



**أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة
أمور المراجعة الرئيسية: دراسة تطبيقية**

**The Impact of the auditor's industrial specialization on the
understanding of the paragraph on key audit matters: An
Applied study**

أ/ ناصر بدر يوسف محمد الشعبان

باحث ماجستير

د / هالة العجمي
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.د / يوسف عبد القادر عبد الوهاب
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد (١١) - العدد (١٩) - الجزء الاول
يناير ٢٠٢٥ م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى اختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية. ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى جزء نظري تناول التأصيل النظري لمتغيرات البحث، وهي التخصص الصناعي لمراجع الحسابات ومدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية، ثم تم استعراض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت هذه المتغيرات، أما الجزء التطبيقي للدراسة فقد تم إجراء تحليل إحصائي للبيانات التي تم جمعها من القوائم المالية، وتوزيعها على عينة البحث المتمثلة في ٤٠ شركة من الشركات غير المالية المدرجة ببورصة الكويت للأوراق المالية، وقد استخدم الباحثين العديد من الاختبارات الإحصائية لاختبار فرض البحث، حيث توصل إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية، مراقب الحسابات.

Abstract

This research aims to examine the impact of auditor's industrial specialization on the understanding of the paragraph on key audit matters. To achieve this objective, the research was divided into the theoretical part to review the literature related to the subject of the study, namely auditor's industrial specialization and the understanding of the paragraph on key audit matters, and then the previous studies that addressed these variables were reviewed and analyzed. Then, the applied part tests the research hypotheses, by Statistical analysis of the data collected from the financial statements was carried out and distributed to the sample study of 40 non-financial companies listed on the Kuwait Stock Exchange. The researcher used several statistical tests to test the study's assumptions. The results of the research indicated that there is a statistically significant impact of auditor's industrial specialization on the understanding of the paragraph on key audit matters.

Keywords: Auditor's Industrial Specialization, the Understanding of the Paragraph on Key Audit Matters, Auditor.

١. الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

يمثل تقرير مراجع الحسابات أحد مكونات التقرير السنوي؛ والذي يمثل أحد محاور الإفصاح السردى الإلزامي الذي يفرضه متطلبات الجهات الرقابية التنظيمية شأنه كشأن الايضاحات المتممة للقوائم المالية، حيث أن الأثر المنشود للمحتوى الإعلامي لتقرير مراجع الحسابات هو مساعدة المستخدمين على تسهيل قراءة وتفسير القوائم المالية، بما يجعل من تقرير مراجع الحسابات أداة اتصال فعالة تساهم في تخفيض حدة عدم تماثل المعلومات حسب نظرية الوكالة (بابنات، وناصر، ٢٠١٧). ولذا يرى (راشد، ٢٠٢٠، ص ٣) "أن تقرير مراجع الحسابات كأحد المكونات الإلزامية للتقرير السنوي لا يقل أهمية عن التقارير السنوية من حيث الدور الذي يلعبه في التأثير على قرارات أصحاب المصالح بصفة عامة، والمستثمرين بصفة خاصة، وقد يتأثر هذا الدور بمدى قابلية تقرير مراجع الحسابات للقراءة Readability من جانب مستخدميه، كشرط أساسي لتحقيق الهدف المنشود من عملية المراجعة وهو إضفاء الثقة على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة". ولعل الآثار المترتبة عن عدم قابلية تقارير مراجع الحسابات للقراءة قد تتمثل في عدم تماثل المعلومات، سوء تفسير آراء المراجعين من جانب المستخدمين، اتساع فجوة التوقعات بين المستخدمين وخدمات المراجعة، الأمر الذي يهدد تحقيق مهنة المراجعة لأهدافها، وقد تتحسن مؤشرات قابلية تقارير المراجعة للقراءة في ظل مدخل المراجعة المشتركة Joint Audit مقارنة بتقارير المراجعة الفردية نتيجة تأثير المسؤولية التضامنية عن التقرير والتفاعل بين المهارات والخبرات، وقد تنخفض مؤشرات قابلية تقارير المراجعة للقراءة بشكل عام إذا كانت ذات رأي معدل (Fakhfakh, 2016).

وعلى الجانب الآخر، قد تم تقديم تخصص صناعة المراجعة كمقياس متطور لجودة المراجعة، حيث يرى (Solomon et al., 1999) أن المراجعين المتخصصين في الصناعة لديهم معرفة أعمق وخبرة أكبر تمكنهم من إصدار أحكام مراجعته أكثر دقة وإجراء أعمال مراجعته عالية الجودة. وبالتالي، هناك العديد من الفوائد المحتملة من تعيين مراجع متخصص في الصناعة؛ تم الاستشهاد بها في القدرة على تحديد الأخطاء بشكل أكثر فعالية، وتصحيح الأخطاء التي تم تحديدها والإبلاغ عنها للحفاظ على سمعتها، ومساعدة العملاء في تطوير ونشر الإفصاح بصوره أفضل (Dunn and Mayhew 2004).

كما تقترح نظرية الوكالة أن فصل الملكية عن الإدارة يولد حافز لدى الإدارة للعمل نحو تعظيم مصالحها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين، ونتيجة لأن المساهمين يعتمدون على المعلومات المحاسبية لتقييم أداء الإدارة، فإن المديرين يقومون بالتلاعب في المعلومات المحاسبية، وتعتبر عملية المراجعة أحد أهم الأدوات التي يعتمد عليها المساهمين في التحقق من مدى صحة المعلومات المفصح عنها وخلوها من الأخطاء الجوهرية، وكلما زادت جودة عملية المراجعة، كلما زادت فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتعتمد جودة المراجعة جزئياً على ما إذا كان المراجع متخصصاً في الصناعة أم لا، حيث أن زيادة خبرة المراجع في الصناعة تمكنه من تحديد المشاكل الخاصة بالصناعة والبيانات الخاطئة، هذا فضلاً عن حرص شركات المراجعة المتخصصة في الصناعة على زيادة جودة المراجعة للحفاظ على سمعتها (Velury, 2003).

ونظراً لأن جودة التقارير المالية هي مسئولية مشتركة بين المديرين والمراجعين فإن الاستعانة بمراجعين متخصصين في الصناعة يحسن من جودة التقارير المالية وكفاءة القرارات الاستثمارية، حيث

أن المراجعين المتخصصين يكون لديهم معرفة واسعة بالصناعة وعمليات عملاتهم، هذا فضلاً عن أنهم يستثمرون موارد كبيرة لتطوير معرفتهم ومصادر معلوماتهم، ونتيجة لذلك فإن المراجعين المتخصصين في الصناعة يروجون لأنفسهم كمراكز معرفة يمكن أن تكون ذات قيمة لعملاتهم من خلال توفير معلومات فعالة للمديرين تمكنهم من زيادة كفاءة القرارات الاستثمارية (Bae et al. 2017). بالإضافة إلى ما سبق، فإن التخصص الصناعي للمراجع يوفر العديد من المزايا التي تسهم في زيادة كفاءة الاستثمار منها الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وضمان الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وتحسين جودة الإفصاح، وتخفيض تكلفة رأس المال، هذا فضلاً عن زيادة جودة المراجعة نتيجة لاستثمار قدر كبير من الموارد في تطوير الخبرة المتخصصة في الصناعة التي يعمل فيها العميل و/أو التعامل مع نسبة كبيرة من العملاء المتنوعين في نفس الصناعة الأمر الذي يسهم في زيادة خبرتهم ومعرفتهم بالصناعة ويحسن من جودة المراجعة (Habib and Bhuiyan, 2011).

بالإضافة إلى ما سبق، فإن تخصص المراجعين في صناعات معينة تمكنهم من اكتساب معرفة وخبرة وفهم أفضل للشركات العاملة في هذه الصناعات وهذا يمكنهم من تقديم خدمات مختلفة لعملائهم وتلبية احتياجاتهم بشكل أفضل، هذا فضلاً عن قدرتهم على مشاركة ونقل خبرتهم القطاعية ومشاركة أفضل الممارسات في نفس الصناعة، كما أنهم أكثر عرضة للاستثمار في التقنيات الجديدة والمرافق المادية ورأس المال البشري وأنظمة التحكم والتنظيم المرتبطة بتلك الصناعة بالمقارنة بشركات المراجعة غير المتخصصة في الصناعة، وهذا كله يسهم في زيادة كفاءة الاستثمار (Boubaker et al. 2018).

٢/١ مشكلة البحث:

يتأثر إدراك السوق لعدم تماثل المعلومات والحاجة إلى البحث عن المعلومات الخاصة على نظرة السوق لمستوى جودة المراجعة والإفصاح والتقارير المالي للشركة، وذلك لأن زيادة جودة المراجعة يقلل من عدم تماثل المعلومات مما يخفف من تكاليف الوكالة، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على مستوى جودة المراجعة، لعل من أهمها التخصص الصناعي للمراجع والذي يسهم في تحسين كفاءة المراجع عند أداء مهام المراجعة وزيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، هذا فضلاً عن أن المراجعين المتخصصين في الصناعة عادة ما يحصلون على اتعاب مراجعة مرتفعة مقابل خبرتهم مما يجعلهم أكثر ربحية من المراجعين غير المتخصصين في الصناعة، وهذا يولد حافز لديهم لزيادة جودة المراجعة، ويجعلهم أقل عرضة للتنازل عن استقلاليتهم وأكثر عرضة للإفصاح عن أي انتهاكات للمعايير المحاسبية وذلك للحفاظ على سمعتهم وثقة المتعاملين في سوق رأس المال فيهم. وعلى الرغم من أن معيار المراجعة الدولي (ISA, 700) المتعلق بتنظيم عملية اصدار تقارير المراجعة، حدد الخصائص الهيكلية والشكلية لتقرير المراجعة من خلال نماذج معيارية يسترشد بها المراجعون وتحد من وجود اختلافات جوهرية من حيث الشكل وترتيب الفقرات، والأمور التي يجب أن تغطيها كل فقرة، إلا أن هناك مجالاً واسعاً من الحرية المتاحة لكل مراقب حسابات في التحكم في الصياغة اللغوية المستخدمة، وتبلغ تلك الحرية ذروتها سواء عند كتابة فقرة أساس الرأي المعدل، أو كتابة الفقرات الإيضاحية التالية لفقرة الرأي كفقرة لفت الانتباه **Emphasis of Matter Paragraph** أو أي فقرة تختص بأمور أخرى **Other Matter Paragraph** ولا تؤثر على رأي مراقب الحسابات

(راشد، ٢٠٢٠، ص ٤). وقد تتأثر مواصفات الصياغة اللغوية المستخدمة بتأثير عوامل تخص المراجع الخارجي ومنشأة المراجعة ذاتها، كالخبرة، والتخصص، والحجم، وكذلك قد تختلف باختلاف تأثير مدخل المراجعة المتبع سواء كان يأخذ شكل المراجعة الفردية أو المراجعة المشتركة أو المراجعة الثنائية (متولي، ٢٠١٣؛ عبد الحميد ٢٠١٤؛ Li, et. al., 2019). وبالتالي يمكن للباحثين بلورة المشكلة البحثية في التساؤل البحثي الرئيسي التالي:

ما أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية؟

٣/١ هدف البحث

يسعى الباحثون من خلال هذا البحث الى تحقيق الهدف البحثي التالي:

دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الأعمال الكويتية.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للدراسة: تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

يستمد البحث أهميته العلمية من كونه امتداد لسلسلة البحوث في مجال قابلية الإفصاح المحاسبي السردى للقراءة، ودوره في دعم قرارات مستخدمي التقارير المالية والتي من ضمنها تقرير مراقب الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في البورصة.

٢/٤/١ الأهمية العملية للدراسة:

يستمد هذا البحث أهميته العملية من امكانية تقديم نتائج وتوصيات تسهم بشكل ايجابي في زيادة منفعة تقارير المراجعة لمستخدمي القوائم المالية من المستثمرين وغيرهم من جميع فئات المجتمع من المتوقع أن تفيد نتائج البحث في الكشف عن مدى كفاءة الأسواق المالية الكويتية، باعتبارها تعتمد بشكل كبير على زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، والتي من شأنها ثقة المستثمرين بتلك المعلومات، الأمر الذي يعد أساساً لنمو تلك الأسواق.

٥/١ فروض البحث

تحقيقاً للهدف البحثي والإجابة على التساؤل البحثي قام الباحثون بصياغة الفرض التالي في صورته العدمية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الأعمال الكويتية.

٦/١ منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على استخدام المنهجين التاليين:

١/٦/١ المنهج الاستنباطي:

وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وكذلك جودة تقارير المراجعة، وكذلك عرض وتحليل للبحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتقويم ما توصلت إليه من نتائج من أجل بناء الاطار النظري للبحث واشتقاق فروض البحث.

٢/٦/١ المنهج الاستقرائي:

يستخدم الباحثون المنهج الاستقرائي لجمع البيانات اللازمة لبناء الدراسة التطبيقية من خلال تحليل محتوى لتقارير مراقب الحسابات المرفق مع القوائم المالية وكذلك المواقع الالكترونية لتلك الشركات وذلك للحصول على البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث واختبار الفروض البحثية واستخلاص النتائج.

