



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

د/ يوسف عبد الله باسودان

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية الاقتصاد
والادارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة

أ/ عطوف علي عشقي

محاضر بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
والادارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة

The Impact of Industry Specialization on Audit Quality An Empirical study in the Kingdom of Saudi Arabia

ملخص البحث

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج
أهمها، أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر تأثيراً
إيجابياً على جودة عملية المراجعة. كما أشارت
نتائج الدراسة إلى أن التأهيل العلمي والمهني،
والخبرة، والدرجة الوظيفية للمراجع تزيد من وعي
مراجع الحسابات بأهمية التخصص الصناعي لتقديم
خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة.
وقد انتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات،
من أهمها ضرورة تنفيذ برامج تدريبية من قبل
مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية لمراجعي
الحسابات لمساعدتهم على تطبيق استراتيجيات
تخصص مراجع الحسابات مما ينعكس إيجاباً على
جودة عملية المراجعة.

نظراً للتطور الكبير وكبير حجم المشروعات
وتعدد الصناعات والقطاعات، ظهرت الحاجة إلى
تطبيق استراتيجيات تخصص مراجع الحسابات في
صناعة العميل الذي تخضع حساباته للمراجعة.
وتهدف هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير تخصص
مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية على
جودة عملية المراجعة. وقد استخدمت هذه الدراسة
أسلوب الإستبانة لجمع المعلومات اللازمة لتحقيق
أهداف البحث. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة
من (٩٦) مراجع حسابات بمكاتب المراجعة بمدينة
جدة.

Abstract

Due to the large size and the development of projects and the multiplicity of industries and sectors, came the need to apply industry specialization strategy in Auditing. This study aims to determine the effect of auditor specialization in the Kingdom of Saudi Arabia on audit quality.

The study used questionnaires to collect the required data to meet the objectives of the research. It was conducted on a sample of (96) auditors in audit offices in Jedda, Saudi Arabia.

The study found a number of important results which indicate that auditor's specialization has a positive impact on audit quality.

The results, also, indicated that as the academic and professional qualifications, the experience, and the auditor's position in the audit office increase the awareness of the external auditor increases as well in regard to the importance of auditor specialization to perform audit services of high quality.

The study concluded by a set of recommendations , the most important ones that audit offices in Saudi Arabia must offer training programs for auditors to help them understand and practice the strategy of industry specialization which would have a positive impact on audit quality.

١ - المقدمة

تركزت الأنظار على مهنة المراجعة وعلى وجه الخصوص في عام (٢٠٠١) أعقاب الفضائح المحاسبية والتي أدت إلى انهيار شركات عملاقة من أشهرها Global crossing, homestore, qwest and AdelphiaEnron, World com, وبالتالي تعرضت مهنة المراجعة إلى انتقادات شديدة وفقدان للثقة من قبل المستثمرين. وقد دفع ذلك الأمر الباحثين إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بهدف التعرف على كيفية تحسينها لتقديم أفضل ممارسات مهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال الإحترافية في هذا المجال بالتسلح بمعايير المراجعة والأنظمة ذات العلاقة بالمهنة، من أجل تحقيق مستويات عالية في جودة عملية المراجعة. وهذه الاحترافية تتمثل في الخبرة من خلال التخصص في مجال صناعة العميل، والذي يُمكن المراجع من التقدير الدقيق للمخاطر ووضع برنامج ملائم لعملية المراجعة (الصغير، ٢٠٠٨م).

يخلق تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل ميزة تنافسية تميز صاحبها عن غيره من المراجعين، ونظرا للخبرة الكبيرة التي يتمتع بها المراجعون المتخصصون فهم السباقون إلى أداء أفضل في أنشطة المراجعة ومهامها واستراتيجياتها، وهم على الأرجح سيحققون مستويات أداء أعلى في مجال عملية المراجعة مما يزيد من جودتها (Huang et. al. ، ٢٠٠٧). وقد دأب الكثير من المهن المتقدمة ومنها مهنة المراجعة الخارجية على الأخذ بمستويات أعلى من التخصص المهني الدقيق لإكساب أعضائها الخبرات المهنية اللازمة، مما

يساعدهم على أداء مهامهم بمستوى أكثر كفاءة وفعالية. إن إتجاه مهنة المراجعة الخارجية نحو التخصص في صناعة العميل يعد أمراً طبيعياً ومنطقياً، وبدل على تأثر المهنة بمتغيرات البيئة التي تعمل فيها. ويتطلب ذلك تطوير فعاليات وآليات العمل المهني، بحيث يصبح المراجع الخارجي أكثر خبرةً ومعرفةً بطبيعة نشاط الصناعة التي يعمل فيها عملائه، لكي يتمكن من إصدار تقرير فني محايد بدرجة ثقة عالية، في ظل بيئة أعمال شهدت العديد من حوادث الفساد المالي (الببيب، ٢٠٠٥م).

تركز الدراسة الحالية على عامل التخصص في مجال صناعة العميل ومدى تأثيره على جودة مراجعة الحسابات. وفي حدود علم الباحثان فإن الدراسات السابقة في البيئة السعودية تخلو من تناول عامل تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل، ولكنها تناولت العديد من العوامل الأخرى التي تؤثر على جودة المراجعة منها: التأهيل العلمي والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

٢ - مشكلة البحث

في ظل تتابع نهوض مهنة المراجعة خلال فترة زمنية قصيرة بالملكة العربية السعودية، ونظرا للتطور الكبير في الآونة الأخيرة في عالم الأعمال و تشعب الشركات وكبر حجمها وتخصصاتها، ظهرت الحاجة إلى تطبيق عامل تخصص المراجع في مجال صناعة العميل عند أداء عملية المراجعة. إن الاتجاه نحو تطبيق تخصص المراجع في مجال صناعة العميل سيؤدي على الأغلب إلى مستويات

عالية من الأداء المهني والتقليل من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة. وحتى يتمكن مراجع الحسابات من الوصول إلى هذا المستوى من الخبرة يجب أن يسعى لأن يكون مؤهلاً تأهيلاً كافياً يمكنه من أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية. فكلما توسعت آفاق مراجع الحسابات و أصبح لديه صورة واضحة لخصائص صناعة العميل كلما زادت فعاليته في مراجعة حسابات الشركة.

- التعرف على طبيعة التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة.
- بيان مدى أهمية التخصص المهني للمراجع بشكل عام، وفي تحسين جودة عملية المراجعة بشكل خاص.
- التعرف على مدى وجود علاقة بين التخصص المهني وجودة عملية المراجعة.
- التعرف على آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بمساهمة التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة.

