة والمراجعة مما يؤدي إلى نقص الحصة السوقية لها، وبالتالي يعتقد الباحث أن وجود نظام مطبق لدى منشأة المحاسبة والمراجعة يحافظ على الحصة السوقية التي حققتها منشأة المحاسبة والمراجعة في قطاع صناعي معين مما يساعد على تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

وفيما يتعلق بالعنصر الثالث من مكونات الملاءة المهنية وهو نظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر وعلاقته بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات؛ أشار جمعة (2016) إلى أن مهنة المراجعة تعمل في ظل بيئة متغيرة، حيث تتطور فيها هياكل الشركات وتتغير فيها تطبيقات الأعمال ويمكن لمراقب الحسابات مواكبة التغير في بيئة مهنة المراجعة من خلال الالتزام ببرامج التدريب والتعليم المهني المستمر، حيث يعتبر التدريب والتعليم المهني المستمر إحدى وسائل زيادة القدرة المهنية لمراقب الحسابات، فيما يتعلق بتقديم حلول لمشاكل العميل، ويؤدي التدريب والتعليم المهني المستمر إلى زيادة المعرفة المتخصصة لمراقب الحسابات بنشاط أو صناعة معينة للعملاء، الأمر الذي يساهم في تحسين جودة أدائه المهني.

وتساهم برامج التعليم والتدريب المهني المستمر في تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي حيث يعتبر التأهيل العلمي والعملية والتعليم المستمر أحد الركائز الهامة لدعم استراتيجية التخصص الصناعي أضافه إلى المساهمة في تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة (عباس، 2020). كما توصلت دراسة (باسودان و عشقى، 2017) إلى أن التأهيل العلمي والمهني لمراقب الحسابات تزيد من وعيه بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعه على مستوى عالي من الجودة.

ويرى جمعة (2016) أن الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات والتي تتحقق من امتلاكه المعرفة الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارات في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه من التعليم والتدريب الكافي تعتبر بُعد إيجابي لتخصصه الصناعي حيث تعبر الكفاءة المهنية عن قدرة مراقب الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل، والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى دائماً إلى تحسين كفاءة وجودة خدماته المهنية.

وقد أشار المقطرى (2009) إلى أن التأهيل العملي والعملية يعتبر من العوامل المؤثرة في التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حيث تزداد أهمية التأهيل في العصر الحالي نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتلاحقة والتي بدأت بظهور منشآت الاعمال متعددة الجنسيات والتطورات السريعة في الحاسبات الالكترونية، ويستلزم التطبيق الملائم للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ضرورة الاهتمام المتوازي بالتعليم المهني المستمر لأفراد المهنة بحيث يركز ذلك التعليم على أساس الاهتمام بسمات ومحاور العمل المهني لأنشطة اقتصادية معينة وفقاً لطبيعة تخصص كل فئة من فئات مراقبي الحسابات المنتظمين في دائرة التعليم المهني المستمر لذلك يعتبر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إشارة مفيدة على التأهيل الفني له.

واقترحت صالح (2015) مجموعة من الآليات تساهم في تفعيل التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات منها التأهيل العلمي والعملية له، وهناك عدة مؤشرات للتأهيل العلمي والعملية على تخصص مراقب الحسابات في صناعة معينة وهي الحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة وتلقى دورات تدريبية مكثفة في حالات المراجعة المختلفة والتعليم المهني المستمر بالإضافة الى المعرفة الكافية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما يؤكد متولى (2006) على أنه يجب تطوير التأهيل العملي والمهني وذلك للتوجه نحو التخصص حيث تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها من تم إعداد اعداداً جيد من الناحيتين العلمية والعملية بحيث يكون حاصلًا على المؤهلات العلمية المناسبة ويتمتع بزيادة عدد سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين وبالمعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الالتزام ببرامج التعليم المهني المستمر كأحد متطلبات الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة يساهم في زيادة المعرفة والخبرات لدى مراقبي الحسابات والتي تعتبر من المحددات الأساسية لتخصص مراقبي الحسابات في صناعة معينة. ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف/1ب) كالتالي:

**ف1: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات**

### 8. منهجية البحث

تتناول منهجية البحث عرض لأهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة البحث، تعريف ووصف متغيرات البحث، وبناء نماذج الانحدار لتوضيح العلاقات بين المتغيرات واختبار فروض البحث، ثم عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة، ويلى ذلك عرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض، وأخيراً عرض نتائج وتوصيات البحث

### 1/8 أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض الدراسة الرئيسي والفروض الفرعية له من خلال قياس تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة.