٧/١ خطة البحث:

يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية:
الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث.
الإطار النظري للبحث.
الدراسة التطبيقية.
خلاصة ونتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢. الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث: ويتم تبويبها إلى ثلاثة مجموعتين كما يلي:

١/٢ المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات:

١. دراسة (علي، ٢٠٢٠) بعنوان:

" أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعمله على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"
استهدف البحث دراسة واختبار مدى تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعمله، على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وذلك بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٨.
وتوصل نتائج البحث إلي:

١- وجود تأثير سلبي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ووجود تأثير إيجابي معنوي لطول فترة ارتباطه بعمله، كل على حده أو معاً، على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

٢- اختلاف الأثر المجمع لهما باختلاف الوضع المالي لعميل المراجعة ودرجة تعقد صناعته.

٣- معنوية تأثير درجة التعثر المالي للسنة السابقة ونسبة السيولة السريعة وعدم معنوية تأثير حجم شركة عميل المراجعة، كل على حده، كمتغيرات رقابية، على جودة الحكم المهني بشأن الاستمرارية.

٢. دراسة (Shams, 2020) بعنوان:

"Does Auditor Industry Specialization Increase Analysts' Forecast Accuracy? Evidence from the Listed Firms of Australia"

استهدف هذا البحث دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات ودقة توقعات المحللين الماليين للأرباح في بداية العام. تمثلت عينة من الشركات الأسترالية المقيدة في الفترة من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠١٢.

وتوصلت نتائج الدراسة الي:

- ١- أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات سوف يحسن من جودة التقارير المالية الخارجية مما يحد من أخطاء توقعات المحللين الماليين عن الأرباح.
- ٢- أن جودة المراجعة سوف يكون لها تأثير سلبي علي تشتت توقعات المحللين الماليين
- ٣- عدم وجود علاقة ارتباط بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وخطأ تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح في بداية العام.
- ٤- إن الشركات التي لديها أخطاء أكبر في دقة التنبؤات المالية تكون مرتبطة بتشتت أقل بين توقعات المحللين الماليين.
- ٥- أن الشركات الكبيرة يكون لديها خطأ أقل في التنبؤ بالأرباح عن الشركات الصغيرة.

٣. دراسة (Nidal, 2020) بعنوان:

"Investigating the relationship between auditor's specialization with information quality and investment efficiency"

استهدفت هذه الدراسة بحث العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة المعلومات وكفاءة الاستثمار. تمثلت عينة الدراسة في ٨٤ شركة مدرجة في بورصة عمان من بداية عام ٢٠٠٩ حتى نهاية عام ٢٠١٦.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى:

- ١- أن هناك علاقة معنوية بين تخصص المراجع وجودة المعلومات للشركات المدرجة في بورصة عمان
- ٢- وأن هناك علاقة كبيرة بين تخصص المراجع وكفاءة الاستثمار للشركات المدرجة في بورصة عمان.

٤. دراسة (Deshmukh & Zhao, 2020) بعنوان:

"Audit Quality and Readability of the Annual Reports"

استهدفت هذه الدراسة بحث أثر جودة المراجعة والتخصص الصناعي علي قابلية القراءة للتقارير السنوية، كما اختبرت الدراسة بطريقة تجريبية ما إذا كانت إمكانية القراءة تزداد إذا تمت المراجعة من قبل مراجع حسابات من الأربعة الكبار وكذلك اختبرت الدراسة ما إذا كانت إمكانية القراءة تزداد إذا تمت مراجعة التقارير المالية من قبل مراجع متخصص في الصناعة.

وتوصلت نتائج الدراسة إلي:

- 1- أن الشركات التي خضعت للمراجعة من قبل الشركات الأربع الكبرى لديها تقارير سنوية أقل قابلية للقراءة.
- 2- أنه لا يؤثر التخصص الصناعي للمراجع على قابلية التقارير السنوية للقراءة، على الرغم من ارتباط متخصصي الصناعة في Big 4 بشكل إيجابي بالتقارير السنوية الأقل قابلية للقراءة.
- 3- أن التقارير السنوية أصبحت أقل قابلية للقراءة بشكل طولي، وأن محددات قراءة التقارير السنوية تتغير وتتطور.

٥. دراسة (السواح، ٢٠٢١)، بعنوان:

"أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة علي علاقة إدارة الأرباح بكفاءة الاستثمار: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدف البحث تحليل واختبار العلاقة بين إدارة الأرباح وكفاءة الاستثمار، وأثر كل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة – كمتغيرين معدلين Moderators- على تلك العلاقة. تمثلت عينة البحث في ٥٥ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠١٨.

وتوصلت نتائج البحث إلي:

- 1- وجود علاقة عكسية (طردية) معنوية بين إدارة الأرباح وكفاءة (عدم كفاءة) الاستثمار.
- 2- وجود أثر معدل لكل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة- كل على حده- على علاقة إدارة الأرباح بكفاءة الاستثمار، فالتفاعل بين إدارة الأرباح وأي من تخصص المراجع أو استقلالية مجلس الإدارة دعم كفاءة الاستثمار عن طريق الحد من عدم الكفاءة
- 3- وجود علاقة طردية معنوية بين كفاءة الاستثمار وكل من عمر الشركة والرفع المالي.
- 4- وجود علاقة عكسية معنوية بين كفاءة الاستثمار وكل من كثافة رأس المال ومعدل العائد على الأصول وحجم الشركة.
- 5- ودعمت نتيجة تحليل الحساسية- بتغيير نموذج قياس إدارة الأرباح- وجود علاقة عكسية (طردية) معنوية بين إدارة الأرباح وكفاءة (عدم كفاءة) الاستثمار، ووجود أثر معدل لتخصص مراجع الحسابات على علاقة إدارة الأرباح بكفاءة الاستثمار، إلا أنه لم يقدم دليلاً عملياً على وجود أثر معدل لاستقلالية مجلس الإدارة على ذات العلاقة.
- 6- وأخيراً توصل التحليل الإضافي- بعد تقسيم العينة الكلية لعينتين فرعيتين أحدهما تشتمل على مشاهدات الاستثمار الزائد والأخرى لمشاهدات الاستثمار الأقل من اللازم- لوجود علاقة عكسية (طردية) معنوية بين إدارة الأرباح وكفاءة (عدم كفاءة) الاستثمار على مستوى العينتين الفرعيتين، ووجود أثر معدل للتخصص الصناعي على علاقة إدارة الأرباح بكفاءة الاستثمار وذلك فقط بالعينة الفرعية للاستثمار الأقل من اللازم، أما الأثر المعدل لاستقلالية مجلس الإدارة على ذات العلاقة فقد تحقق على مستوى العينتين الفرعيتين.

٢/٢ المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت جودة تقارير المراجعة:

١. دراسة (محمد ونجرس، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"موانمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي: دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد"

استهدف البحث تشخيص طبيعة العلاقة ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وموانمة عملهم وانعكاسه على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، فضلا عن محاولة فهم أهداف والأساليب المتبعة في عمل كل منهما.

وتوصلت نتائج البحث إلي وجود اهتمام واسع بجودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، بالاعتماد على التعاون وموانمة العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتعكس هذه النتيجة شروط التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي المعمول بها للارتقاء بمعايير العمل التدقيقي .

٢. دراسة (محمود وحافظ، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"دور المراجعة في الإفصاح عن الضعف الجوهرى في الرقابة الداخلية واثره على تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية"

استهدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة في الإفصاح عن الضعف الجوهرى في الرقابة الداخلية واثره على تقرير المراجعة، خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron وغيرها عام ٢٠٠٢، وذلك في ضوء الاهتمام بأهمية الرقابة الداخلية وفعاليتها بعد انهيار العديد من المنظمات العالمية، وتشتمل عينة الدراسة على ٣٨٤ مفردة. وتوصلت نتائج الدراسة إلي:

- ١- وجود تأثير معنوي إيجابي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، ولجودة وظيفة المراجعة الخارجية في الإفصاح عن الضعف الجوهرى في الرقابة الداخلية.
- ٢- وجود تأثير معنوي إيجابي للتكامل بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية في الإفصاح عن الضعف الجوهرى في الرقابة الداخلية.
- ٣- وجود تأثير معنوي إيجابي للتكامل بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية على جودة تقرير المراجع.

٣. دراسة (راشد، ٢٠٢٠) بعنوان:

"أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرات أساس الرأي والفقرات الايضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدف البحث دراسة واختبار تأثير اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على مستوى قابلية تقارير مراقبي الحسابات للقراءة، وبالأخص الفقرات التي يتاح لمراقب الحسابات حرية صياغتها رغم الالتزام بالنماذج الموحدة وفق معايير المراجعة الدولية والمحلية المعمول بها وهي فقرة أساس الرأي المعدل، والفقرات الايضاحية التالية للرأي والتي لا تؤثر عليه كفقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمور الأخرى. ولقد تم الاعتماد على كل من عدد الكلمات، عدد المصطلحات المالية، متوسط طول الجملة، وذلك كمؤشرات

للاستدلال من خلالها على اختلاف مستوى القابلية للقراءة الفقرات تقارير المراجعة الخارجية الخاضعة للاختبار. تمثلت عينة الدراسة في تقارير مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على مدار الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٩. وتوصلت نتائج البحث إلي:

- ١- صعوبة قراءة فقرة أساس الرأي المعدل بتقارير المراجعة الخارجية وفق مدخل المراجعة الثنائية بشكل عام إذا ما قورنت مع ذات التقارير وفق مدخلى المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة، تلك التقارير التي يتم إصدارها من مكاتب مراجعة تعمل بشكل مستقل وموازي لأعمال الجهاز المركزي للمحاسبات عن القوائم المالية للشركات المكلفة نظامية بمتطلبات المراجعة الثنائية.
- ٢- تميز تقارير المراجعة في ظل مدخل المراجعة المشتركة بسهولة قراءة الفقرات الإيضاحية التالية للرأي ولا تؤثر عليه كفقرة لفت الانتباه أو الأمور الأخرى إذا ما قورنت مع ذات التقارير وفق مدخلى المراجعة الفردية والمراجعة الثنائية.

٤. دراسة (Farhangdoust, et al., 2021) بعنوان:

"The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Readability of Audit Report."

استهدفت هذه الدراسة بحث أثر اليات حوكمة الشركات علي قابلية تقرير المراجعة للقراءة، كما استهدفت الدراسة فحص العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وإمكانية إعادة صياغة تقارير المراجعة. وتمثلت عينة الدراسة في ١٠٣ شركة (٧٢١ ملاحظة على مدار العام) خلال الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٧ ببورصة طهران. وتوصلت نتائج الدراسة إلي:

- ١- تعتبر المراجعة والتقارير المالية بمثابة جسر تواصل بين المديرين وأصحاب المصلحة الخارجيين. ومع ذلك، فقد كان للضعف المتزايد في مستويات سهولة قراءة التقارير المالية وتقارير المراجعة في السنوات الأخيرة تأثير سلبي على أداء اتصالاتهم.
- ٢- وجود علاقة كبيرة بين آليات حوكمة الشركات وقابلية قراءة تقرير التدقيق.

٥. دراسة (عبد السميع، ٢٠٢١)، بعنوان:

أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة تقرير المراجعة

استهدفت الدراسة تحديد أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير المراجع، وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ المستحدث (ISA 701)، والذي يمثل جزء من التعديلات التي أجراها IAASB في عام ٢٠١٥م على شكل ومضمون تقرير المراجع. وتوصلت نتائج الدراسة إلي:

- ١- أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع من الممكن أن يزيد من القيمة المعلوماتية والاتصالية للتقرير.

٢- أن هناك عدة اعتبارات من الممكن أن تقف عائقاً أمام تحقيق الفوائد المرجوة من هذا الإفصاح من أهمها: مدى تفهم المراجعين لأهمية هذا الإفصاح وكيفية تحديد أمور المراجعة الرئيسية والإفصاح عنها، مستوى التفصيل المقدم من المراجعين خلال الإفصاح عن أمور المراجع الرئيسية، قدرة المستخدمين على معالجة المعلومات الإضافية في تحسين قدرتهم على اتخاذ القرارات المناسبة، وأثر هذا الإفصاح على تكلفة عملية المراجعة.

٣/٢/٢ المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وعملية المراجعة:

١. دراسة (منصور، ٢٠١٥)، بعنوان:

"أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة"

استهدف البحث الكشف عن أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. ودور التخصص الصناعي في تحسين جودة المراجعة، والذي يتمثل في أنه المدخل الطبيعي لتقديم أي مهنة أو حرفة، وأنه يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة. وتوصلت نتائج البحث إلي:

- ١- أن كفاءة المراجعة تقاس بالعلاقة بين أتعاب المراجعة، وكمية الموارد المستخدمة في أدائها.
- ٢- أنه يمكن النظر إلى التأثير الإيجابي للتخصص على كفاءة وفعالية المراجعة من زاوية أداء عمل معين، حيث انه يعنى ببساطة تكرار أداء هذا العمل، مما يؤدي إلى الإلمام بمعظم خباياه واسراره، ومن ثم زيادة القدرة على أدائه وإتقان هذا الأداء.
- ٣- ان تخصص المراجع يؤدي إلى تحسن المعرفة المتخصصة للمراجع في عملية تخطيط وأداء المراجعة. كما أدى إلى تكوين ما يعرف بالمعرفة المتخصصة، ولهذه المعرفة تأثيراً إيجابياً على قدرة المراجع على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

٢. دراسة (مرسي واخرون، ٢٠١٥)، بعنوان:

"أثر استخدام إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح"

استهدفت الدراسة 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 نتائج الدراسة إلي:

- ١- وجود دور فعال لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع وتأثيره على تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية.
- ٢- أن مزايا التخصص الصناعي تفوق كثيراً الآثار السلبية له.
- ٣- يؤثر التخصص الصناعي على أتعاب المراجعة.