٤ - أهمية ودوافع البحث

- يستمد هذا البحث أهميته من خلال ما يلي:
- تناول أحد الموضوعات البحثية الهامة وهو مساهمة التخصص المهني لمراجع الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة، والذي من شأنه أن يرتقي بمستوى المهنة.
 - ندرة الدراسات التي تمت في البيئة السعودية والتي تبحث في مساهمة تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل كأحد العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، حيث تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات على مستوى المملكة العربية السعودية التي تتناول هذا الموضوع.
 - الحاجة إلى تميّز مراجع الحسابات عن غيره وذلك عن طريق تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل، خاصة مع زيادة عدد مكاتب المراجعة

لذا فقد ازداد في الآونة الأخيرة اهتمام مهنة المراجعة بالتخصص القطاعي في صناعة العميل باعتباره أحد الأساليب الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أهم أسباب الاستثمارية في سوق المراجعة الذي يتميز بالمنافسة العالية، فضلا عن كونه يكسب المراجع خبرة عالية في تقدير مخاطر المراجعة بالدرجة التي تمكنه من إبداء رأي مهني سليم بخصوص المركز المالي ونتائج الأعمال كما تظهره القوائم المالية التي يتم مراجعتها (الزواوي والشاوش، ٢٠١٥م). ومن هذا المنطلق فإن مشكلة البحث تتلخص في السؤال التالي: ما مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة؟ أو بعبارة أخرى ما هو دور استراتيجية تخصص المراجع في صناعة العميل على تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي؟

٣ - هدف البحث

بناءً على طبيعة مشكلة البحث، فإن البحث يهدف بشكل عام إلى معرفة مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة من خلال مدى فهم وإدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني ومدى

٦ - خطة البحث

وفي ضوء طبيعة البحث وأهدافه تم تقسيم ما تبقى من البحث إلى ستة أجزاء. يناقش الجزء الأول موضوع تخصص مراجع الحسابات، ويناقش الجزء الثاني موضوع جودة عملية المراجعة، ويستعرض الجزء الثالث الأدبيات السابقة، بينما يناقش الجزء الرابع فرضية البحث، ويستعرض الجزء الخامس المنهج الذي تم استخدامه في البحث، ويقدم الجزء السادس النتائج التي تم التوصل إليها، وفي الجزء السابع يتم عرض خلاصة البحث والتوصيات والدراسات المستقبلية.

١/٦ - تخصص مراجع الحسابات

على الرغم من انتشار الدراسات التي تناولت موضوع التخصص الصناعي إلا أن هناك صعوبة في تحديد وتعريف مفهوم التخصص الصناعي. فليس هناك تعريف موحد تم استخدامه في الدراسات السابقة. فقد عرفت دراسة (Robcop & Sangboon 2011 ص ٥٥) التخصص الصناعي بأنه "عقريّة ممتازة في تنفيذ مهمة مهيكلة، معقدة ومتنوعة بأداء عالي، وأنه هو القوى الدافعة الأكثر أهمية من جودة عملية المراجعة"، وحصرت التخصص الصناعي في ثلاثة مكونات هي: القدرة المحددة على أداء عملية المراجعة، والمعرفة المحددة لمراجعة الحسابات، والتجربة الخاصة في أداء عمليات المراجعة. ووصفت دراسة (الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٣) التخصص الصناعي بأنه "قيام المراجع بالتخصص في أداء عمليات المراجعة لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد، مع التأكيد على أن لكل قطاع من هذه القطاعات خصائص فنية ترتبط

بالمملكة العربية السعودية في الآونة الأخيرة وشدة المنافسة.

• الحاجة إلى منافسة المكاتب الأجنبية التي انتشرت في الآونة الأخيرة في الدول العربية وذلك عن طريق تطوير أداء المراجعين وتخصصهم في صناعة العميل بما يضمن الوصول إلى مستويات جودة عالية في الأداء تمكن المكاتب المحلية من مواجهة نظيرتها الأجنبية.

٥ - حدود البحث

أنتهت الدراسة الحالية إلى نتائج هامة، كما سيرد لاحقاً، بخصوص تأثير تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة، إلا أنه بالرغم من ذلك هناك حدود للدراسة تمثلت فيما يلي:

• أقتصرت عينة البحث على مكاتب المراجعة في مدينة جدة فقط بالمملكة العربية السعودية. وعلى الرغم من أن مدينة جدة يتمثل فيها مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة والصغيرة والتي تمثل مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، إلا أن أي تعميم على المملكة العربية السعودية خارج مدينة جدة يجب أن يؤخذ بحذر.

• أتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات. وعلى الرغم من المزايا الكثيرة للاستبيان مثل شعور المشارك في الدراسة بسرية المعلومات، والإجابة على الاستبيان في الوقت المناسب للمشارك مما يزيد من نسبة الاستجابة، إلا أن هناك بعض السلبيات مثل عدم فهم المشارك للمقصود من عبارات الاستبيان (عبيدات وآخرون، ٢٠١٤م).

أضاف (Ussahawanitchakit, 2012) أن تمتع مراجع الحسابات بمعرفة متفوقة في صناعة محددة يقدم له فهم شامل لخصائص الشركة من خلال قدراته وأساليبه للكشف عن الأخطاء. فمراجع الحسابات المتخصص في صناعة العميل يميل إلى الإحتفاظ بالعملاء الذين يتمتعون بمستويات منخفضة من المستحقات التقديرية ومن ارتفاع معاملات استجابة الأرباح. وذكرت دراسة (Wang et al, 2011) أن التخصص الصناعي هو قرار استراتيجي مهم لمكاتب المراجعة، فتأثير التخصص الصناعي على جودة المراجعة وجودة التقرير المالي هو من المصالح الأولية لمستخدمي القوائم المالية كما يساعد مكاتب المراجعة من تحقيق وفورات في الإنتاج، وأن تصبح أكثر كفاءة، كما يساعدها في تحقيق إجراءات مراجعة ذات تكاليف أقل. وكذلك أضاف الباحثون أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يعتبر عاملاً حاسماً في اختيار مراجع الحسابات.

واعتبرت دراسة (Lowensohn et al, 2007) أن التخصص الصناعي يمثل لخبرة مراجع الحسابات، حيث أنه مبني على التدريب والخبرة العملية المكتسبة من المراجعة في صناعة معينة. أما (Lim & Tan, 2010) فقد وضحا أن مكاتب المراجعة المتخصصة تقوم باستثمار الوقت والموارد المالية في تطوير الموظفين والتكنولوجيا في صناعات محددة لتحسين جودة المراجعة. وبالتالي فإن المراجعين الذين يعملون في مكاتب متخصصة لديهم المزيد من الفرص لتطوير خبراتهم مقارنةً بالمراجعين العاملين في مكاتب مراجعة غير متخصصة. فمراجعو الحسابات المتخصصين هم أقل عرضة من غيرهم للتضليل من جانب الإدارة.