### 2/8 مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات غير المالية المقيمة بالبورصة المصرية في قطاعات السوق المختلفة والمتوافر لها بيانات كاملة بمصادر المعلومات الإلكترونية<sup>(1)</sup> أو على المواقع الإلكترونية لتلك الشركات خلال الفترة من 2016-2021، وتم إختيار عينة من هذه الشركات بعد استبعاد شركات القطاع المالي (البنوك، الخدمات المالية غير المصرفية) لأنها تخضع لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح مختلفة فضلاً عن خضوعها لرقابة عالية محلياً ودولياً لضمان جودة تقاريرها المالية، ويوضح الجدول رقم (1-1) حجم العينة النهائي مع توزيع المشاهدات حسب القطاعات الاقتصادية المختلفة التي تنتمي إليها.

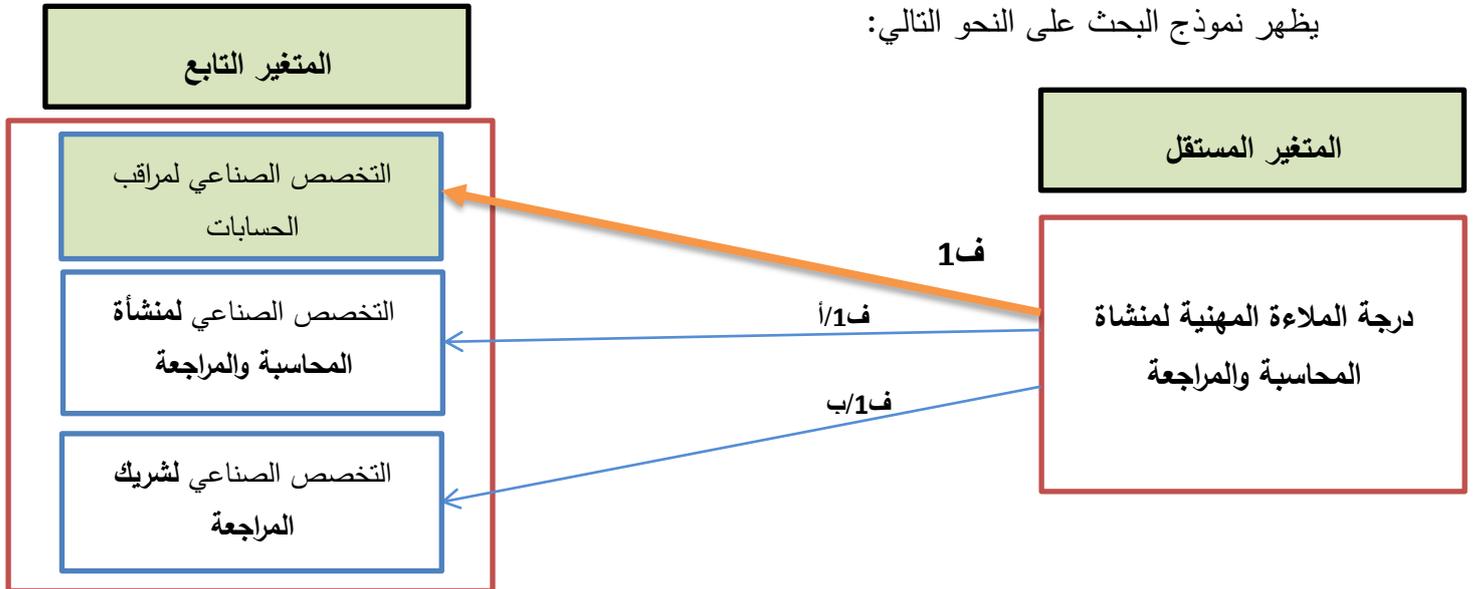
(1) الموقع الإلكتروني " معلومات مباشر مصر " على الرابط التالي: <https://www.mubasher.info/countries/eg>