- ٤- أن مراجعي الحسابات المتخصصين صناعيا قادرين على تطوير المعارف والخبرات الخاصة بالصناعة التي ينتمون إليها والتعرف على العمليات التجارية للعملاء بسرعة.
- ٥- يؤدي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تحسين جودة التقارير المالية وتمكين المحللين الماليين من التنبؤ بأرباح الشركات بشكل أفضل.
- ٦- أوصت الدراسة بالعمل على تشجيع مكاتب المراجعة والمحاسبة الصغرى على الاندماج معاً، للاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير والتي تتمكن من التخصص الصناعي سواء للمراجع أو لتخصص المكتب نفسه، ومواجهة عمليات المراجعة المعقدة.

٣. دراسة (باسودان وعشقي، ٢٠١٧)، بعنوان:

"أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية"

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية على جودة عملية المراجعة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى:

- ١- أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة.
- ٢- أن التأهيل العلمي والمهني، والخبرة، والدرجة الوظيفية للمراجع تزيد من وعي مراجع الحسابات بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة.

٤. دراسة (رشوان، ٢٠١٨)، بعنوان:

"دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة"

استهدفت الدراسة التعرف على دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة، وتطوير الأداء المهني لمراجع الحسابات، وتقييم مخاطر عملية المراجعة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى:

- ١- أن للتخصص الصناعي للمراجع دور في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة، وتطوير الأداء المهني لمراجع الحسابات، والتقليل من مخاطر عملية المراجعة.
- ٢- وأوصى الباحث بضرورة القيام بمزيد من تبني التخصص الصناعي من قبل مكاتب المراجعة، وأن ترصد كل طاقاتها المتاحة من موارد بشرية ومادية لما له من فوائد على كافة الأطراف المهمة بمهنة المراجعة

٥. دراسة (منصور، ٢٠١٨) بعنوان:

"أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدفت البحث دراسة وتحليل فترة إصدار تقرير المراجعة باعتبارها من العوامل الهامة المؤثرة على وقتية التقارير المالية، واختبار وتحليل أثر كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم

منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة. وتم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بلغت ٨٨ شركة خلال عامي ٢٠١٥ و ٢٠١٦. أظهرت نتائج الدراسة إلي:

- ١- أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير سلبي معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلي تقليل هذه الفترة؛ مما ينعكس على تحسين منفعة معلومات القوائم المالية المنشورة.
- ٢- أن حجم منشأة مراقب الحسابات ليس لها تأثير معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة في ضوء هذه النتائج فإنه على الشركات التي ترغب في تحسين وقتية معلومات قوائمها المالية المنشورة أن تكون الأولوية في عملية اختيار مراقب الحسابات هي التخصص الصناعي له وليس حجم منشأته. ويجب على الجهات التنظيمية في مصر تدعيم مراجعة القوائم المالية للشركات من خلال مراقب حسابات متخصص في الصناعة عن طريق وضع الإجراءات التي تدعم هذا الاتجاه.
- ٣- كما أظهرت نتائج تحليل حساسية إلي أنه لا يوجد اختلاف في تأثير كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة في حالة استخدام فترة إصدار تقرير المراجعة غير العادية بدلا من فترة إصدار تقرير المراجعة.
- ٤- أن تأثير التخصص الصناعي على هذه الفترة لم يختلف باختلاف المعيار المستخدم لتحديد التخصص الصناعي علي أساس عدد العملاء، ولكن تأثيره اختلف باختلاف المقياس المستخدم في تحديد الحصة السوقية.

٦. دراسة (صالح، ٢٠١٩) بعنوان:

"أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدف هذا البحث دراسة واختبار اثر درجة تنوع وتفقد عمليات عميل المراجعة كمتغيرات معدلة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره. تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية بلغت ٦٤ شركة خلال الفترة بين ٢٠١٢-٢٠١٤. وأظهرت نتائج الدراسة إلي:

- ١- أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مقاسة بدلالة عدد عملاء المراجعة لمراقب الحسابات، له تأثير سلبي معنوي على تأخير تقريره. ولذلك فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلى تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة، مما ينعكس على تحسين نفعية ووقية المعلومات المالية.
- ٢- أن درجتي تنوع وتعقد بعمليات عميل المراجعة لها تأثير إيجابي معنوي على تأخير تقرير مراقب الحسابات. وكذلك يوجد تأثير معنوي للأثر التفاعلي لدرجتي تنوع وتعقد عمليات عميل

المراجعة كمتغيرات معدلة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير
تقريره.

تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

توصل الباحثون من خلال استقراء الدراسات السابقة إلي:

- أ- تعدد القابلية القراءة من أهم السمات التي يجب الحفاظ عليها دائما في تقنيات الكتابة وعمليات الاتصال، حيث أنها تعد من أهم أدوات تحليل النصوص، وهناك العديد من المؤشرات التي تعتمد على معادلات حسابية خاصة بقياس وتقييم إمكانية قراءة المستندات. وقدم الأدب اللغوي العديد من التعريفات لقابلية القراءة ومعانيها، منها أن ارتفاع القابلية القراءة هي ما يجعل بعض النصوص أسهل في القراءة من غيرها، أو أن قابلية القراءة على أنها سهولة الفهم الذي يرجع إلى أسلوب الكتابة، وأن القابلية للقراءة هي سهولة قراءة الكلمات والجمل، وهي سمة من الوضوح Clarity، وأخيرا أن القابلية للقراءة هي الدرجة التي يجد بها فئة معينة من الأشخاص أن القراءة مقنعة ومفهومة. يؤكد هذا التعريف على التفاعل بين النص وفئة من القراء ذوي خصائص مشتركة فيما بينهم، مثل مهارة القراءة والمعرفة السابقة والدافع.
- ب- أن التأهيل العلمي والمهني، والخبرة، والدرجة الوظيفية للمراجع تزيد من وعي مراجع الحسابات بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة
- ج- أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير سلبي معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلي تقليل هذه الفترة؛ مما ينعكس على تحسين منفعة معلومات القوائم المالية المنشورة
- د- ان تخصص المراجع يؤدي الى تحسن المعرفة المتخصصة للمراجع في عملية تخطيط وأداء المراجعة. كما أدى الى تكوين ما يعرف بالمعرفة المتخصصة، ولهذه المعرفة تأثيرا إيجابيا على قدرة المراجع على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

أوجه الاختلاف بين البحث الحالي والأبحاث السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحثين توضيح أوجه الاختلاف بين البحث الحالي والبحوث السابقة كما يلي:

- أ- أولاً: من حيث الحدود المنهجية: يتناول البحث تأثير التخصص لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية.
- ب- ثانياً: من حيث الحدود الزمنية: يتناول البحث تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في دولة الكويت خلال الفترة من ٢٠٢١ حتى ٢٠٢٣.

ج- ثالثاً: من حيث الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية الشركات الصناعية الكويتية والتي تفي بمتطلبات البحث دون التطرق الى غيرها من الشركات.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ مفهوم التخصص القطاعي للمراجع الخارجي

هنالك العديد من التعريفات للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومنها:

عرف التخصص القطاعي بأنه "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات" (عمارة، ٢٠١٤، ص ٢١). وعُرف التخصص القطاعي بأنه "امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، أو المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة إلى المعرفة المتعمقة في نشاط اقتصادي معين (عبد النقي، ٢٠١٤، ص ١١٥).

وعُرف المراجع المتخصص قطاعياً بأنه المراجع الذي يكون ذو خبرة في نشاط محدد ويضع استثمارات أكبر في بناء الشهرة ولديه موارد تزيد من جودته بشكل عام (عبد الرحمن، ٢٠١٦، ص ٧٩٢). وعُرف المراجع الخارجي المتخصص هو المراجع الذي يستحوذ على حصة كبيرة بشكل واضح من سوق المراجعة مقارنة بخبرة من المراجعين الخارجيين الذين يعملون في نفس الصناعة أو النشاط (المنافسون) (منصور، ٢٠٠٧، ص ٢٤٢)، أو هو القدرة العالية لمراقب الحسابات لأداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة بطريقة متميزة وهو من أهم القوى المؤثرة في جودة المراجعة (محمد، ٢٠١٣، ص ٤٢١).

وعُرف على أنه قدرة مكتب المراجعة في الاستحواذ على حصة جوهرية في سوق صناعة معينة مع توافر مجموعة من المراجعين ذو الخبرة المتخصصة في الصناعة محل التخصص (سعد الدين، ٢٠١٠، ص ص ٢٨-٢٩).

مما سبق يتضح للباحثين أن المراجع الخارجي المتخصص يركز نشاطه المهني في قطاع اقتصادي معين، يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العلمية في عملية المراجعة في مجال نشاط اقتصادي معين، زيادة مستوى جودة أداء مهنة المراجعة في مجال تخصصه.

كما أنه يمكن للباحثين تعريف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه "تركيز مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط اقتصادي معين أكثر من مراجعتها نشاطات اقتصادية أخرى وتكون لدى المراجع الخارجي الخبرة والكفاءة في مراجعة نشاط عملاء المراجعة".

٢/٣ أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

يعد التخصص (المهني) الصناعي للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، حيث يقدم للشركات عدة مزايا أهمها (البلتاجي، ٢٠١٧، ص ١٩):

١ - مواجهة المنافسة:

إن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وتنوع معايير المحاسبة التي تختص بكل نشاط صناعي على حدة، أدى إلى الاتجاه في مهنة مراجعة الحسابات الخارجية إلى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط العميل ولأهمية هذا الأمر فإنه صدر معيار مراجعة دولي رقمه (٣١٥) والذي يتطلب من المراجع أن يحصل على الفهم الكامل لطبيعة المنشأة التي يقدم لها خدمات المراجعة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، وذلك لكي يتمكن من تحديد ومعرفة المخاطر والتحديات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية، والتي قد تكون ناتجة عن أخطاء أو غش متعمد، ولا شك أن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسي في تقديم الخدمات يحقق مزايا عديدة منها، مواجهة المنافسة الشديدة والحصول على أكبر حصة من مجموعة العملاء في السوق المتاحة، خفض تكلفة أداء عمليات المراجعة نتيجة التخصص وتحميل تكلفة التطوير على عدد أكثر من العملاء، ورفع مستوى جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة وما لهذا من أثر على زيادة عدد العملاء وما يترتب عليه من زيادة في حجم أرباح المكتب نتيجة لانخفاض تكاليف التطوير مقارنة بالمكاتب الأخرى (البلتاجي، ٢٠١٧).

مما سبق يرى الباحثون أن مواجهة المنافسة لا تنعكس على مكتب المراجعة فقط، لكن تنعكس على عميل المراجعة أيضاً، حيث أن التقارير الصادرة من مكتب المراجعة تساعد عميل المراجعة على اكتشاف أي أخطاء وتلاعب أو أي إجراءات محاسبية إبداعية قامت بها الإدارة المالية مما يساعد في معالجتها، وبذلك تصبح القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للعميل، ويساعد عميل المراجعة في صناعة القرار التنافسي الصحيح فيما يتعلق بمستقبل أعماله.

٢ - التخطيط لعملية المراجعة:

يعد التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب من أبرز العوامل التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها، حيث يعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة يمكن المراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية يقضي المعيار رقم (٣١٥) بعنوان " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية"، بضرورة حصول المراجع على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة، وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية المراجع وبعد قبول التكليف. وفي هذه الحالة فإن الفهم لمنشأة العميل يعمل على زيادة درجة تخصص المراجعة في اتجاهين، يتمثل أولهما في الحصول على معرفة أولية عن القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، وكيفية عمل المنشأة المكلف بمراجعتها أما الاتجاه الثاني فيدفع

المراجع - حسب الظروف - بالحصول على المعرفة المطلوبة - معلومات أكثر تفصيلاً - في البداية التكليف وهو ما يعني تقييم تلك المعلومات وتحديثها كلما تقدمت عملية المراجعة عن طريق الاتجاهين معاً (بلال، ٢٠٠٥، ص ٢٨٤).

فالعديد من الأعمال تحتوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشركة محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال. ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة. ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يلم إماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ بالحسيان علاقة الخبير بالعميل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفف من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة (Carcello and Albert, 2004, Pp. 651-668).

ومن هنا يرى الباحثون أن تخفيض الاستعانة بالخبير تقلل من التكلفة في مؤسسة المراجعة وتزيد من ربحية مكتب المراجعة، ويفوق العائد تكلفة الحصول على التدريب أو المعرفة بالنشاط المعين.