بأنشطته قد تختلف عن القطاعات الأخرى". أما فيما يخص مراجع الحسابات فاعتبرت دراسة (Ussahawanitchakit, 2012) المراجع الذي يحصل على خبرة وتدريب كافي في صناعة معينة هو مراجع حسابات متخصص. أما (عوض، 2006، ص 183) قد عرفت التخصص الصناعي لمراجع الحسابات بأنه "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط معين بما يتضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه و إمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات". وذكرت دراسة (Dunn et. al., 2004) أن الهدف من تخصص مكتب المراجعة هو ليميز نفسه عن منافسيه في إشباع رغبات العملاء. فالتميز يسمح لمراجع الحسابات أن يتنافس على أبعاد أخرى غير الأتعاب ليحصل على عملاء. وقد حددا (Mayhew & Wilkins, 2003) هذه الأبعاد على أنها: الحجم، عدد القطاعات، عضوية الصناعة، الأنظمة، مصادر رؤوس الأموال، وأخيراً العلاقة بين الإدارة وموظفي المراجعة.

وذكرت دراسة (Huang et.al 2007.)، أن التميز الذي يخلقه التخصص الصناعي لمكتب المراجعة قد ينتج عنه تأثيرات مختلفة على العملاء الصغار والكبار. فالتخصص يمكن أن يؤدي إلى علاوة على أتعاب المراجعة للعملاء الصغار، في حين قدرة العملاء الكبار على المساومة قد تقلل من تأثير الحصول على العلاوة على أتعاب المراجعة. واقترحت دراسة (Karjalainen, 2011) أن التخصص في الصناعة يزيد من احتمال اكتشاف مراجعي الحسابات للتحريفات والمخالفات في القوائم المالية للعميل وزيادة كفاءة عملية المراجعة. وكذلك

تقديرات المخاطر الخاصة بهم، انخفاض احتمال عزل مراجع الحسابات من قبل العميل.

وهناك بعض المقاييس التي يمكن بواسطتها تحديد ما إذا كان مكتب المراجعة متخصص في مراجعة صناعة معينة أم لا. من أهم هذه المقاييس ما يلي:

أ- مقياس حصة السوق:

يعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس شيوعاً في قياس التخصص. ويقوم هذا المقياس على أساس مدى استحواذ مكتب المراجعة على عمليات مراجعة في صناعة معينة. فالمكاتب التي تستحوذ على حصة سوقية أكبر في قطاع محدد يعتبرون الأكثر امتلاكاً للمعرفة والخبرات لهذا القطاع، مما سينتج عنه معرفة جيدة من خلال تطوير معرفتها في صناعة ذلك القطاع (Krishnan, 2003; Neal and Riley, 2004)؛ الحداد، ٢٠٠٨؛ الديسبي وآخرون، ٢٠١١؛ الزواوي والشاوش، ٢٠١٥.

ب- مقياس حصة المحفظة

ظهر هذا المقياس لاحقاً لاستخدام مقياس حصة السوق. ويرتكز هذا المقياس في تحديد التخصص الصناعي على التوزيع النسبي للخدمات التي يؤديها مكتب المراجعة والمجال الذي يحظى بنسبة أكبر من الخدمات. ويحسب التخصص الصناعي في هذه الحالة بقسمة إجمالي مبيعات العميل مقسوماً على إجمالي مبيعات جميع العملاء لنفس الصناعة. ووفقاً لهذا المقياس فإن مكتب المراجعة يعتبر متخصصاً صناعياً في الصناعات التي يتولد منها معظم إيراداته ويستخدم هذه الموارد في تطوير معرفته في هذه الصناعة (Neal and Riley,

كذلك، لديهم الحوافز اللازمة لحماية رأس مالهم وهو السمعة وتجنب الإضرار بها. فالمختصون لديهم ما يخسرونه أكثر من غير المتخصصين من ضعف جودة عملية المراجعة، التي من الممكن أن تؤدي إلى فقدان مصادر الدخل في المستقبل، والعلاوات على الأتعاب. وبالتالي لديهم حوافز أكبر من غيرهم للحفاظ على الجودة العالية لعمليات المراجعة لتجنب أضرار السمعة والتعرض للتقاضي (Shu, 2000).

ويمكن تلخيص أهمية ومزايا التخصص الصناعي بأنه يساعد مكتب المراجعة على تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة. كما يساعد على توزيع تكاليف التدريب بصناعة معينة على مجموعة كبيرة من عملاء مكاتب المراجعة المتخصصة مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم. بالإضافة إلى سهولة فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة و التي تعتمد على التقدير الشخصي بالنسبة لمراجع الحسابات المتخصص، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويؤدي تخصص مكاتب المراجعة إلى توفر فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة. كما يساعد على تعزيز سمعة مكاتب المراجعة المتخصصة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة و توسيع نطاق هذه الخدمات، حيث يساعد مكاتب المراجعة على تقديم مستويات عالية من التأكيد Assurance. أيضاً يؤدي إلى زيادة معرفة مراجعي الحسابات لصناعة العميل عن طريق

الواردة في الأدبيات السابقة، يلاحظ أن بعض الباحثين ربطوا بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية (De Angelo, 1981, Palmrose, 1988, Knapp, 1991, Grant et al., 1996). بينما فريق آخر من الباحثين ربط بين جودة المراجعة الخارجية والالتزام بالمعايير المهنية (Copley and Doucet, 1993, الصباغ ١٩٩٣، أحمد، ١٩٩٩). وربط فريق ثالث من الباحثين بين جودة المراجعة الخارجية وإشباع حاجات المستفيدين من القوائم المالية (محمد، ٢٠٠٠، حسنين وقطب، ٢٠٠٣). وبالتالي يتضح أنه لا يوجد تعريف متفق عليه لجودة المراجعة الخارجية، ويمكن استنتاج مما سبق أن جودة المراجعة الخارجية تهدف إلى إشباع حاجات المستفيدين من خدمة المراجعة من خلال اكتشاف أخطاء ومخالفات القوائم المالية والتقرير عنها مع الالتزام بالمعايير المهنية (باسودان والمالكي، ٢٠١٦).

٦/٢/١ - مقاييس جودة عملية المراجعة

تعددت الأدبيات السابقة التي تناولت مؤشرات أو مقاييس جودة عملية المراجعة، ويمكن تبويب هذه المؤشرات التي تناولتها الأدبيات السابقة إلى ثلاثة أنواع رئيسية كالتالي:

(أ) مؤشرات جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة، وهي حجم مكتب المراجعة وسمعة مكتب المراجعة (الأهدل، ٢٠٠٨ Yuniarti؛ 2011؛ الجدعاني والعنقري، ٢٠٠٩؛ Choi et al. 2010؛ ميالة، ٢٠١٠)، والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة (الحداد، ٢٠٠٨؛ الديسـطي وآخـرون،

2004)، الحداد، ٢٠٠٨؛ الزواوي والشاوش، ٢٠١٥.