جدول رقم(1-1): توييب عينة الدراسة حسب القطاعات

م	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
1	موارد أساسية	10	60	10.2%
2	منسوجات وسلع معمرة	7	42	7.1%
3	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	6	36	6.1%
4	مواد البناء	10	60	10.2%
5	عقارات	24	144	24.5%
6	رعاية صحية وادوية	10	60	10.2%
7	سياحة وترفيه	10	60	10.2%
8	أغذية و مشروبات وتبغ	12	72	12.2%
9	ورق ومواد تعبئة و تغليف	3	18	3.1%
10	مقاولات وإنشاءات هندسية	6	36	6.2%
	الإجمالي	98	588	100%

3/8 نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث على النحو التالي:



شكل(1-1): نموذج البحث

المصدر: اعداد الباحث

## 4/8 توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي توصيف وقياس متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياسها واتجاهها المتوقع.

## جدول رقم (1-2): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

العلاقة المتوقعة	التوصيف وطريقة القياس	المتغير
موجبة	يقصد بها ضرورة أن يتوفر لدى لمنشأة المحاسبة والمراجعة ثلاثة مكونات أساسية تتضمن: فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة للشركات المساهمة، و نظام مطبق للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية و نظام مطبق للالتزام بالتعليم المهني المستمر وذلك وفقاً للقرار رقم 33 لسنة 2009 الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية، وسوف يتم قياس ذلك المتغير بالإعتماد على قائمة مرجعية تتضمن مؤشر للممارسات المهنية وفقاً لمتطلبات قرار الهيئة ذات الصلة قياساً على: (السيد، 2018).	أ- المستقل: درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة (AS)
-	يُشير التخصص الصناعي إلى وجود فهم عميق وخبرة طويلة لمراقب الحسابات بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة العميل وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية المختلفة والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية والمخاطر المختلفة التي تواجه تلك الصناعة مما ينعكس على أدائه، سوف يستخدم الباحث المدخل الأكثر شيوعاً وهو مدخل الحصة السوقية وفقاً لإجمالي الأصول قياساً على (على، 2018؛ البلتاجي، 2017).	ب- التابع: التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة/ شريك المراجعة (ISO/ISP)

## 5/8 أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية والنماذج الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض الدراسة

تتضمن الدراسة التطبيقية مجموعة من الأدوات والإجراءات، والإحصاءات الوصفية، وكذلك نماذج الانحدار المستخدمة في اختبار فروض الدراسة، على النحو التالي:

## 1/5/8 - أدوات وإجراءات الدراسة:

تم إجراء الدراسة التطبيقية من خلال تحليل القوائم المالية السنوية لشركات عينة الدراسة عن الفترة من 2016 إلى 2021، وذلك لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، وقام الباحث بقياس متغيرات الدراسة كما تم بيانه بجدول القياس السابق، وشملت إجراءات الدراسة عمل تحليل محتوى للتقارير المالية لشركات العينة عن فترة الدراسة واستخراج وحساب قيم المتغيرات على اختلاف أنواعها.

## 2/5/8 - الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يعرض الجدول رقم (1-3) الإحصاءات الوصفية المرتبطة بالمتغيرات الأساسية والاضافية، لاختبار العلاقات الرئيسية مجال البحث، بالتحليل الأساسي والتحليل الإضافي وكذلك تحليل الحساسية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (1-3): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Min	Max	Median	Mean	Std.Dev
AS	588	0.20	0.96	0.86	0.85	.0844
ISOA	588	0.00	1.00	0.00	0.301	0.459
ISPA	588	0.00	1.00	0.00	0.25	0.431

(AS) يُعبر عن درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، (ISOA) يُعبر عن التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة بإجمالي الأصول، (ISPA) يُعبر عن التخصص الصناعي لشريك المراجعة بإجمالي الأصول

يتضح من الجدول السابق أن درجة متوسط درجة الملاءة المهنية (AS) لمنشآت المحاسبة والمراجعة داخل عينة الدراسة بلغت (85%)، وتتراوح بين 20% كحد أدنى، و96% كحد أقصى، وبقيمة انحراف معياري قدره (0.0844)، مما يُشير إلى عدم وجود تشتت عالي في درجة الملاءة المهنية لعينة الدراسة.