٣- الكشف عن حالات إدارة الأرباح

إذ يعد التخصص المهني في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها، اعتقاداً منها أنه يمكنها أخفاً إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراجعين (Payne, 2008, p. 110)، وبناء على ما سبق يمكن القول، إنه في هذه الحالة توجد علاقة ارتباط عكسية بين التخصص (المهني) الصناعي للمراجعين وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة. حيث يسهم تخصص المراجع في تدعيم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه، وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع، فضلاً عن ذلك تظهر أهمية أخرى للتخصص المهني للمراجع، وهو الإسهام في تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال (يونس، ٢٠١٥، ص ٣٣)، ومع ذلك يرى أن استقلال المراجع يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المراجع في صناعة معينة، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد شركات (Chung and Sanjoy, 2003, Pp. 931-955).

ومما سبق يرى الباحثون أن هنالك عوامل تؤثر سلباً على استقلال المراجع مثل وجود التزام أو ارتباط للمراجع بأي مصلحة أو منفعة مادية داخل المنشأة التي يراجع حساباتها، أو ارتباط تجاري واستثماري بالمشروع أو أي علاقة وصلة قرابة مع أحد المدراء أو حاملي الأسهم بالمشروع، أو ارتباط

مراجع الحسابات مع المشروع على أنه أحد مؤسسي المشروع أو أحد المؤمنين والضامنين فيه كأبي إداري أو أي مسئول، متساوي معهم بكل الحقوق.

٣/٣ أهمية المراجع الخارجي المتخصص قطاعياً:

تتبع أهمية المراجع الخارجي المتخصص قطاعياً من خلال دوره فيما يلي (علي، ٢٠١٣، ص ص ١٧٦-١٧٧):

- ١- تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وقدراته المهنية في مواجهة الاكتشاف والحيلولة دون وقوع حالات غش أو احتيال مالي.
- ٢- توفير درجة مناسبة من جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية وبما يؤدي إلى زيادة درجة كفاءة أسواق الأوراق المالية والاستثمار.
- ٣- زيادة مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في سوق خدمات المراجعة.
- ٤- تقييد الممارسات التي تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح المحاسبية.
- ٥- يؤدي تخصص المراجع إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجع ويقصد بكفاءة المراجعة مدى قدرة المراجع على استقلال الموارد المتاحة للمراجعة.
- ٦- يزيد تخصص المراجع من جودة مراجعة التقديرات التي تتضمنها القوائم المالية ويدرك معظم المتخصصون في مهنة المحاسبة والمراجعة أن مراجعة تقديرات الإدارة تحتاج إلى مراجع يتمتع بقدر كبير من الخبرة قد تكون لإحداث تلاعب في القوائم المالية.
- ٧- تحسن المعرفة المتخصصة للمراجع من عملية تخطيط وأداء المراجعة.
- ٨- تقويم نظم الرقابة الداخلية بشكل أكثر دقة، يعد نظام الرقابة الداخلية في أية منشأة خط الدفاع الأول لحمايتها من أية أخطاء متعمدة وغير متعمدة، حيث يهدف هذا النظام إلى منع أو الحد من وقوع أخطاء (رقابة محاسبية) واكتشاف وتصحيح ما يقع منها (رقابة إدارية) لذا يجب أن يقيم المراجع الخارجي هذا النظام عند مراجعته للقوائم المالية، وإذا كان المراجعون بشكل عام لديهم القدرة على إجراء هذا التقويم فإن المراجع المتخصص أكثر قدرة على ذلك (الرزين، ٢٠١٤، ص ٦٨٧).

ومما سبق يتضح للباحثين أن أهمية المراجع الخارجي المتخصص قطاعياً تزيد من استقلاليته وترفع قدرته المهنية وتزيد كفاءة فعاليته في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، وزيادة جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية، وتحقيق جودة الأداء المهني والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤/٣ أهداف التخصص القطاعي للمراجع الخارجي:

هناك عدة أهداف وإجراءات مقترحة لتطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي في مؤسسات المراجعة (السبعة، ٢٠١٦، ص ص ١١١-١١٢):

- ١- العمل على زيادة درجة التركيز السوقي، وذلك من خلال العمل على زيادة النصيب السوقي لمؤسسة المراجعة من العملاء والعاملين في نفس الصناعة.

- ٢- تطوير تكنولوجيا المراجعة المطبقة في شركات المراجعة من خلال ما يلي:
 - أ- تطبيق برامج المراجعة المهيكلة بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم.
 - ب- عملية المراجعة وخفض احتمالية حدوث الأخطاء والمخالفات.
 - ج- استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية.
 - د- تطوير الأساليب الإحصائية والكمية لإعداد عملية المراجعة.
 - هـ- تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة مثل إدارة الجودة الشاملة.

٣- الكيان القانوني وحجم وسمعة مكتب المراجعة:

سياسية مكتب المراجعة صغير الحجم تختلف عن المكتب كبير الحجم حيث تعتمد الشركات الصغيرة على العلاقات الشخصية في جذب العملاء وتعتبر سمعة شركة المراجعة من المؤثرات الهامة التي تؤثر في نصيب شركة المراجعة من السوق وبالتالي زيادة أتعابها.

- ٤- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة وذلك من خلال:
 - أ- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين والبحث الدائم عن كل ما هو جديد في مجالات المعرفة المهنية.
 - ب- التدريب والتعليم المهني المستمر.
 - ج- رقابة الجودة على شركات المراجعة.

ومما سبق يستنتج الباحثين أن من أهداف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ما يلي:

- ١- زيادة النصيب السوقي لشركة المراجعة من العملاء والعاملين.
- ٢- العمل على تقليل التكاليف والوقت المستخدم
- ٣- العمل على الحد أو خفض حدوث الأخطاء والمخالفات وتضييق فجوة التوقعات.
- ٤- السعي لتطوير الأساليب الإحصائية والكمية لإعداد عملية المراجعة.
- ٥- الاعتماد على العلاقات الشخصية في جذب العملاء وتعتبر سمعة شركة المراجعة نتيجة زيادة الإلمام وتحديث الكفاءة المهنية للمراجعين والتطوير والمواكبة.

٥/٣ موقف معايير المراجعة الدولية من التخصص القطاعي لمراقب الحسابات:

من المعايير المهنية الخاصة بالتخصص الصناعي المعيار الدولي رقم ٣١٠ والذي تم تخصيصه ليتناول كيفية معرفة مراقب الحسابات بأعمال المنشأة بعنوان: "المعرفة بنشاط العمل وتم سحبه في ديسمبر ٢٠٠٤م، وهناك معيار (٣١٥) بعنوان: " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المقصود من المعرفة بأعمال المنشأة وأهميتها لمراقب الحسابات ولأعضاء مكتب المراجعة للقوائم المالية ويجب على مراقب الحسابات أن

يحصل على معرفة كافية بأعمال المنشأة حتى يمكنه تحديد وفهم الأحداث والتعاملات والتصرفات المالية التي قد يكون لها تأثيرها في تقدير مراقب الحسابات وتقييمه لأنواع المخاطر المختلفة.

وقد يدعم التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات في سوق خدمة المراجعة الأمريكي من التزامهم بمعيار المراجعة رقم (٢) الصادر عن مجلس الأشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB) بشأن تقييم الرقابة الداخلية على التقرير المالي في ضوء ما يتوافر من معرفة بالصناعة أو القطاع تسمح بفهم أفضل لفعالية التطبيق، كما يتسق التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات مع متطلبات المعايير المهنية خاصة معايير العمل الميداني، فعلي سبيل المثال يتطلب المعيار الأمريكي رقم (١٠٩) من مراقب الحسابات ضرورة الحصول على فهم لصناعة منشأة عميل المراجعة وبيئتها ومخاطرها وظروف السوق وغيرها.

ومما سبق يرى الباحثين أنه يجب على مراقب الحسابات العمل على معرفة أعمال المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كما يجب على المنشأة القيام بوضع معايير وتوفير إرشادات تساعد المراجع بمعرفة أعمال المنشأة.

٦/٣ مفهوم تقرير مراقب الحسابات والمحتوي المعلوماتي للتقرير:

يمثل تقرير المراجع الخارجي المرفق بالقوائم المالية المحصلة النهائية لعملية المراجعة الذي يحاول من خلالها المراجع إيصال نتيجة عمله إلى المستخدمين المستفيدين من البيانات الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها، فتقرير المراجع الخارجي وما يحتويه من معلومات يعتبر ملخص مكتوب يبدئ فيه المراجع رأيه الفني المحايد.

١/٦/٣ مفهوم تقرير المراجع الخارجي:

عرف (الكايديكي، ٢٠١٥، ص ١٤) تقرير المراجع الخارجي علي أنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توفرت فيه مقومات عملية وعلمية، كما توفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتد به ويتضمن بإيجاز ما قام به المراجع من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي". وترى دراسة (علاق، ٢٠١٧، ص ٢٦-٢٧) بأن تقرير المراجع الخارجي يمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة من ناحية وكأداة اتصال من ناحية أخرى، فتقرير المراجع هو "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية".

في حين عرفة (الشطرات، ٢٠١٧) بأنه "خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص المستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة، كما يرى بأنه وثيقة مكتوبة من الضروري الرجوع إليها لتحديد مسؤولياته".

و عرف على أنه منتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى، فتقرير مراجع الحسابات هو "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة" (صقر، ٢٠١٦).

ومما سبق يتضح للباحثين أن تقرير مراقب الحسابات وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجية عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية."

وأن تقرير المراجع الخارجي يمثل المعلومات المبلغة من المراجع للمستخدمين كخلاصة ما توصل إليه من عملية الفحص والمراجعة. فالمسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في بيانه للأطراف المستخدمة للقوائم المالية ما إذا كانت تلك البيانات عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا (بن بريمة، ٢٠١٢، ص ٩).

٢/٦/٣ المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي.

يعتبر تقرير المراجع وما يتضمنه من معلومات الأساس لمصادقية القوائم المالية وأساس الثقة التي يمكن أن تمتد إلى كافة مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال ما يتخذونه من قرارات والتي تتوقف فعاليتها على الإدراك السليم والفهم الصحيح للمعلومات المقصودة والرسائل المحولة من خلال تقارير المراجعين.

وبالتالي فإن قيمة المعلومات تختلف باختلاف المستخدم لها من جهة وكذلك باختلاف نوع القرار الذي تستخدم فيه تلك المعلومات من جهة أخرى، حيث يمكن المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من تحديد طبيعة العبارات التي يصاغ بها تقرير المراجع الخارجي وما يحتوي من ألفاظ وعبارات ودلالات يمكن لمستخدميها من الوثوق بها والاعتماد عليها في التعرف على نتائج أعمالها ومركزها المالي.

لذلك يعتبر المحتوى لتقرير المراجع مساهمة هامة وقيمة للكثير من المستخدمين بالتالي فإن التشريعات الدولية تجبر الشركات التي تنشر القوائم المالية أن تقدمها مرفقة بتقرير المراجع وذلك من أجل أن تبدي عدالة هذه القوائم المالية في التعبير عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي. وفي هذا المجال وردت العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم المحتوى المعلوماتي، حيث عرفه (الكاديكي، ٢٠١٥، ص ٢٧-٢٨) على أنه "الألفاظ أو العبارات التي يصاغ بها تقرير المراجع الخارجي وما تتضمن من معاني ودلالات يمكن للمستخدمين الوثوق بها والاعتماد عليها في تقييم الشركة، والتعرف على نتائج أعمالها ومركزها المالي.

كما عرفه (متولي، ٢٠٢٠، ص ٤) بأنه إطار معلوماتي مالي يحتوي الكثير من المعاني والمؤشرات التي يمكن الوثوق فيها وقبولها واستخدامها لاتخاذ قرارات مالية من قبل الكثير من المستخدمين لهذه المعلومات".

كما عرف (علاق، ٢٠١٩، ص ٨) المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي على أنه "مدى تأثير الرسالة المنقولة من خلال التقرير، والذي يتضمن رأي المراجع الخارجي على مستخدمي القوائم المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة محل التقرير في التعبير عن نتائج أعمالها ومركزها المالي".

ومما سبق يتضح للباحثين أن المحتوى المعلوماتي عبارة عن "ما يتضمن التقرير من عناصر تتكون من المعلومات والألفاظ والعبارات التي يصاغ بها التقرير ومالها من معاني ودلالات يمكن الوثوق

بها والاعتماد عليها في تقييم الشركة والتعرف على نتائج أعمالها ومركزها المالي ومن ثم الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات المختلفة".

٧/٣ معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات والمتطلبات المتعلقة بإعداده.

يمثل تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والايضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة.

١/٧/٣ معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات.

تتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي (سالمي، ٢٠٢٠، ص ٤٦):

١. مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

مراقب الحسابات يجب أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي يواجها المحاسب في عمله، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة، ويتوقف تحديد مدى ملائمة المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمراقب الحسابات، لذا يجب على المراجع أن يكون ملماً إماماً كافياً بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة.

٢. مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية.

يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ضرورة أن يحدد التقرير الظروف التي لم يراعي فيها احترام المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة، وذلك ليتأكد مستخدمو القوائم المالية من أن التغييرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة للأنشطة المختلفة للمشروع وليس نتيجة للتغيير في المبادئ المحاسبية، والهدف من المعيار هو:

- أ- التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- ب- التأكد من عدم تأثر القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.
- ج- التأكد من عدم تحايل وتلاعب الإدارة في استخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

٣. بيان مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية

وهنا على مراقب الحسابات أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في القوائم المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية، ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل القوائم المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها، وأي حصر على توزيع أنصبة الأرباح والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين وما إلى ذلك. ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.

- وفي هذا الإطار يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
- أ- لو قرر أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب، أو أن القوائم المالية لا يتفق إعدادها مع والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس له صلاحية إجبار المؤسسة على تعديل القوائم المالية، يستطيع المراجع التحكم في محتوى التقرير، وبالتالي فهو يتحمل مسؤولية تضمين هذا التقرير للإفصاح الضروري في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتجاهل هذا الإفصاح.
 - ب- الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.
 - ج- الإفصاح الكافي والمناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة، كاملة وغير منقوصة، كما أنها لا تحمل أكثر من معنى.
 - د- في حالة عدم الإفصاح عن بعض المعلومات قد يكون له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

٤. إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية الدورة، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المؤسسة عن الدورة الخاضعة لعملية المراجعة، أما إذا لم يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية فيجب عليه أن رأياً عكسياً أو يمتنع كلية عن إبداء رأيه مع إيضاح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

٢/٧/٣ المتطلبات المتعلقة بإعداد تقرير مراجع الحسابات.

- حيث يتضمن معيار المراجعة الدولي رقم ١٣ العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي والتي عادة ما تكون كالتالي:
- ١- العنوان: يكون لتقرير المراجع عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مراجع مستقل.
 - ٢- المرسل إليه: وهو من يوجه إليه التقرير، حيث يوجه تقرير المراجع حسبما تتطلبه ظروف العملية كان يوجه للمساهمين.
 - ٣- الفقرة التمهيدية: تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المراجع المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية، حيث يحدد عنوان كل عنصر من القوائم المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية وأن تشير إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة، وتحدد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية وأرقام الصفحات التي عرضت فيها القوائم المالية والإيضاحات.
 - ٤- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية: يبين المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية.
 - ٥- مسؤولية مراقب الحسابات: يبين تقرير مراقب الحسابات أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناء على عملية المراجعة، وأن المراجعة تم إجراؤها حسب المعايير المقبولة عموماً، كما يوضح تخطيط وأداء المراجعة، وكذلك يصف تنفيذ عملية المراجعة وبيان أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة.

- ٦- رأي مراقب الحسابات: يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية تعطي رأياً صادقاً و عادلاً صحيحاً أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية، كما يمكن أن يكون رأي المراجع متحفظاً أو معاكساً أو خالياً من الرأي.
- ٧- المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير: عندما يتناول المراقب مسؤوليات إعداد تقارير أخرى ضمن تقريره حول القوائم المالية، مثل كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، فإنه يجب تناول ذلك في جزء منفصل من التقرير يأتي بعد فقرة حتى يتميز بوضوح.
- ٨- تاريخ المراجع: تقرير يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع.
- ٩- عنوان مراقب الحسابات: يجب أن يذكر التقرير اسم الموقع في البلد والذي يشمل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يحتمل مسؤولية المراجعة.
- ١٠- عنوان التقرير: يجب أن يعبر تقرير مراقب الحسابات عن العنوان المناسب له ويدل بشكل واضح على أنه تقرير مراقب حسابات مستقل وذلك لتمييز تقرير مراقب الحسابات عن التقارير التي تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة.
- ١١- فقرة النطاق: تمثل فقرة النطاق بياناً فعلياً يتعلق بما قام به مراقب الحسابات في عملية المراجعة، ويجب أن يذكر في بداية الفقرة إتباع مراقب الحسابات لمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث يقوم بوصف الجوانب الهامة في المراجعة.
- ١٢- تاريخ التقرير: وهو ضروري حيث يجب على مراقب الحسابات أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أتم فيه اختباراته، وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسئولية مراقب الحسابات عن فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية.
- ١٣- توقيع مراقب الحسابات: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراقب الحسابات أو كليهما على أن يقرن التقرير بذكر عبارة "محاسب قانوني" أو "مراقب حسابات" باعتبار أن هذه العناصر لتقرير مراقب الحسابات، إلا أن تقرير مراقب الحسابات قد يختلف من بلد لآخر من حيث الشكل والمضمون (فنيش، ٢٠١٧، ص ١٧؛ ضياء الدين، ٢٠١٦؛ الكايدكي، ٢٠١٥، ص ص ٢١-٢٢؛ لقليطي، ٢٠٠٩، ص ٤٦).

٨/٣ أهمية تقرير مراقب الحسابات.

تتبع أهمية ودور تقرير مراقب الحسابات من أهمية وطلب خدمات المراجعة ككل من الأطراف الخارجية التي تحتاج تصديق وتأكيد على صدق القوائم المالية. ويمكن ذكر مجموعة من هذا الأطراف على النحو التالي:

١- أهمية التقرير لمراقب الحسابات نفسه:

طالما أن مراقب الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراجعة، فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة، للأسباب الآتية (الصبان ونصر، ٢٠٠٢، ص ص ٣٨٢-٣٨٤):

أ- أن التقرير دليل أو مؤشر على إنجاز المراجع للتكليف بمراجعة القوائم المالية للشركة.

- ب- أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء الخدمة المهنية، ولذلك فهو أداة لإشباع طلبهم على هذه الخدمة.
- ج- أن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة، ويهمله أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية، يمكن أن تفيد في تطوير التقرير إن أمكن؛
- د- أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفياً لمعايير إعداد التقرير، وأن أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة بجودة عالية، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على الجودة الكلية لعملية المراجعة، وهي خاصية مطلوبة مهنيًا واقتصاديًا في مراجعة القوائم المالية، في ظل ظروف المنافسة الشديدة في سوق خدماته المهنية.

٢- أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال.

- من الثابت أن المتعاملين في سوق المال، سواء المؤسسات المالية أو الاستثمارية أو المتعاملين في سوق الأوراق المالية، هم متخذي القرارات، ويعتمد معظم متخذي القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للشركة، ويمثل تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية للشركة أهمية خاصة لهم، وذلك للأسباب التالية (بوظفارة وخرفي، ٢٠١٥، ص ١٤):
- أ- أن تقرير مراقب الحسابات يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية للشركة.
- ب- أن رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية يؤثر في مدى إمكانية اعتمادهم عليها وعلى مدى وثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم؛
- ج- أن هناك العديد من قراراتهم، إن لم يكن كل هذه القرارات، تتأثر ليس فقط برأي مراقب الحسابات على القوائم المالية، بل أيضاً بنوع الرأي نفسه.
- د- أن تقرير مراقب الحسابات بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية، مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات، قرار منح البنوك قروض للشركة، قرار مديري الاستثمار بشأن تكوين محفظة استثمار صندوق الاستثمار، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة، قرار المحللين والاستشاريين الماليين بالنصح في الاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة.
- ه- أن تقرير مراقب الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات واللوائح السارية، خاصة الاقتصادية والبيئية منها، ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم.

٣- أهمية التقرير لإدارة الشركة:

تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل مراقب الحسابات المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداء لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة (بوظفارة وخرفي، ٢٠١٥، ص ١٤).

٤- المستثمرون:

أدى ظهور الشركات والمصانع في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراقب حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام مراقب الحسابات بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات (بلعيد، ٢٠١٤، ص ٢١).

٥- الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها (بلعيد، ٢٠١٤، ص ٢٢).

٦- اتحادات ونقابات العمال:

من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آليات التفاوض والمساومات الاجتماعية، بشأن عوائد العمل، من أجور وحوافز ولأن القوائم المالية للمؤسسات، مجال المراجعة، هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمل على هذه المعلومات وثقتهم فيها (مناعي، ٢٠١٠، ص ٦٦).

٧- هيئة سوق المال

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير مراقب الحسابات، لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المقيدة بالبورصة، والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية، ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها لهيئة سوق المال (مناعي، ٢٠١٠، ص ٦٧).

٨- حملة الأسهم:

يسعون حملة الأسهم إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعمالين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي (مناعي، ٢٠١٠، ص ٦٧).

٩- حملة السندات الحاليين والمحتملون:

إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

١٠- مجموعة الموظفين واتحادات العمال:

وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

١١- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:

وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي للعملاء.

١٢- والموردون والمنافسون:

إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكينهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة (عبد الله وأبو سرعة، ٢٠١٠، ص ٥٥).

٩/٣ دور IAASB في تطوير تقرير مراقب الحسابات:

ناقشت العديد من الدراسات (Lennox, et al., 2018; Colin and Youngmen, 2017) المحاولات التي أجراها IAASB الخاصة بالتعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة علي هيكل ومحتوى تقرير المراجعة من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، وذلك يزيد من جودة المحتوى الإعلامي لهذا التقرير ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجعة، والتي سوف تفيدهم في عملية اتخاذ القرار بشأن التعامل مع تحميل المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى أن هذا التقرير يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء المنشأة ومركزها المالي، ولهذا تعددت المطالبات من أجل تطوير هيكل ومحتوى تقرير المراجعة.

وقدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB) المزيد من المبادرات لتطوير تقارير المراجعة، ومن أهم ما تم طرحه هي ورقة للتشاور لتعزيز قيمة تقرير المراجع واستكشاف خيارات من أجل التغيير وذلك لمحاولة وضع قواعد ولوائح لتحديد إطار خدمات المراجعة والخدمات ذات الصلة ومستويات التأكد التي يقدمها المراجع في تقريره والقواعد الخاصة بارتباط المراجع في تقريره، بالإضافة إلى وضع مؤشرات ومقاييس لتحديد الهدف من عملية المراجعة ومدى إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير التقارير الدولية وتحديد نطاق عملية المراجعة، وقد قامت معايير المراجعة الجديدة والمعدلة بإجراء تعديلات رئيسية على تقرير المراجعة، وذلك من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير، حيث أصبح الرأي يرد مباشرة بعد الطرف الموجه إليه، وإضافة عناصر جديدة لم تكن موجودة، وهي أساس الرأي واستمرارية المنشأة والأمور الرئيسية للمراجعة، ومكان وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، واسم شريك ارتباط المراجعة، ويمثل ذلك تعديلات إيجابية إلى حد كبير، حيث أصبح تقرير المراجع أكثر تفصيلاً، من خلال احتوائه على عناصر لم يتضمنها من قبل. وقد ركز IAASB على إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يهتم بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة ذات العلاقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية مما يجعل هذا التقرير أكثر فائدة، مما يزيد من فوائده لمستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن أسم شريك ارتباط المراجعة، مع عدم إلزامه بذلك في حالة احتمال تعرضه لأية تهديدات ناتجة عن ذلك الإفصاح.

وفيما يخص عمليات المراجعة قد وضحت عدة تعديلات تشمل كل من:

أ- إعادة هيكلة التقرير، من خلال عرض قسم الرأي أولاً، يليه قسم أساسي الرأي، ما لم يوجد قانون أو لائحة تحظر ذلك.

ب- تحسين الإفصاح عن الاستمرارية في تقرير المراجعة، وذلك من خلال:

- وصف مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع عن استمرارية المنشأة.
- قسم مستقل عند وجود عدم تأكد جوهري، والإفصاح عنه بشكل كاف، تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذو العلاقة باستمرارية المنشأة".