٦/٢ - جودة عملية المراجعة

لقد كان موضوع جودة عملية المراجعة من أكثر المواضيع التي ركزت عليها الأدبيات السابقة نظراً لأهميته في النهوض بمهنة المراجعة بعد أن اهتزت ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المحاسبية. فقد عكف الباحثون على دراسة العوامل المؤثرة عليها و إيجاد الحلول التي ترضي مستخدمي القوائم المالية وتساعد على إستعادة ثقتهم بالمهنة. كل ذلك حدث نتيجة الإنهيارات المالية التي هزت عالم المال والأعمال ابتداءً من الإنهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧م، وأزمة شركة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١م، وكذلك أزمة شركة (Worldcom الأمريكية للاتصالات وورلد كوم) الأمريكية عام ٢٠٠٢م، والأزمة العالمية في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨م، والتي لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص والتي بلغت أكثر من ١٣٠ بنكاً والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم.

وعلى الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لا يوجد تعريف واضح وشامل ومنفق عليه في الأدبيات السابقة، ويرجع ذلك إلى اختلاف الزوايا التي ينظر من خلالها تجاه موضوع جودة عملية المراجعة. ومن خلال استقراء التعاريف

٦/٣- تحليل الدراسات السابقة

حظي موضوع تخصص المراجع وعلاقته بجودة عملية المراجعة بإهتمام من الباحثين وخاصةً في الولايات المتحدة، مع عدم وجود دراسات، على حد علم الباحثان، لعامل تخصص المراجع وعلاقته بجودة عملية المراجعة في البيئة السعودية، ماعدا دراسة لبيب (٢٠٠٥) والتي أجريت على سبيل المقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية. وقد تم عمل مسح للدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع، وفيما يلي عرض لأهم هذه الدراسات.

اختبرت دراسة (Taylor 2000) كيفية تأثير التخصص على تقدير المراجع للمخاطر الملازمة وثقته في تقدير هذه المخاطر وذلك في صناعة البنوك. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات غير المتخصصين في صناعة البنوك قدروا المخاطر الملازمة بأعلى من مراجعي الحسابات المتخصصين في البنوك، مع أن الفرق في التقييم لم يكن كبيراً. إضافةً إلى ذلك فإن المراجعين غير المتخصصين كانوا أقل ثقة في ملائمة تقديراتهم للمخاطر الملازمة مقارنةً مع المتخصصين في الصناعة. وذكرت دراسة (Krishnan 2001) أن إدارة الأرباح من المواضيع الشائعة والمثيرة للجدل بين المستثمرين والمنظمين والمحللين والجمهور. وأن تخصص مراجع الحسابات في صناعة معينة قد يخفف من إدارة الأرباح. واختبرت الدراسة العلاقة بين تخصص مراجع الحسابات وبين مستوى العميل من المستحقات التقديرية المطلقة. ووجدت الدراسة أن العملاء الذين يلجأون إلى مراجعي حسابات غير متخصصين حصلوا على مستحقات تقديرية مطلقة بمتوسط ١.٢

٢٠١١. Lim & Tan ; Lowensohn et al. 2007، Reichelt and wang 2008، (٢٠١٠)، والقضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة (Francis 2004)، والمنافسة بين مكاتب المراجعة (الأديمي، ٢٠٠٧؛ جبران، ٢٠١٠)، والإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (زعبتر، ٢٠١١؛ الأهدل، ٢٠٠٨؛ ميالة، ٢٠١٠)، وقبول العملاء و الإستمرار معهم (Deborah، ٢٠١٣؛ جبران، ٢٠١٠)، وأتعاب عملية المراجعة (Choi et. al. ، Yuniarti)؛ Choi et. al. 2011، Hoitash 2010، ٢٠٠٧؛ والشاطري والعنقري، ٢٠٠٦).

(ب) مؤشرات جودة المراجعة والمرتبطة بفريق عمل المراجعة، وهي استقلال المراجع (التويجري والنافعابي، ٢٠٠٨)، وخبرة فريق المراجعة (ميالة، ٢٠١٠)، والاتصالات بين فريق المراجعة وعمل المراجعة (Sutton & Lampe 1990).

(ج) مؤشرات جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، وهي حجم الشركة محل المراجعة وقوتها المالية أو بمعنى آخر أهمية العميل موضوع المراجعة (التميمي، ٢٠١٣)، وهيكل/إجراءات الرقابة الداخلية (Doyle et. al، 2007).

والجزء التالي من الدراسة يستعرض الأدبيات السابقة التي تناولت العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل وجودة عملية المراجعة.

الدراسة دعم قوي في وجود علاوات لمراجعي الحسابات المتخصصين في السنوات بعد الإدماج خصوصاً بعد ١٩٩٠. كما أن دراسة (Velury 2003) هدفت إلى معرفة ما إذا كان عملاء مراجعي الحسابات المتخصصين هم أقل عرضة لإدارة الأرباح نسبةً إلى عملاء مراجعي الحسابات غير المتخصصين. فركزت الدراسة على سياقين محددتين أولهما: عندما تكون الشركات عالية الإستدانة، وثانيهما: عندما تولد الشركة مستحقات تقديرية جوهرية. وباستخدام المستحقات التقديرية كممثل لإدارة الأرباح وتحليل الانحدار كأسلوب احصائي، وجدت الدراسة أن إدارة الأرباح لعملاء مراجعي الحسابات المتخصصين منخفضة، مما يشير إلى قدرة مراجعي الحسابات المتخصصين على تقييد إدارة الأرباح عندما تكون قدرة المستحقات التوليدية للشركة عالية. كما أشارت النتائج إلى أن مثل هذا الارتباط غير متوافر لدى الشركات عالية الإستدانة.

دراسة (Dunn et.al.2004)، هدفت إلى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمكتب المراجعة و بين جودة إفصاح العميل. واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار كأسلوب احصائي. وقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً و بين تصنيفات المحللين لجودة الإفصاح في الصناعات غير المنتظمة، و لكن فيما يخص الصناعات المنتظمة أثبتت الدراسة عدم وجود أي علاقة. ودراسة (LOW 2004) تحققت من تأثير تخصص مراجع الحسابات في الصناعة على كلاً من تقييم المخاطر الذي يقوم به و القرارات التي يتخذها في تخطيط عملية المراجعة. وقد وضع الباحث مجموعة من

في المائة لإجمالي الأصول أعلى من المستحقات التقديرية التي يحصل عليها العملاء الذين يلجأون إلى مراجعي حسابات متخصصين.