وفيما يتعلق بالتخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة مقاساً بإجمالي الأصول (ISOA) فيتضح أن عدد المشاهدات لشركات العينة التي تم مراجعتها بواسطة منشأة محاسبة ومراجعة متخصصة خلال فترة الدراسة قد بلغ عدد (177) مشاهدة بنسبة (30.1%) في حين أن التخصص الصناعي لشريك المراجعة بإجمالي الأصول (ISPA) قد بلغ عدد (145) مشاهدة بنسبة (25%)، وفيما يتعلق بالتخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة مقاساً بإجمالي المبيعات (ISOR)، يتضح أن عدد المشاهدات لشركات العينة التي تم مراجعتها بواسطة منشأة محاسبة ومراجعة متخصصة خلال فترة الدراسة قد بلغ عدد (173) مشاهدة بنسبة (29.4%)، في حين أن التخصص الصناعي لشريك المراجعة مقاساً بإجمالي المبيعات (ISPR) قد بلغ عدد (136) مشاهدة بنسبة (23.1%).

### 3/5/8 - علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث، حيث يستخدم معامل الارتباط الخطي لبيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات البحث، ومستوى معنويتها تمهيداً لتطبيق نماذج الانحدار.

جدول رقم (1-5): مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث

Variables	(1)	(2)	(3)
(1) AS	1		
(2) ISOA	.272***	1	
(3) ISPA	.247***	.872***	1

حيث؛ \*\*\* تشير لمستوى المعنوية عند (0.01)، \*\* تشير لمستوى المعنوية عند (0.05)، \* تشير لمستوى المعنوية عند (0.1).

يتضح من الجدول السابق وجود ارتباط إيجابي معنوي بين درجة الملاءة المهنية والتخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، مما يُشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص كلاً من منشأة المحاسبة والمراجعة وشريك المراجعة.

#### 4/5/8- النماذج الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث:

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار اللوجستي الثنائي لملائمته لاختبار فروض الدراسة في ظل تحليل الأساسي، نظراً لطبيعة قياس المتغير التابع التخصص الصناعي فهو متغير ثنائي، يتم التعبير عنه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1، صفر)، حيث يتم التحقق من مدى معنوية نموذج تحليل الانحدار وصلاحيته لاختبار العلاقة محل الدراسة، من خلال مجموعة من المؤشرات أبرزها ( Chi Square) وكذلك معاملات التحديد (R<sup>2</sup> Cox & Snell) والذي يفسر نسبة التغير في المتغير التابع التي ترجع إلى التغير في المتغير المستقل، والنسبة التي ترجع إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى في النموذج. وتم إجراء تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (24) وتم اختبار الفروض عند مستوى معنوية 5%، حيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أقل من 5%، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج والمتغيرات المستقلة أكبر من أو تساوي 5%.

#### 1/4/5/8- نموذج اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني (ف/2أ)

لاختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تخصص منشأة المحاسبة والمراجعة، تم الاعتماد على نموذج الانحدار التالي:

$$ISOA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AS_{it} + e_{it} \quad (3)$$

حيث أن:

-  $ISOA_{it}$ : تشير إلى تخصص منشأة المحاسبة والمراجعة مقاسة بإجمالي الأصول.

-  $\beta_1$ : معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقيس ما يفسره أثر درجة الملاءة المهنية من التغيرات في التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

2/4/5/8- نموذج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني (ف/2ب)

لاختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على تخصص شريك المراجعة، تم الاعتماد على نموذج الانحدار التالي:

$$ISPA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AS_{it} + e_{it} \quad (4)$$

حيث أن:

-  $ISPA_{it}$ : تشير إلى تخصص شريك المراجعة مقاس بإجمالي الأصول.

-  $\beta_1$ : معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقيس ما يفسره أثر درجة الملاءة المهنية من التغيرات في التخصص الصناعي لشريك المراجعة.

- وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

6/8- تحليل النتائج واختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي:

تتناول هذه الجزئية من البحث نتيجة اختبار فروض البحث وذلك كما يلي:

3/6/8- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الثاني (ف/1أ):

استهدف الفرض (ف/1أ) اختبار أثر درجة الملاءة المهنية على التخصص الصناعي

لمنشأة المحاسبة والمراجعة، وتم صياغة الفرض إحصائياً كفرض عدم ( $H_0$ ) كما يلي:

فرض العدم ( $H_0$ ): لا تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على

التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار رقم (3)، ويوضح الجدول رقم (1-8)

نتائج تحليل الانحدار للنموذج رقم (3):

- جدول رقم (1-8): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار العلاقة محل الفرض (ف/1أ)

Variables	$\beta$	Sig	Wald
Constant	-10.268	0.000	49.606
AS	10.893	0.000	43.060
Chi-square = 57.446		0.000	
Cox & Snell $R^2 = 0.093$			
Nagelkerke $R^2 = 0.132$			
Percentage Correct = 69%			

يتضح من الجدول السابق، معنوية النموذج من خلال إحصائية الاختبار (Chi-square)

والتي بلغت (57.446) وبقيمة احتمالية للنموذج (0.000) أقل من مستوى المعنوية 5%. كما تشير

النتائج إلى أن النموذج يمكنه معنوياً تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع. كما أن قيمة

معامل ( $R^2$  Cox & Snell) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (0.093)، بمعنى أن

(9.3%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة) يمكن تفسيرها من خلال التغير في درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما بلغت نسبة التصنيف الصحيح للنموذج 69%.

وبالنسبة للمتغير المستقل (درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة) فقد كان معنوياً حيث إن القيمة الاحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) ومعامل انحدار موجباً (10.893). مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل (ف2/أ)، القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، كما أن هذا التأثير كان إيجابياً.

#### 2/6/8 - نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني للفرض الثاني (ف1/ب)

استهدف الفرض (ف1/ب) اختبار أثر درجة الملاءة المهنية على التخصص الصناعي لشريك المراجعة، وتم صياغة الفرض إحصائياً كفرض عدم ( $H_0$ ) كما يلي:

- فرض عدم ( $H_0$ ): لا تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة معنوياً على التخصص الصناعي لشريك المراجعة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار رقم (4)، ويوضح الجدول رقم (5-9) نتائج تحليل الانحدار للنموذج رقم (4):

- جدول رقم (5-9): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار العلاقة محل الفرض (ف1/ب)

Variables	$\beta$	Sig	Wald
Constant	-10.415	0.000	43.908
AS	10.719	0.000	36.151
Chi-square = 48.025		0.000	
Cox & Snell $R^2 = 0.078$			
Nagelkerke $R^2 = 0.117$			
Percentage Correct = 75.3%			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق، معنوية النموذج من خلال إحصائية الاختبار (Chi-square) والتي بلغت (48.0256) وقيمة احتمالية للنموذج (0.000) أقل من مستوى المعنوية 5%. كما تشير النتائج إلى أن النموذج يمكنه معنوياً تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، كما أن قيمة معامل (Cox & Snell  $R^2$ ) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (0.078)، بمعنى أن (7.8%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (التخصص الصناعي لشريك المراجعة) يمكن تفسيرها من خلال التغير في درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج، كما بلغت نسبة التصنيف الصحيح للنموذج 75.3%.

وبالنسبة للمتغير المستقل (درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة) فقد كان معنوياً حيث إن القيمة الاحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) ومعامل انحدار موجباً (10.719)، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لشريك المراجعة ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/ب)، القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لشريك المراجعة، كما أن هذا التأثير كان إيجابياً.

## 7. نتائج البحث وتوصياته

### 1/8 نتائج البحث

توصل البحث إلى أن درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر إيجاباً على تدوير التخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة وفيما يتعلق بتأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على مدى تخصصها الصناعي فقد توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لها، ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/أ) القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لها.

أما فيما يتعلق بتأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لشريك المراجعة فقد توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لشريك المراجعة، ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (ف1/ب) القائل بوجود تأثير معنوي لدرجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على التخصص الصناعي لشريك المراجعة.