- متطلب جديد عن كفاية الإفصاحات في ضوء إطار التقرير المالي المطبق.
- ج- إدراج قسم يوضح مسئولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى.
- د- تحسين وصف مسئوليات المراجع والإدارة ومسئولي الحوكمة، خاصة عن استمرارية المنشأة.
- ه- عبارة بشأن استقلال المراجع واستيفائه للمسئوليات الأخلاقية ذات الصلة.
- وبالإضافة إلى ما سبق طرح المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB محتويات تقرير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديد، والمعدلة، ويمكن عرض بنود وعناصر تقرير المراجعة والتعديلات التي طرأت عليه وذلك من خلال: (Lennox et al., 2018)
- ١- **فقرة الرأي:** تختلف هذه الفقرة عن الفقرة الرأي في التقرير القديم حيث تم تغيير ترتيب هذه الفقرة، حيث تأتي مباشرة بعد الطرف الموجه إليه التقرير، في حين أنه كان يرد بعد فقرة مسئولية المراجع وتقديم فقرة الرأي يعد أمراً إيجابياً، حيث قد يكتفي الكثير من مستخدمي تقرير المراجع بقراءة المراجع فقط، أو على الأقل يعطونه قدراً أكبر من الاهتمام مقارنة بباقي عناصر التقرير، وتضمنت مجال المراجعة (القوائم المالية، الإفصاحات المتممة لها) ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفصيلية الأخرى.
- ٢- **فقرة أساس الرأي:** تتطلب معايير المراجعة الدولية الحالية من مراجع الحسابات إعداد فقرة أساس إبداء الرأي فقط عندما يتم تعديل الرأي (مثل حالة إبداء مراقب الحسابات لرأي متحفظ أو في حالة الامتناع عن إبداء الرأي) لكن في حالة الرأي النظيف لا يتم تفعيل هذه الفقرة، وتعتبر هذه الفقرة من فقرات تقرير المراجع التي لم تكن موجودة في تقرير المراجع قبل التعديل، أي أنه من الفقرات التي تمت إضافتها (على الرغم من أن مضمونه كان يرد ضمن فقرة الرأي).
- ٣- **فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة:** تعتبر هذه الفقرة من الفقرات التي أضافتها التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة، بل أن هذا العنصر يعد السبب الأهم في تغيير معظم معايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع، ويقصد بالأمور الرئيسية للمراجعة الأمور التي كانت بحسب الحكم المهني للمراجع، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختصار تلك الأمور من بين الأمور التي تم إعلانها لمسئولي الحوكمة لدى عميل المراجعة، والغرض من الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة، من خلال تضمين تقرير المراجع معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المعنيين لمساعدتهم في فهم أفضل لعميل المراجعة. وقد تم إصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم (٧٠١) في هذا الشأن بعنوان "الإعلام عن الأمور الرئيسية في المراجعة في تقرير المراجع المستقل"، ويطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة، وكذلك في الظروف التي يقرر المراجع فيها الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره، ومع ذلك يحظر معيار المراجعة الدولي المعدل (٧٠٥) على المراجع الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية.
- ٤- لم يكن يحتوى تقرير المراجعة على عنصر "عدم التأكد الجوهرى ذو العلاقة باستمرارية المنشأة"، إلا أنه وفقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على التقرير، إذا كان هناك عدم تأكد جوهري ذو علاقة باستمرارية المنشأة يلزم وصفه في قسم مستقل في تقرير مراقب الحسابات،

- وأشار معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ قبل تعديله لمسئوليات المراجع عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة باستخدام الإدارة لافتراض استمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية، وقد تناول أيضاً معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ (المعدل) تلك المسئوليات، إلا أنه أضاف إليها الانعكاسات على تقرير المراجع، فإذا كانت إفصاحات عدم التأكد الجوهرية ذات العلاقة باستمرارية المنشأة في القوائم المالية كافية، يكون مطلوب من المراجع أن يدرج قسم مستقل في تقريره يلفت الانتباه إلى تلك الإفصاحات، تحت عنوان "عدم التأكد الجوهرية ذو العلاقة باستمرارية المنشأة".
- ٥- فقرات أمور أخرى (إن وجدت): أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة أمور أخرى في تقرير المراجعة، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد قسم الأمور الرئيسية للمراجعة، إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في آخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية أو التنظيمية الأخرى، أو كليهما.
- ٦- يعتبر عنصر المعلومات الأخرى من العناصر التي كانت موجودة في تقرير المراجعة قبل التعديلات التي طرأت عليه، ولكنه يرد بشكل مضمن في فقرة المسئوليات عن القوائم المالية، ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٢٠ (المعدل)، يجب أن يشمل تقرير المراجعة قسم جديد مستقل بعنوان "المعلومات الأخرى"، ويهدف إلى شرح مسئوليات الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى التي تشمل المعلومات المالية أو غير المالية، التي يتم الإشارة إليها في التقرير السنوي للمنشأة والهدف منه تزويد الملاك وأصحاب المصالح بمعلومات عن عمليات المنشأة والنتائج المالية ومركزها المالي، بالإضافة إلى ذلك يتضمن قسم المعلومات الأخرى إما بيان بأن المراجع قد توصل إلى عدم وجود تحريف جوهرية غير مصحح للمعلومات الأخرى، أو بيان يصف التحريفات الجوهرية (إن وجدت).
- ٧- فقرة مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية: تتضمن هذه الفقرة مسئولية المراقب عن كل من:
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء وتصميم وأداء إجراءات المراجعة كاستجابة لهذه المخاطر.
 - الحصول على فهم واضح للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة.
 - تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية ومعقولة التقديرات المحاسبية.
- وفيما يتعلق بمعيار المراجعة الدولي ٢٦٠ (المعدل) "الاتصال بمسئولي الحوكمة"، يُقصد بمصطلح الإدارة الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسئولية التنفيذية لإجراء عمليات المنشأة، ويقصد بمسئولي الحوكمة الشخص (الأشخاص)، أو المنظمة (المنظمات)، التي يقع على عاتقها مسئولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والالتزامات ذات العلاقة بمساءلتها، ويتضمن ذلك الإشراف على التقرير المالي.
- ٨- مكان وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية: تعتبر هذه الفقرة من فقرات تقرير المراجع التي لم تكن موجودة قبل التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة، فطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل)، يجب إدراج وصف لمسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجع أو في ملحق مرفق مع تقرير المراجع، أو من خلال الموقع

الإلكتروني لسلطة مختصة، بشرط إجراء توضيح مناسب داخل تقرير المراجع إلى الملحق، وذلك يسمح قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحة للمراجع القيام بذلك. كما تتضمن هذه الفقرة سرد تفصيلي لإجراءات المراجعة التي يتعين على المراجع إتباعها حول نطاق المراجعة أو السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

٩- فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية حيث يتوقف محتوى هذه الفقرة على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى، كما تعبر عن استجابة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية خاصة البيئة التشريعية (القوانين واللوائح).

١٠- فقرة اسم شريك المراجعة تمثل إحدى الفقرات الجديدة التي لم تكن موجودة قبل تعديل تقرير المراجعة، بالإضافة إلى أن معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) المعدل يجب أن يشمل اسم شريك المراجعة في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة، وفي حالات نادرة، قد لا يتم كتابة اسم شريك الارتباط، عندما يعلم المراجع بمعلومات تشير إلى احتمالية تهديد ذلك في ضرر مادي له، أو لأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة، ومع ذلك، فإن مثل هذا التهديد لا يتضمن على سبيل المثال التهديدات من المسؤولية القانونية أو العقوبات القانونية أو التنظيمية أو المهنية، وفي الظروف النادرة التي يرغب فيها المراجع عدم إدراج اسم شريك الارتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة هذه الرغبة مع مسؤولي الحوكمة، ويهدف ذلك إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع. وقد يتطلب قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك ارتباط المراجعة المسئول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات غرض عام للمنشآت المسجلة.

وأكدت دراسة (Salehi et al., 2022) أن هناك تأثير واضح للإفصاح الإلزامي عن شريك عملية المراجعة على العميل من خلال اختبار التغيير في تكلفة رأس المال (تكلفة الدين وتكلفة الأسهم وقيمة المنشأة)، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن التأثير الناتج من الإفصاح الإلزامي لشريك المراجعة تقل لدى عملاء الذين يتم مراجعتهم من قبل مكاتب مراجعة Big4 بالمقارنة مع مكاتب المراجعة Non-Big4، وأن تأثير الإفصاح على العميل يكون ملحوظ وواضح للشركات صغيرة الحجم، وتتمثل بالإضافة العلمية للدراسة في توفير معلومات وبيانات مؤكدة لـ PCAOB في الجدل القائم حول تطبيق الإفصاح الإلزامي لشريك المراجعة في الولايات المتحدة، حيث اقترح PCAOB بالتوسع في بنود وعناصر تقرير المراجعة وطالب المراجعين بالإفصاح في تقارير المراجعة عن الأمور الرئيسية للمراجعة والتي تشمل الأمور التي تنطوي على الأحكام الأكثر صعوبة للمراجع، وقد أشار للمراجعين بضرورة إدراج فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة عندما يوجد شيء بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة النشاط، كما تطرق إلى تحسين وتطوير اللغة المستخدمة، كما أن مسؤوليات الإدارة والمراجع واردة في قسم أساس الرأي، بدلاً من وضعها في أقسام منفصلة.

١٠/٣ أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مستوى قابلية فقرة أمور المراجعة الرئيسية للقراءة:

تعرف أمور المراجعة الرئيسية على أنها تلك الأمور التي يراها المراجع وفقاً لحكمه المهني بأنها أكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية، ويتم تحديد هذه الأمور من ضمن الموضوعات التي يلتم إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة، وتعتبر هذه الفقرة إلزامية للمنشآت المدرجة في الأسواق المالية وغير إلزامية للمنشآت غير المدرجة.

وتعتمد عملية تحديد أمور المراجعة الرئيسية على الحكم المهني للمراجّل، وقد تتأثر عدد هذه الأمور بحجم وتعقيدات عمليات المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، ولذلك أشار IAASB إلي أنه عند تحديد هذه الأمور يجب علي المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي (IAASB, 2015 B):

1. المجالات ذات التقييم الأعلى لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو المخاطر المرتفعة المحددة وفقاً لمعيار IAS 315 المعدل.
2. أحكام المراجع الهامة المتعلقة بمجالات في القوائم المالية تتضمن أحكام جوهرية من قبل الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها علي أنها تمثل تقديرات عدم تأكد بصورة مرتفعة.
3. تأثير الأحداث الاقتصادية والمعاملات المحاسبية المهمة التي تمت خلال الفترة علي عملية المراجعة.

ويتم تحديد أمور المراجعة الرئيسية من خلال نظر المراجع في (IAASB, 2015 B):

1. طبيعة ومدى التواصل مع المكلفين بالحوكمة.
2. أهميتها لفهم المستخدمين الموجه إليهم القوائم المالية.
3. طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة للإفصاح عنها ومعالجتها.
4. طبيعة السياسات المحاسبية الأساسية من ناحية تعقيدها أو موضوعيتها.
5. طبيعة وجوهية، من الناحية الكمية والوصفية، الأخطاء غير الصحيحة المصححة والمتركمة بسبب الغش أو الخطأ (إن وجدت).
6. خطورة أي قصور في الرقابة الداخلية تم تحديده بأنه ذو صلة بالأمر (إن وجد).
7. طبيعة وشدة صعوبات في تطبيق إجراءات المراجعة وتقييم نتائج تلك الإجراءات والحصول على أدلة إثبات معقولة وملائمة.

ويجب أن يفصح المراجع عن كل أمر رئيسي للمراجعة في قسم مستقل، وذلك باستخدام عنوان فرعي مناسب في تقريره ضمن فقرة "أمور المراجعة الرئيسية"، والتأكيد علي أنه تم تناول هذه الأمور في سياق عملية المراجعة ككل، وانه لا يبدي رأياً منفصلاً بشأن هذه الأمور، كما يجب أن تتضمن الفقرة وصف لكل الأمور الرئيسية التي تم تحديدها، والإشارة إلي الإفصاحات ذات الصلة – إن وجدت- في القوائم المالية بحيث يتضمن الوصف السبب وراء اعتبار هذه الأمور ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع هذه الأمور خلال عملية المراجعة (والتي تشمل وصفاً لمنهج المراجعة، ولمحة عامة عن الإجراءات المنفذة)، وأي ملاحظات رئيسية أخرى فيما يتعلق بهذا الأمر (IAASB, 2015 B).

وهناك ظروف لن يتم فيها الإبلاغ عن أي أمر مراجعة رئيسي في تقرير المراجع وهي:

1. إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تمنع الإفصاح العلني عن هذا الأمر.

٢. إذا كان رأي المراجع أن الأمر ينبغي ألا يتم الإفصاح عنه في تقريره، بسبب أنه من المتوقع بشكل معقول أن تفوق التبعات السلبية منافع المصلحة العامة من وراء ذلك الإفصاح.
٣. إذا قرر المراجع الامتناع عن إبداء الرأي، ولكن تكون أمور المراجعة الرئيسية مطلوبة عند إبداء رأي معدل أو عكسي.

لم يقيم IAASB بتحديد عدد محدد للأمر التي يجب الإفصاح عنها، كما ترك للمراجع الحرية في تحديد مستوى التفصيل أو الدقة التي سيكشف بها عن أمور المراجعة الرئيسية والإجراءات التي تم استخدامها لمعالجة هذه الأمور، ولعل هذه الأمور المتعلقة بالتفصيل أو الدقة هو الذي يلعب دوراً هاماً في جعل هذه الفقرات ذات أهمية ومعنى للمستخدمين، وهو ما أشارت إليه إحدى الدراسات والتي توقعت بأن التوسع في الإفصاح عن العوامل التي دفعت بالمراجع إلي الإفصاح عن بعض الأمور كأمور مراجعة رئيسية سيؤدي إلى إضافة معلومات هامة للمستخدمين مما لو قدم المراجع وصفا عاما لهذه الأسباب (Kachelmeier et al., 2017). وفي إحدى الدراسات التي تناولت أثر التوسع في الإفصاح في فترة أمور المراجعة الرئيسية، توصلت إلي أن المزيد من التفاصيل في وصف KAM ينتج عنه ثقة أعلى في دقة وموثوقية القوائم المالية، كما أن المزيد من التفصيل في وصف إجراءات المراجعة ذات الصلة في التعامل مع KAM يزيد من تصورات المستثمرين غير المحترفين لجودة المراجعة، لذلك هناك دليل على أثر لغلة الإفصاح عن KAM على أحكام عدد من المستخدمين (Kipp, 2017).