وأجرى (Balsam et. al. 2003)، دراسة لاختبار العلاقة بين مقاييس جودة الأرباح و بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات. وقد قارن الباحث المستوى المطلق للمستحقات التقديرية ومعاملات استجابة الأرباح للشركات التي تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات متخصص مع تلك التي تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات غير متخصص. وقد استخدمت الدراسة نموذج الانحدار كأسلوب احصائي للدراسة. وأشارت النتائج إلى أن عملاء مراجعي الحسابات المتخصصون صناعياً لديهم مستوى مطلق للمستحقات التقديرية أقل ومعاملات استجابة أرباح أعلى من عملاء مراجعي الحسابات غير المتخصصين صناعياً. واختبرت دراسة (Ferguson & Stoke 2003)، اسم العلامة التجارية، والتخصص الصناعي، وتسعير المراجعة في أعقاب الإدماجات الخاصة بمكاتب المراجعة الستة الكبرى. وقد استخدمت الدراسة نموذج الانحدار كأسلوب احصائي للدراسة. وأشارت النتائج إلى وجود دعم محدود لمقدرة مكاتب المراجعة الستة الكبرى على الحصول على علاوة في رسوم المراجعة أكبر من المكاتب الأخرى غير الكبرى في الصناعات التي لا تحتوي على مراجعي حسابات متخصصين. أما في حالة مراجعي الحسابات غير المتخصصين لمكاتب المراجعة الستة الكبرى فقد وجدت الدراسة أنهم يستطيعون الحصول على علاوة في رسوم المراجعة أكبر من المكاتب الأخرى غير الكبرى للصناعات التي تحتوي على مراجعي حسابات متخصصين. مع ذلك لم تجد

نتائج الدراسة إلى أن تخصص المراجع في صناعة العميل يقدم دورا في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال تحسين قدرات المراجع بخصوص دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح. كما أشارت النتائج إلى عدم وجود اختلافات بين استجابات عينة الدراسة بكل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

وأجرت (عوض، ٢٠٠٦) دراسة هدفت بصفة رئيسية إلى قياس أثر تخصص مراجع الحسابات في القطاع الصناعي على خصائص الجودة للأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري. واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار كأسلوب احصائي. وقد وجدت الدراسة أن هناك تأثيرا إيجابيا للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية. كما أشارت الدراسة إلى أن هناك أثرا إيجابيا لتخصص المراجع على قدرة الأرباح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. وذكرت دراسة (Lowensohn et. al. 2007)، أن الأبحاث التي قامت بها الحكومة سابقاً في موضوع التخصص الصناعي تشير إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وبين جودة عملية المراجعة، كما تشير إلى أن تأثير التخصص الصناعي على أتعاب المراجعة مختلف، ولا توجد دراسة حكومية واحدة تدرس تأثير التخصص الصناعي على جودة عملية المراجعة واتعاب المراجعة معاً. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي يرتبط بعلاقة إيجابية مع جودة عملية المراجعة، ولكن ليس مع أتعاب المراجعة.

الحالات الإفتراضية في صناعة البنوك، مما يخلق إما تطابق أو لا تطابق بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وبين صناعة العميل الإفتراضي. كما وفر الباحث لمراجعي الحسابات مجموعة من إجراءات المراجعة الأولية وميزانية للوقت مقيدة. ووجد أن معرفة مراجعي الحسابات في صناعة العميل يحسن من تقييمهم للمخاطر ويؤثر ذلك مباشرة على طبيعة وجودة قراراتهم في التخطيط لعملية المراجعة. وهدفت دراسة Nagy & Carcello (2004) إلى اختبار مدى تأثير حجم العميل على العلاقة بين مراجعي الحسابات المتخصصين صناعيا وبين التقارير المالية الإحتيالية. واستخدمت الدراسة نموذج الانحدار كأسلوب احصائي للدراسة الميدانية. وقد وجدت الدراسة بشكل عام علاقة سلبية قوية بين تخصص مراجع الحسابات صناعيا وبين الإحتيال المالي للعميل. كما وجدت الدراسة أن العلاقة السلبية بين تخصص مراجع الحسابات وبين الإحتيال المالي هي أضعف لدى العملاء كبار الحجم. مما يشير إلى أن المنافع الإيجابية لتخصص مراجع الحسابات في ردع الإحتيال المالي تتأثر بحجم العميل. وهدفت دراسة (ليب، ٢٠٠٥) إلى تحليل طبيعة ودور استراتيجية التخصص القطاعي (التخصص في صناعة العميل) في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال دور التخصص في تحسين قدرات المراجع الخارجي على دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات تخطيط عملية المراجعة، واكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح. وتم تطبيق الدراسة على كل من البيئة المصرية والسعودية. واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات. وأشارت

والفرضيات، وقد تم توزيع الاستبانة على مكاتب المراجعة في قطاع غزة. وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في أن قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملية لهم باستمرار يؤدي إلى تحسين أدائهم و تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك اهتمام من مكاتب المراجعة بالتخصص المهني في صناعة عميل المراجعة وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالصناعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وأن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة يساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

وهدف دراسة (Reichelt & Wang 2010) إلى اختبار ما إذا كانت جودة عملية المراجعة تزيد لدى المراجعين المتخصصين في صناعة معينة على المستويين الوطني و المحلي. وأشارت النتائج إلى أن عملاء المراجعين المتخصصين في الصناعة على الصعيد الوطني والمحلي لديهم أدنى مستوى من المستحقات غير الطبيعية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى المستحقات غير الطبيعية للشركات التي يتم مراجعتها من قبل المراجعين المتخصصين على المستوى المحلي فقط أقل من المستحقات غير الطبيعية للشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين غير متخصصين. ووجدت الدراسة أيضا أدلة تشير إلى أن جودة المراجعة تكون في أعلى

واختبرت دراسة (Cressy et. al. 2007) ، فرضية جنسن التي تنص على أن استحواذات الأسهم الخاصة (PE) PrivateEquity لديها ربحية تشغيل أعلى بعد الإستحواذ من أسهم الشركات المماثلة كنتيجة لآلية الحوكمة للأسهم الخاصة. كما اختبرت ما إذا كان التخصص الصناعي الخاص بالصناعة أو بمرحلة الإستثمار يوفر لشركة الأسهم الخاصة ميزة تنافسية تميزها عن نظرائها (نظرية منافع التخصص الصناعي). واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار كأسلوب احصائي. وقد وجدت الدراسة في الثلاث سنوات الأولى بعد الاستحواذ أن الربحية التشغيلية لشركات الأسهم الخاصة أكبر من تلك الشركات المماثلة بنسبة ٤,٥%، مما يشير إلى التطابق مع نظرية جنسن. كما وجدت الدراسة أن التخصص الصناعي لشركات الأسهم الخاصة يضيف ٨,٥% للنسبة السابقة مما يتطابق مع نظرية التخصص الصناعي.