### 2/8 التوصيات

#### في ضوء نتائج البحث يوصى بالاتي:

- ضرورة وجود مستقلة للرقابة على جميع منشآت المحاسبة والمراجعة سواء كانت كبيرة الحجم أو متوسطة وصغيرة الحجم للتأكد من الإلتزام بكافة المتطلبات التنظيمية التي تضمن الاستقلالية والتحقق من مدى الإلتزام بالتدريب والتعليم والمهني المستمر حيث تقوم الهيئة العامة للرقابة بالرقابة فقط على المنشآت الكبرى المقيدة لها مراقبي حسابات لدى الهيئة
- ضرورة وجود أبحاث مستقبلية لدراسة العلاقة التبادلية بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة والتخصص الصناعي سواء على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو على مستوى شريك المراجعة

## المراجع

المراجع باللغة العربية

1. البلتاجي، يسرى محمد محمود. (2017). أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، (2): 1-32*
2. السيد، محمود محمد. (2018). أثر درجة الملائمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات علي جودة أحكامه المهنية بشأن وأمر المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد. *رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*
3. درويش، عبد الناصر محمد سيد. (2012). تقييم موقف شركات المحاسبة المهنية في تطبيق الإطار الدولي للرقابة على جودة الخدمات المهنية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، 36 (2): 33-80*
4. شحاته، السيد شحاته. (2015). أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 52 (2): 1-32*
5. على، محمود أحمد أحمد. (2018). أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتدوير منشأته على تقلبات عوائد الأسهم- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (3): 53-105*
6. عباس، حجازي عبد الجواد مراد. (2020). أثر محددات الأداء المهني لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره المعدل الخاص بحالات التحفظ وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 705. *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف*
7. مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله. (2005). تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع العملي. *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (2): 343-394*
8. جمعة، نادية موسى. (2016). دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية. *رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا*
9. باسودان، يوسف عبد الله؛ عشقى، عطوف على. (2017). أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية. *مجلة جامعة الاسكندرية للعلوم الإدارية، 54 (1): 73-112*

10. جمعة، نادية موسى. (2016). دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا
11. احمد، نبيل ياسين. (2015). دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة نظرية وميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 19(3): 78-155

### المراج بالغة الانجليزية

1. Ramadhani, R.. & Sudarma. M. (2017). Effect of quality control system on audit quality with professional commitments as a moderation variable. **Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences**, 72(12):33-41.
2. Kang. M., Lee. H. Y., Son. M., & Stein. M. (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, 24(3-4):249-271.
3. Havasi, R., & Darabi, R. (2016). The effect of auditor's industry specialization on the quality of financial reporting of the listed companies in Tehran stock exchange. *Asian Social Science*, 12(8):92-103.
4. Hegazy, K., & Hegazy, M. (2018). Audit firms and industry specialization in an emerging economy. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3):338-362.
5. Bae, G. S., Choi, S. U., & Lee, J. E. (2019). Auditor industry specialization and audit pricing and effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(1):51-75.
6. Eshleman, J. D., & Guo, P.(2020). Do seasoned industry specialists provide higher audit quality? A re-examination. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(6). 106770.
7. Garcia-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M. (2018). Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain. *International Journal of Auditing*, 22(1):98-108.
8. Gaver, J. J., & Utke, S. (2019). Audit quality and specialist tenure. *The Accounting Review*, 94(3):113-147.
9. Audousset-Coulier, S., Jeny, A., & Jiang, L. (2016). The validity of auditor industry specialization measures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 35(1):139-161.
10. Aobdia. D. & Shroff. N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share. **Journal of Accounting and Economics**, 63(2-3): 262-287
11. Nagv. A. L. (2014). PCAOB quality control inspection reports and auditor reputation. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33(3):87-104.
12. Johnson, E., Reichelt, K., Soileau, J. (2018). No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality?. **Journal of Accounting Literature**, 41:106-126.
13. Verwey, I. G., & Asare, S. K. (2022). The joint effect of ethical idealism and trait skepticism on auditors' fraud detection. **Journal of Business Ethics**, 176(2), 381-395.