وتشير دراسة (حسين، ٢٠١٨) إلي أن الفوائد المتوقعة من الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ليست قاصرة على تحسين جودة المعلومات في تقرير المراجع، بل هناك العديد من الفوائد المرجوة منها:
أ- زيادة التركيز على المسائل التي تتطلب عناية خاصة أو تحتاج إلي حكمه المهني.
ب- إجراء مناقشات أفضل بين مراجع الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة وهذا بدوره يؤدي إلي تحسين الحوكمة.

ج- مساعدة المستخدمين على التركيز على مجالات في القوائم المالية تخضع لحكم الإدارة بشكل كبير، والتي يمكن أن تساعد على فهم أفضل للمنشأة والقوائم المالية ونتائج المراجعة التي انعكست على رأي المراجع.

ومما سبق يري الباحثون أن فقرة أمور المراجعة الرئيسية من الفقرات التي هي أيضاً يتاح من خلالها لمراقب الحسابات تطبيق ما لديه من خبرات ومعارف في مجال الصياغة اللغوية بهدف توصيل المحتوى المنشود لمستخدمي التقرير. ولذا تتشابه فقرة أمور المراجعة الرئيسية مع فقرة أساس الرأي المعدل من حيث عدم خضوع أي منهما للتميط الكامل من خلال النماذج الموحدة للتقارير وفق معايير المراجعة الدولية.

ومما سبق يتضح للباحثين أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي يمكن للباحثين صياغة فرض البحث في صورته العدمية والذي يتمثل في:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

٤. الدراسة التطبيقية:

١/٤ الهدف من الدراسة التطبيقية.

يتمثل الهدف من الدراسة التطبيقية في دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الأعمال الكويتية.

٢/٤ مجتمع وعينة وفترة الدراسة التطبيقية:

١/٢/٤- مجتمع البحث: يتكون مجتمع البحث من جميع الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية الكويتية فيما عدا قطاعات (البنوك والخدمات المالية والتأمين) وذلك خلال الفترة من (٢٠٢١ حتى ٢٠٢٣) وقد بلغت عدد الشركات المتداولة في البورصة لعام ٢٠٢١ عدد ١٤٥ شركة منهم عدد ٦٠ شركة تنتمي لقطاعات (البنوك والخدمات المالية والتأمين) وبالتالي يتكون مجتمع البحث من ٨٥ شركة (التقرير السنوي للبورصة الكويتية، ٢٠٢١).

٢/٢/٤ عينة البحث: سيتم اختيار عينة البحث وفقاً للاعتبارات التالية:

أ- أن تكون مدرجة وتم تداول أسهمها ولم توقف عن التداول في البورصة خلال فتره البحث.
ب- ألا تكون الشركة قد خضعت لتصفية أو اندماج أو قامت بزيادة أو تخفيض رأسمالها خلال فتره البحث.

ج- إمكانية الحصول على البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث مثل توافر التقارير المالية للشركات على المواقع الإلكترونية للشركات أو على الموقع الإلكتروني للبورصة الكويتية.

د- أن تكون القوائم المالية معدة عن السنة المالية التي تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام. وبناءً على ما سبق فقد قام الباحثون باختيار عينة مكونه من ٤٠ شركة من الشركات غير المالية المدرجة ببورصة الكويت للأوراق المالية وبذلك تمثل حجم العينة (٤٠ × ٣ سنوات = ١٢٠ مشاهدة).

ويوضح جدول رقم (١/٥) التالي أسماء شركات العينة مبوبة حسب القطاعات

جدول (١/٥) أسماء شركات العينة

م	القطاع	إسم الشركة	عدد شركات العينة	نسبة القطاع من العينة
١	قطاع العقارات	الشركة العربية العقارية	١٦	%٤٠
٢		الشركة الوطنية العقارية		
٣		ش.م.ك العقارات المتحدة ش.م.ك		
٤		الإنماء العقارية		
٥		عقار للاستثمارات العقارية		
٦		التمدين العقارية ش.م.ك		
٧		الصالحية العقارية		
٨		عقارات الكويت ش.م.ك		
٩		التجارية العقارية		
١٠		شركة المباني ش.م.ك.ع		
١١		إنجازات للتنمية العقارية		
١٢		شركة سنام العقارية		

		عقار للاستثمارات العقارية	١٣
		أعيان العقارية ش.م.ك.ع	١٤
		المزايا القابضة	١٥
		الأرجان العالمية العقارية	١٦
٢٥%	١٠	الصناعات الهندسية الثقيلة وبناء السفن	١٧
		المتكاملة القابضة	١٨
		شركة الصناعات الوطنية ش.م.ك	١٩
		المعادن والصناعات التحويلية	٢٠
		أسمنت بورتلاند كويت	٢١
		الشعبية الصناعية	٢٢
		المعدات القابضة	٢٣
		الشركة الوطنية للتنظيف ش.م.ك	٢٤
		المجموعة المشتركة للمقاولات ش.م.ك	٢٥
		الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية	٢٦
١٥%	٦	السينما الوطنية الكويتية	٢٧
		إيفا للفنادق والمجمعات	٢٨
		الأولى للتسويق المحلي للقود	٢٩
		جيا القابضة	٣٠
		طيران الجزيرة ش.م.ك.ع	٣١
		الفنادق الكويتية ش.م.ك.ع	٣٢
٥%	٢	الخليجية للإستثمار البترولي	٣٣
		برقان لحفر الآبار	٣٤
٥%	٢	بوبيان للبتروكيماويات	٣٥
		السكب الكويتية	٣٦
٥%	٢	التقدم التكنولوجي	٣٧
		ياكو الطبية	٣٨
٥%	٢	الاتصالات المتنقلة (زين)	٣٩
		حيات للاتصالات (حيات)	٤٠

		(كوم)	
	٤٠		إجمالي شركات العينة
	١٠٠%		

المصدر: من إعداد الباحثون.

٣/٤ متغيرات البحث وكيفية قياسها:

يوضح الجدول التالي كيفية قياس كل متغير من متغيرات البحث المستقلة والتابعة والرقابية

جدول رقم (٢/٥) توصيف المتغيرات الدراسة التطبيقية

المتغير	الرمز	نوع المتغير	كيفية قياس المتغير
التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	Auditor's Industrial Specialization (AIS)	مستقل	سيتم قياس التخصص الصناعي للمراجع العملاء التي يقوم المراقب بمراجعتهم داخل نفس الصناعة، حيث يعتبر المراقب متخصص في الصناعة إذا قام بمراجعة أكثر من 20% من الشركات داخل نفس الصناعة (DeBoskey & Jiang, 2012) وسيتم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي dummy variable يأخذ القيمة (١) إذا كانت الشركة يتم مراجعتها من قبل مراقب متخصص في الصناعة، ويأخذ القيمة (٠) إذا كانت الشركة يتم مراجعتها من قبل مراقب غير متخصص في الصناعة.
مستوى قابلية فقرة أمور المراجعة الرئيسية للقراءة	Key Audit Matters (KAM)	تابع	سنقاس قابلية فقرة أمور المراجعة الرئيسية للقراءة باللوغاريتم الطبيعي لعدد كلمات الفقرة، وبالتالي كلما زاد عدد كلمات الفقرة كلما دل على صعوبة قراءتها.
حجم الشركة	Size	رقابي	يقصد به طاقة وامكانيات الشركة المادية والبشرية والتكنولوجية التي تعبر عن قدرتها على توليد إيرادات النشاط، ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة.
الرافعة المالية	Leverage	رقابي	يقصد به مدى اعتماده الشركة في تمويل أصولها على الأموال المقترضة من الغير، وهو ما يمكن

المتغير	الرمز	نوع المتغير	كيفية قياس المتغير
			اعتباره أحد مؤشرات التحقق من احتمال تعرضها لمخاطر الإفلاس ومدى استقرارها المالي وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها (Salehi et al., 2022). وتم قياسه بخارج قسمة إجمالي الديون على إجمالي الأصول.

المصدر: (اعداد الباحثون)

٤/٣/٤ - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل اختبار فروض البحث واطمام الدراسة التطبيقية استخدم الباحثين العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة وهي كما يلي:

١- أسلوب **One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test** للتحقق من افتراض التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات.

٢- أسلوب (Pearson Correlation Coefficient) للكشف عن مشكلة الارتباط الذاتي (Multicollinearity).

٣- أسلوب الانحدار المتعدد Multiple Regression من اجل اختبار فروض البحث.

٤/٤ عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

١/٤/٤ اختبارات التحقق من صلاحية البيانات للخضوع لتحليل الانحدار المتعدد:

يتطلب استخدام نموذج الانحدار في التحليل توافر مجموعة من الافتراضات والتي بدون توافرها قد تتأثر صحة نتائج التحليل، ومن أهم هذه الافتراضات أن تتبع بيانات المتغيرات لنمط التوزيع الطبيعي، وألا يكون هناك ارتباط ذاتي بين المتغيرات وبعضها البعض بما يؤثر في نتائج نموذج الانحدار.

أولاً: قام الباحثون بإجراء اختبار **One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test** للتحقق من افتراض التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات، وهو اختبار ضروري لمعرفة نوعية الاختبارات التي يمكن استخدامها، فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام الاختبارات المعلمية أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية.

وبوضح جدول (٣/٥) التالي ملخصاً لإجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov لبيانات المتغير التابع والمتغيرات المستقلة والرقابية.

جدول رقم (٣/٥) اختبار Kolmogorov-Smirnov

المتغيرات	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية
التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (AIS)	--	--
طول فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM)	٠,٢٠٣	٠,١٣٥
حجم الشركة (Size)	٠,١٢١	٠,١٧٤
الرافعة المالية (LEV)	٠,٢٢٩	٠,٠٦٣

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

ويتضح من الجدول السابق أن قيمة Sig لكل المتغيرات (المستقلة والتابعة والرقابية) أكبر من ٠,٠٥ وبالتالي فإن هذه المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي وتعد ملائمة لإجراء الاختبارات المعلمية، وصالحة لتطبيق نموذج الانحدار، كما يتضح أن متغير (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات) يأخذ القيم (صفر وواحد) وبالتالي لم يقوم الباحثون بإدخاله في الاختبار.

ثانياً: اختبار معاملات ارتباط بيرسون:

توضح معاملات ارتباط بيرسون مدى قوة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وتستخدم أيضاً للتحقق من خلو النموذج من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات وبعضها البعض. ويوضح الجدول رقم (٤/٥) التالي نتائج تحليل الانحدار بين متغيرات البحث:

جدول رقم (٤/٥) نتائج تحليل الانحدار بين متغيرات البحث

المتغيرات		AIS	KAM	Size	LEV
AIS	R	١			
	Sig				
KAM	R	٠,٧٢١-	١		
	Sig	٠,٠٠٠			
Size	R	٠,٢٠٦	٠,١٥٣	١	
	Sig	٠,٠٢٤	٠,٠٩٦		
LEV	R	٠,١٤٧	٠,١٧٢	٠,٠٤٤	١
	Sig	٠,١١٠	٠,٠٣٠	٠,٦٣١	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتضح من جدول (٤/٥) السابق ما يلي:

- عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي بين متغيرات نموذج البحث، حيث بلغ أكبر معامل ارتباط بين متغير مستقل (٠,٢٠٦*) وذلك بين متغير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، وبناءً عليه، لا يعاني نموذج الانحدار الخطي المتعدد من مشكلة التداخل الخطي، وذلك لأن أقصى معامل ارتباط بين متغيرات النموذج وبعضها البعض أقل من ٩٠%، مما يدل على صلاحية البيانات لإجراء تحليل الانحدار.

-توجد علاقة ارتباط سالبة ومعنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

٢/٤/٤ - اختبار فرض البحث:

ينص فرض البحث على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدى فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في البيئة الكويتية".

ومن أجل اختبار فرض البحث استخدم الباحثين أسلوب الانحدار المتعدد بطريقة Enter وذلك من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$KAM_{it} = \beta_0 + \beta_1 AIS + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \varepsilon \quad H_{12}$$

ويمكن توضيح نتائج اختبار هذا الفرض من خلال الجدول التالي

جدول (٥/٥) اختبار فرض البحث

REGRESSION (1) RESULTS

Model summary			
Model	R	R ²	Adjusted R ²
	.774 ^a	.599	.0873
Anova			
Model	F	Sig.	
	57.715	.000 ^b	
COEFFICIENTS			
MODE L	Unstandar dized B	T	Sig.
Consta nt	2.656	15.47 0	.000
AIS	-.206	- 12.53 6	.000
Size	-.003	-.145	.885
LEV	.229	4.777	.000

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق رقم (٥/٥) يمكن استخلاص النتائج التالية:

١- قيمة معامل الارتباط R يساوي ٠,٧٧٤، وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

- ٢- قيمة معامل التحديد R Square تساوي ٥٩,٥٩٩، وهذا يعني أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يفسر ٥٩,٩% من التغير في طول فقرة أمور المراجعة الرئيسية.
- ٣- قيمة معامل التحديد المعدل Adjusted R Square تساوي ٥٨,٥٨٨، وهي تستخدم لنفس الغرض السابق ولكنها أكثر دقة، ونلاحظ أيضا أنها مرتفعة مما يدل على القوة التفسيرية للنموذج.
- ٤- قيمة معامل بيتا ($\beta = -0.206^{**}$) وهو سالب ومعنوي عند مستوى معنوية (١%) وذلك يدل على أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر سلبا على طول فقرة أمور المراجعة الرئيسية مقاسة باللوغاريتم الطبيعي لعدد الكلمات، وبالتالي يمكن القول أن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات متخصص صناعيا لديها متوسط طول أقل لفقرة أمور المراجعة الرئيسية وبالتبعية جودة تقرير مراجعة أعلى.
- ٥- بناء على النتائج الواردة في الجدول السابق وبالنظر الي قيمة F المحسوبة ٥٧,٧١٥ وبمستوي معنوية (٠,٠٠٠) للنموذج، ومستوى المعنوية الخاصة بالمتغير يساوي (٠,٠٠٠) وقيمة B تبلغ -٠,٢٠٦، فإن ذلك يشير الي رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في البيئة الكويتية".

٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

أولاً: خلاصة البحث:

رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مدي فهم فقرة أمور المراجعة الرئيسية في البيئة الكويتية".

ثانياً: توصيات البحث:

يوصي الباحثون بما يلي:

١. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية وكل جهة مرتبطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة المراجعة في الكويت بالعمل على نشر الوعي لدي الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية بأهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.
٢. علي الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الكويت إعداد مجموعة من البرامج والدورات التدريبية وورش العمل لأعضائها وكذلك للمراجعين الخارجيين تتعلق بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة تقارير المراجعة لما لهما من أثر علي زيادة جودة عملية المراجعة.
٣. إدراج كل من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وتقارير المراجعة ضمن مقررات مادة المراجعة التي تدرس في كليات التجارة بالجامعات الكويتية التي يتم فيها تدريس مقرر مادة المراجعة.

ثالثاً: مجالات البحوث المستقبلية:

- يقترح الباحثون بعض الدراسات البحثية المستقبلية على النحو التالي:
- 1- أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي مع استخدام جلسات العصف الذهني علي تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.
 - 2- الاستفادة من التكامل بين التخصص الصناعي والمراجعة المشتركة وأثرهما علي تحسين جودة أداء عملية المراجعة.
 - 3- اختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة بالنسبة للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.
 - 4- أثر التخصص الصناعي على طول فترة إصدار تقرير المراجعة عند تبني معايير التقارير المالية لأول مرة.
 - 5- أثر التمايز في المنافسة بأسواق خدمات المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة مراجعة القوائم المالية.

٦. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. البلتاجي، يسري محمد محمود، (٢٠١٧)، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة، المجلد ٥٤، العدد ٢، ص ص ١-٣٠.
٢. الرزين، عبدالرحمن بن محمد، (٢٠١٤)، أشرف محمد إبراهيم، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية عن شركات المساهمة السعودية، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد ٤)، ص ص ٦٦٩-٧٤٨.
٣. السبعة، علياء عادل عنتر، (٢٠١٦)، أثر الممارسات الاحتياطية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة).
٤. السواح، تامر إبراهيم، (٢٠٢١)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة علي علاقة إدارة الأرباح بكفاءة الاستثمار: دراسة تطبيقية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلد ٥، عدد ٣، ص ص ٣١٣-٣٩٢.
٥. الشطرات، حسني خليل جميل، (٢٠١٧)، اثر الأحداث اللاحقة ومصادقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، العدد ٢٢، ص ص ٩١-١١٠.
٦. الصبان، محمد سمير؛ نصر، عبد الوهاب، (٢٠٠٢)، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
٧. الكايدكي، ناجي علي فرج، (٢٠١٥)، المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وأثره علي منح الائتمان بالمصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا.

٨. بابنات، عبدالرحمن؛ ناصر دادى، عدون، (٢٠١٧)، "المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات بالجزائر، دراسة استكشافية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد السابع، ص ١٢٧-١٤٠.
٩. باسودان، يوسف عبد الله؛ عشقي، عطوف علي، (٢٠١٧)، أثر تخصص المراجع في صناعة العميل علي جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مج ٥٤، ع ١، ص ١-٣٧.
١٠. بلال محمد، (٢٠٠٥)، دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المؤتمر العلمي الخامس: لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية).
١١. بلعيد، وردة، (٢٠١٤)، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة.
١٢. بن بريمة، زين العابدين، (٢٠١٢)، تقرير المراجع الخارجي ودوره في تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية لمنشآت الأعمال بالسودان، المنتدى المصرفي السابع والثمانون، السودان.
١٣. بوظفارة، حسام؛ خرفي، عقبي، (٢٠١٥)، الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات: دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة.
١٤. حسين، هدي طارق أحمد عبد الله، (٢٠١٨)، قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة مراقب الحسابات: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
١٥. راشد، محمد ابراهيم محمد، (٢٠٢٠)، "أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة أساس الرأي والفقرات الإيضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثالث، المجلد الرابع، سبتمبر.
١٦. رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان، (٢٠١٨)، دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، مج ٣، ع ٢، ص ٩-٣٩.
١٧. سالمى، محمد الدينوري، (٢٠٢٠)، أثر تقرير مراجع الحسابات علي جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي.
١٨. سعد الدين، عماد محمد، (٢٠١٠)، دراسة أثر الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الربحية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة).
١٩. صالح، أحمد السيد إبراهيم، (٢٠١٩)، "أثر درجة تنوع وتعدد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره: دراسة تطبيقية على الشركات

- المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة طنطا - كلية التجارة، العدد الثاني، ص ص ٣٠٩ - ٣٦٢.
٢٠. صقر، أحمد علي غازي، (٢٠١٦)، أثر جودة عملية المراجعة علي الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، مجلد ٣٨، ع ١، ص ص ٤٩-١.
٢١. ضياء الدين، براء الله، (٢٠١٦)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة.
٢٢. عبد السميع، محمد أحمد، (٢٠٢١)، أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة تقرير المراجع، مجلة سوهاج لشباب الباحثين، جامعة سوهاج، العدد الأول، ص ص ٥٩-٧٤.
٢٣. عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف، (٢٠١٦)، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، (الرياض: جامعة المملكة العربية السعودية، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، مجلة العلوم الاقتصادية)، ص ص ٤٢-٥٦.
٢٤. عبد الله، عبد السلام؛ أبو سرعة، سعيد، (٢٠١٠)، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر ٣.
٢٥. عبد النقدي، هالة ناجي، (٢٠١٤)، العلاقة بين تمكين لجان المراجعة وكفاءة أداء وظيفة التدقيق الداخلي في المصارف العراقية، الخاصة، (البصرة: جامعة البصرة، مجلة دراسات إدارية، العدد ١٦)، ص ص ٦٥-٨٤.
٢٦. عبدالحميد، أحمد أشرف، (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزياده جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع، مجلد ٣٨، كلية التجارة - جامعة المنصورة، ص ص ١٦٥-٢١٩.
٢٧. عبدالرحمن، عبدالرحمن عبدالله، (٢٠١٦)، أثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بالسودان، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد ٤)، ص ص ١٦٠-٢١٧.
٢٨. علاق، سامية، (٢٠١٧)، أثر المراجعة الخارجية علي جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة أم البواقي، الجزائر.
٢٩. على، صالح محمد، (٢٠١٣)، عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، سوهاج، جامعة سوهاج، كلية التجارة، العدد 2)، ص ص ١٦٩-٢٠٧.
٣٠. على، نهى محمد زكى محمد، (٢٠٢٠)، "أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعميلة على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة، مج ٤، ع ٢، ص ص ١-٨٦.
٣١. عمارة، محمد سالم محمد، (٢٠١٤)، أثر جودة المراجعة الخارجية على تكلفة رأس المال، دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة، (الخرطوم: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة).

٣٢. فنيش، ابتسام، (٢٠١٧)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مسيلة، الجزائر.
٣٣. لقلطي، الأخضر، (٢٠٠٩)، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.
٣٤. متولي، أحمد زكي حسين، (٢٠١٣)، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع، ص ص ٤٠١-٤٥٩.
٣٥. متولي، مصطفى زكي حسين، (٢٠٢٠)، انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي علي قرارات المستثمرين، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مج ١١، ع ٢، ص ص ١٥٣-١٧١.
٣٦. محمد، حسين علي؛ نجرس، وسام خلف، (٢٠٢٠)، موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي: دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة كركوك، كلية الإدارة والاقتصاد، مج ١٠، ع ٢، ص ص ٢٠٧-٢٣٧.
٣٧. محمد، منى على محمد، (٢٠١٣)، أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد ١)، ص ص ٤٠٩-٤٣٦.
٣٨. محمود، يارا محمود يونس؛ حافظ، سماح طارق أحمد، (٢٠٢٠)، دور المراجعة في الإفصاح عن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية وأثره علي تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، س (٤٠)، ع (١)، ص ص ٤٥٩-٤٩٥.
٣٩. مرسي، هبه سعيد السيد؛ درويش، حنان محمد مصطفى؛ منصور، بهاء محمد حسين، (٢٠١٥)، أثر استخدام إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، إدارة الأعمال، جمعية إدارة الأعمال العربية، ع ١٤٩، ص ص ٦٢-٧٢.
٤٠. مناعي، حكيم، (٢٠١٠)، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.
٤١. منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠٠٧)، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد ٢)، ص ص ٦٠-٨٠.
٤٢. منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠١٥)، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي جودة عملية المراجعة، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، س ١٨، ص ص ١٠-١١.
٤٣. منصور، محمد السيد، (٢٠١٨)، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة، مج ٢٢، ع ٢، ص ص ٩٨٤-١٠٣٩.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bae, G. S., Choi, S. U., Dhaliwal, D. S., & Lamoreaux, P. T. (2017). Auditors and client investment efficiency. *The Accounting Review*, 92(2), 19-40.
2. Boubaker, S., Houcine, A., Ftiti, Z., & Masri, H. (2018). Does audit quality affect firms' investment efficiency?. *Journal of the Operational Research Society*, 69(10), 1688-1699.
3. Carcecello, J.V., and Albert, L.N., (2004). client size, auditor specialization, and fraudulent financial reporting, (*Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, 2004), Iss.5, pp. 651-668.
4. Chung H., and Sanjoy, K., (2003). Client Importance, Non-audit services, and Abnormal Accruals, *The Accounting Review*, (Vol. 78, Iss. 4, 2003), PP. 931-955.
5. Colin, D. & Youngman, J., (2017), New audit partner identification rules may offer opportunities and benefits, (2017), *Business Horizons*, Vol. 60, No. 4, pp. (507-518).
6. Deshmukh, A., & Zhao, X. (2020). Audit Quality and Readability of the Annual Reports. *International Journal of Strategic Decision Sciences (IJSDS)*, 11(1), 76-90.
7. Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of accounting studies*, 9(1), 35-58.
8. Fakhfakh, M., (2016). "An Empirical Investigation of Readability and Communicative Performance of Auditor's Report Post ISA 700", *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, Vol. 15, No. 4, PP. 64-96.
9. Farhangdoust, S., Zand Shanaghi, A., & Shirshekan, S. (2021). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Readability of Audit Report. *Research Paper. Journal of Accounting Advances*.
10. Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
11. IAASB (2015B), ISA 701(new) Key audit matters, Available at: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf.

12. Kachelmeier, S., Schmidt, J., and Valentine, K., (2017), The Disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report, Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2481284>.
13. Kipp, p., (2017). The effect of expanded audit report disclosures on users' confidence in the audit and the financial statement, (Dissertation), university of south Florida, Available at: <https://scholarcommons.usf.edu/etd/6718>.
14. Lennox, C., Schmidt, J., & Thompson, A. (2018). Are the Expanded Model of Audit Reporting Informative to investors? Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2619785>.
15. Li, Hong, David Hay, and David Lau. (2019). "Assessing the impact of the new auditor's report." *Pacific Accounting Review*, Vol. 31, No. 1, PP. 110-132.
16. Nidal, A. S. (2020). Investigating the relationship between auditor's specialization with information quality and investment efficiency. *JOURNAL OF MANAGEMENT AND ACCOUNTING STUDIES*, 8(3).
17. Payne, Jeff L, (2008). "The Influence of Audit Firm Specialization on Analysts Forecast Errors", (*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 2, 2008) p.110.
18. Salehi, M., Zimon, G., & Seifzadeh, M. (2022). The effect of management characteristics on audit report readability. *Economies*, 10(1), 12.
19. Shams, A. (2020). Does Auditor Industry Specialization Increase Analysts' Forecast Accuracy? Evidence from the Listed Firms of Australia. *Asian Social Science*, 16(3).
20. Solomon, I., Shields, M. D., & Whittington, O. R. (1999). What do industry-specialist auditors know?. *Journal of accounting research*, 37(1), 191-208.
21. Velury, U. (2003). The association between auditor industry specialization and earnings management. *Research in Accounting Regulation*, 16, 171-184.