هدفت دراسة (الصغير، ٢٠٠٨) إلى معرفة أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي على تفعيل عمليات حوكمة الشركات. واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي تؤدي إلى تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة. كما هدفت دراسة (الحداد، ٢٠٠٨) إلى تحديد أثر استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة تتناسب مع متغيرات مشكلة الدراسة

جودة المراجعة ومكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى. كما أشارت النتائج إلى وجود اختلاف بين مستوى الجودة لمكاتب المراجعة المتخصصة العاملة في مصر والجهاز المركزي للمحاسبات، حيث أشارت النتائج إلى أن عمليات المراجعة بمكاتب المراجعة المتخصصة العاملة في مصر تتمتع بقدر أكبر من الدقة بالمقارنة بالجهاز المركزي للمحاسبات. وهدفت دراسة (Robkob & Sangboon، 2011) إلى معرفة تأثير التخصص الصناعي في المراجعة على جودة عملية المراجعة من خلال ديناميكية مناخ المراجعة كوسيط لمراجعي الضرائب في تايلاند. وقد استخدمت الدراسة أسلوب الاستبانة كأداة لجمع المعلومات اللازمة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه كلما زادت درجة التخصص الصناعي للمراجع كلما زاد مستوى جودة عملية المراجعة. ومن المثير للاهتمام أن النتائج تشير إلى أن مراجع الضرائب المتخصص في الصناعة و الذي يتميز بالقدرة الخاصة على المراجعة والخبرة الخاصة للمراجع يؤثر بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة.

وهدفت دراسة (Habib and Bhuiyan، 2011) ، إلى التعرف على العلاقة بين التخصص الصناعي لمكتب المراجعة وبين تأخر تقرير المراجعة. فالتأخر في تقرير المراجعة هو أحد متغيرات مخرجات المراجعة الخارجية التي من الممكن ملاحظتها، فهي تُمكن من قياس كفاءة عملية مراجعة الحسابات، لأنها مرتبطة بتوقيت كلاً من المراجعة و معلومات الأرباح. واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار كأسلوب احصائي. وأشارت النتائج إلى أن تأخر تقرير المراجعة أقصر لدى الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعي

مستوياتها عندما يكون المراجع متخصص في صناعة معينة على المستويين الوطني والمحلي، مما يشير إلى أن تخصص المراجع على الصعيد الوطني مع خبرة المراجع و عمق معرفته على الصعيد المحلي ضروريين لتقديم أعلى مستويات في جودة المراجعة . وأجرى (Lim & Tan، 2010) دراسة هدفت إلى التحقق فيما إذا كانت العلاقة بين استمرار مراجع الحسابات في وظيفته بالمنشأة وجودة عملية المراجعة مشروطة على تخصص المراجع وأتعباب المراجعة.وقد استخدمت الدراسة نوعية الاستحقاق كمقياس لجودة المراجعة، واعتمدت على تحليل الانحدار كأسلوب احصائي، وأظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل المتخصصين، مقابل غير المتخصصين، لديها جودة في عملية المراجعة أعلى نسبيا مع استمرار مراجع الحسابات في وظيفته فترة طويلة.

كما أجرى الديسبي وآخرون (٢٠١١) دراسة هدفت إلى اختبار العلاقة بين تخصص مراجعي الحسابات و جودة المراجعة، وذلك من خلال السعي نحو التعرف على طبيعة تخصص المراجع في نشاط ما، وتحديد مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة وتخصص مكتب المراجعة من ناحية، و مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة ومكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى من ناحية أخرى. وكذلك تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مكاتب المراجعة المتخصصة والجهاز المركزي للمحاسبات وذلك فيما يتعلق بجودة المراجعة. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين التخصص في مجال المراجعة و بين جودة تقرير المراجعة، وبالمقابل أظهرت الدراسة عدم وجود علاقة بين

المراجع، وتخصص المراجع، وأداء المراجع في تايلاند. واستخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان لجمع المعلومات. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين خبرة المراجع وبين التخصص الصناعي للمراجع، و إلى وجود ارتباط إيجابي بين خبرة المراجع و أدائه لعملية المراجعة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تداخل إيجابي بين التخصص الصناعي للمراجع وبين أدائه لعملية المراجعة. وهدفت دراسة (Zerni 2012)، إلى معرفة ما إذا كان هناك اختلاف في تسعير عملية المراجعة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبيرة على مستوى المراجع الشريك وذلك في دولة السويد. وبالتالي تساهم هذه الدراسة في تعزيز مفهوم تخصص المراجع في الصناعة، ودور شركاء المراجعة في عملية المراجعة، وتوضح بشكل خاص ما إذا كانت جودة عملية المراجعة تتحقق ليس فقط بشهرة مكتب المراجعة وإنما أيضا بخصائص وسمعة المراجع الشريك. وقد استخدمت الدراسة أسلوب الانحدار في تحليل البيانات. وأظهرت النتائج اختلافات كبيرة في أحجام وتركيبات عملاء المراجع الشريك، وعلى وجه التحديد تظهر النتائج أنهب جانب تخصص المراجع في صناعة معينة، فإن بعض الشركاء يتخصصون في عدد قليل من الشركات الكبيرة والمعقدة بخلاف البعض الآخر الذين يتخصصون في عدد كبير من الشركات الصغيرة وغير المعقدة. هذه الملاحظة تشير إلى أن المراجعين الشركاء يطورون استراتيجيات ذات كفاءة وفعالية كرد فعل تنافسي للسوق المحلي للمراجعة ولقواعد مشاركة أرباح المراجعة من أجل البقاء في المنافسة.

حسابات متخصصين صناعيا. كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن الإعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية زاد من تأخر تقرير المراجعة لجميع مراجعي الحسابات ماعدا المتخصصين صناعيا. كما هدفت دراسة (Karjalainen 2011)، إلى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وبين جودة الأرباح المعلنة لشركات القطاع الخاص. وذكرت الدراسة أن القواعد في فنلندا تتطلب أن يظهر اسم أو اسماء الشركاء المرتبطين بعملية المراجعة في تقارير المراجعة، وهذا يسهل على شريك المراجعة بناء محافظ للعملاء في سوق المراجعة للشركات الفنلندية التي يمتلكها القطاع الخاص والعام، وتحديد عمليات المراجعة التي قام بها شركاء مراجعة رائدين في الصناعة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب الانحدار في تحليل البيانات. وأشارت نتائج الدراسة بأن التخصص الصناعي لشريك المراجعة مرتبط بشكل إيجابي مع نوعية الأرباح المعلنة من قبل الشركات الخاصة. ومن ناحية أخرى الشركات الخاصة التي يتم مراجعتها من قبل شريك مراجعة رائد في الصناعة تعلن عن مستويات منخفضة من المستحقات التقديرية، مقارنة مع الشركات الخاصة الأخرى. وأشارت دراسة (المقطري، ٢٠١١) سؤالين هما: ما أهمية التخصص المهني للمراجع؟ وهل يفيد ذلك التخصص في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمينية؟ واستخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان لجمع البيانات اللازمة للدراسة. وقد أشارت النتائج إلى أهمية التخصص المهني للمراجع وأنه يعمل على تحسين تقدير مخاطر المراجعة.

وأجـرى (Ussahawanitchakit،

2012) دراسة هدفت إلى اختبار العلاقة بين خبرة

أسلوب الانحدار لاختبار هذه العلاقة.وقد وجدت الدراسة أن هناك علاقة عكسية معنوية بين حجم مكتب المراجعة وإدارة الأرباح، بينما لا توجد علاقة معنوية بين إدارة الأرباح والتخصص في صناعة العميل.

أجرى (Ali and Aulia 2015)، دراسة لتحديد ما إذا كان حجم مكتب المراجعة وتخصص المراجع لهما تأثير على جودة عملية مراجعة المؤسسات المملوكة من قبل الحكومة. واستخدمت الدراسة أسلوب الانحدار لتحليل البيانات. وقد وجدت الدراسة أن كلاً من حجم مكتب المراجعة وتخصص المراجع لم يكن لهما تأثير مهم على جودة مراجعة المؤسسات المملوكة من قبل الحكومة. هذه النتائج غير متطابقة مع نتائج الدراسات السابقة التي أجريت على الشركات المدرجة في سوق المال. وهدفت دراسة (Jaggi et.al 2015)، إلى اختبار ما إذا كان العملاء الذين يعانون من ضعف في نظام الرقابة الداخلية، والذين يتم مراجعة حساباتهم من قبل مراجعون متخصصون، لديهم جودة أرباح أفضل من أولئك الذين يتم مراجعة حساباتهم من قبل مراجعون غير متخصصون وذلك خلال الفترة بعد إصدار قانون ساربينز أوكسلي. واستخدمت الدراسة أسلوب الانحدار لتحليل البيانات. وأشارت النتائج إلى أن جودة الأرباح للعملاء الذين يعانون من ضعف في نظام الرقابة الداخلية والذين يتم مراجعة حساباتهم من قبل مراجعون متخصصون من مكاتب المراجعة الأربعة الكبيرة أعلى من تلك العائدة للعملاء الذين يتم مراجعة حساباتهم من قبل مراجعون غير متخصصون من مكاتب المراجعة الأربعة الكبيرة. كما لم تشير النتائج إلى أي اختلاف في جودة الأرباح بين العملاء الذين يتم مراجعة

كما أن دراسة (Sun and Liu 2013)، كان الغرض منها دراسة تأثير التفاعل بين تخصص مراجع الحسابات ورقابة مجلس الإدارة على إدارة الأرباح. فاخترت هذه الدراسة ما إذا كان استقلال المجلس هو أكثر أو أقل فعالية في تقييد إدارة الأرباح للشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل المراجعين المتخصصين مقارنة بالشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل المراجعين غير المتخصصين. واعتمدت الدراسة على تحليل الانحدار كأسلوب احصائي.وقد وجدت الدراسة أن إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي مع استقلال مجلس الإدارة للشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين أكثر منها من الشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين غير متخصصين. وبما يتفق مع فكرة أن هناك علاقة تكاملية بين تخصص مراجع الحسابات ورقابة المجلس على إدارة الأرباح، أشارت النتائج إلى أن التفاعل الإيجابي بين تخصص مراجع الحسابات ورقابة مجلس الإدارة له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

واخترت دراسة (Pham 2014)، العلاقة بين تملك مكتب المراجعة وبين تأخر تقرير المراجعة، وتأثير التخصص في مراجعة الحسابات على هذه العلاقة. واستخدمت الدراسة أسلوب الانحدار لتحليل البيانات. وقد وجدت الدراسة أن التخصص في مراجعة الحسابات (بغض النظر إذا ماكان على المستوى المحلي أو العالمي) يضعف الارتباط الإيجابي بين تأخر تقرير المراجعة وتملك مكاتب المراجعة الصغيرة.وأجرى (Zuo and Guan 2014)، دراسة تأثير حجم مكتب المراجعة وتخصص المراجع في صناعة العميل على إدارة الأرباح في السوق الصيني، واستخدمت الدراسة

وفورات الحجم من حيث توفير الوقت والتكلفة في قطاعات معينة.

• تخصص المراجع في صناعة العميل يجعل المراجع قادراً على اكتشاف الغش والأخطاء، وبالتالي يُعتبر أحد العوامل المهمة لمواجهة الفساد المالي مثل ظاهرة إدارة الأرباح.

• على الرغم من الاهتمام الواسع بدراسة علاقة تخصص المراجع في صناعة العميل بجودة عملية المراجعة إلا أنه، في حدود علم الباحثان، لم يتم تناول هذه العلاقة في البيئة السعودية إلا في دراسة واحدة وهي دراسة لبيب (٢٠٠٥). وتختلف الدراسة الحالية عن دراسة لبيب (٢٠٠٥) من حيث أن:

○ الهدف الرئيسي لدراسة لبيب هو مقارنة المراجع المتخصص مع المراجع غير المتخصص باستخدام البيانات التي تم الحصول عليها من البيئة المصرية والبيئة السعودية كعينة واحدة، ثم بعد ذلك قام الباحث بمقارنة نتائج البيئة المصرية مع البيئة السعودية. بينما الدراسة الحالية تدرس بشكل مباشر العلاقة في المملكة العربية السعودية.

○ دراسة لبيب أجريت في عام ٢٠٠٥م بينما الدراسة الحالية في عام ٢٠١٦م، وقد حصلت الكثير من التطورات منذ عام ٢٠٠٥م في البيئة النظامية والقانونية في المملكة العربية السعودية، بالإضافة إلى التغيرات الاقتصادية العالمية. فقد تم إصدار نظام حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية عام ٢٠٠٦م، وتم تعديل نظام الشركات السعودي بشكل جوهري عام ٢٠١٥م، وفي الآونة الأخيرة أعتمدت المملكة العربية السعودية معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أن يتم تطبيقها

حساباتهم من قبل مراجعون غير متخصصون من مكاتب المراجعة الأربعة الكبيرة مقارنة بتلك العائدة للعملاء الذين يتم مراجعة حساباتهم من مكاتب لا تنتمي للأربعة مكاتب الكبيرة.

وهدفنا دراسة (الزواوي والشاوش، ٢٠١٥) إلى استطلاع آراء عينة من المراجعين الخارجيين حول أثر التخصص القطاعي (تخصص المراجع في صناعة العميل) في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية. واستخدمنا الدراسة أسلوب الاستبيان لتجميع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة. وأشارت النتائج إلى وجود أثر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة. كما هدفت دراسة (عبدالعزیز، ٢٠١٦) إلى التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة في البيئة السودانية. واستخدمنا الدراسة أسلوب الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد أشارت النتائج إلى أن هناك اتفاق تام بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي، وأن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة.

من خلال استعراض الدراسات السابقة

يتضح ما يلي:

• هناك اهتمام متزايد من قبل الباحثين بدراسة أهمية تخصص المراجع في صناعة العميل وعلاقته بجودة عملية المراجعة.

• تخصص المراجع في صناعة العميل يتيح لمكاتب المراجعة الخارجية إمكانية الاستفادة من

التي تم اجراءها في البيئة العربية بما فيها دراسة لبيب (٢٠٠٥).

والقسم التالي من البحث يعرض فرضية ومنهجية الدراسة.

٦/٤ - فرضية البحث

أشارت الدراسات السابقة إلى أن مراجعي الحسابات المتخصصون في صناعة العميل لديهم المقدرة بشكل عام على تقديم عملية مراجعة ذات فاعلية أكبر في الصناعات المتخصصة فيها. فالتخصص في صناعة العميل يساعد المراجع الخارجي على امتلاك معرفة كبيرة في صناعة معينة، ومن ثم تطوير هذه المعرفة بشكل أكبر من خلال التجارب والخبرة المتراكمة في هذه الصناعة، بحيث يتمكن من اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية عند قيامه بعملية المراجعة في مجال تخصصه. وبالتالي يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على المعرفة في صناعة العميل بالإضافة إلى المعرفة في المراجعة والمحاسبة ليتمكن من تقديم عملية مراجعة ذات جودة عالية.

وقد تناولت الدراسات السابقة تأثير تخصص المراجع على جودة عملية المراجعة من خلال مؤشرات مختلفة للجودة. حيث أشارت عدد من الدراسات إلى قدرة مراجعي الحسابات المتخصصين في صناعة العميل على تقييد إدارة الأرباح (Krishnan 2001، ؛ Velury 2003، ؛ Sun، Karjalainen، 2011؛ عوض، ٢٠٠٦؛ and Liu 2013). ووجدت دراسات أخرى أن معرفة مراجعي الحسابات بصناعة العميل يحسن من إمكانياتهم في تقييم مخاطر المراجعة (Taylor، 2000؛ Low، 2004؛ الزواوي والشاوش،

ابتداءً من عام ٢٠١٧م، وقد تم البدء في الإعداد لتطبيقها منذ أكثر من عام. إضافة إلى بعض الأنظمة الأخرى التي لها علاقة غير مباشرة بموضوع الدراسة، مثل نظام الضرائب، كل ذلك يجعل من الأهمية بمكان دراسة علاقة تخصص المراجع بجودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال الراهنة.

• بعض الدراسات السابقة استخدمت نموذج الانحدار كأسلوب احصائي. وقد اختبرت معظم هذه لدراسات العلاقة بين التخصص الصناعي وخصائص جودة الأرباح كمؤشر على جودة عملية المراجعة (Balsam et. al، 2003؛ Nagy & Carcello 2004؛ عوض، ٢٠٠٦؛ Lim & Tan 2010؛ Zerni 2012؛ Pham، 2014؛ Jaggi et. al 2015). ومعظم هذه الدراسات تم اجراءها في البيئة الغربية. بينما بعض الدراسات الأخرى استخدمت أسلوب الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهدافها، كما استخدمت اختبار (ت) واختبار التباين وغيره من الأساليب الاحصائية المناسبة لتحليل البيانات. وقد اختبرت هذه لدراسات العلاقة بين التخصص الصناعي وبين بعض العوامل التي تمثل جودة عملية المراجعة (ليبب، ٢٠٠٥؛ الصغير، ٢٠٠٨؛ الحداد، ٢٠٠٨؛ Robkob & Sangboon 2011؛ المقطري، ٢٠١١؛ Ussahawanitchakit، 2012؛ الزواوي والشاوش، ٢٠١٥؛ عبدالعزيز، ٢٠١٦). ومعظم هذه الدراسات تم اجراءها في البيئة العربية. وقد تم استخدام أسلوب الاستبانة في الدراسة الحالية لمقارنة نتائجها بتلك التي توصلت لها الدراسات

المنهج الوصفي في البحث، وشأنه شأن بقية الدراسات الوصفية التي لا تتحكم في طبيعة المعالجة. ويدرس المنهج المسحي المتغيرات كما وجدت في الطبيعة، أي كما هي موجودة أصلاً، ولذلك فإن المنهج المسحي يجمع معلومات عن الظاهرة ليصفها كما وكيفاً (عبيدات وآخرون، ٢٠١٤).

وقد تم اختيار هذا المنهج لكونه ملائماً لطبيعة البحث وتحقيق أهدافه، وحتى يمكن الوصول إلى إجابات تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات أفراد العينة بهدف التعرف على مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة.

٦/٥/٢ - مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع البحث من جميع المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المرخص لها بالمملكة العربية السعودية، وقد تم ارسال أداة البحث (الاستبانة) لجميع مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في مدينة جدة فقط كعينة للدراسة، حيث أن مدينة جدة يتمثل فيها مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة والصغيرة والتي تمثل مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. وتم تقسيم المكاتب إلى ثلاثة مجموعات: مكاتب فردية، وشركات مراجعة محلية، وشركات مراجعة عالمية.

ويوضح الجدول (١) وصف لخصائص عينة البحث من حيث توزيعها على أساس الشكل النظامي لمكتب المراجعة الذي ينتمي له المراجع، وحجم المكتب، والمؤهل العلمي للمراجع، وسنوات خبرته، ودرجته الوظيفية، ومؤهله المهني، وذلك حسب إجابة أفراد العينة (أنظر ملحق البحث). علماً

٢٠١٥). كما أشارت عدد من الدراسات إلى دور التخصص في صناعة العميل في الارتقاء بالأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال عدد من مؤشرات جودة عملية المراجعة (البيب، ٢٠٠٥؛ Lowensohn et. al. 2007؛ وآخرون، ٢٠١١؛ Robkob & Sangboon، 2011؛ Ussahawanitchakit 2012).

وبناءً على ماتقدم واستناداً إلى نتائج الدراسات السابقة، يمكن صياغة فرض البحث كالتالي:

تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل له تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية على جودة عملية المراجعة.

والجزء التالي من البحث يستعرض الإطار المنهجي الذي تم إتباعه للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة وتحليلها لاختبار فرض البحث.

٦/٥ - منهجية البحث

يتناول هذا القسم المنهجية التي أتمدت عليها الدراسة لتحقيق أهدافها، وذلك بتحديد منهج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وأداة البحث التي تم استخدامها لجمع البيانات اللازمة.

٦/٥/١ - الدراسة التطبيقية

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي المسحي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو تعبيراً كمياً. ويعني المسح في مجمله تجميع البيانات حول ظاهرة معينة وتحليل تلك البيانات للوصول إلى النتيجة النهائية للدراسة التي استخدم المسح فيها. والمسح جزء من

وقد تمّ تحكيم الإستبانة عن طريق اثنان من أعضاء هيئة التدريس واثنان من الممارسين لمهنة المراجعة والمحاسبة، وذلك بهدف الحصول على ملاحظاتهم بخصوص وضوح أسئلة الإستبانة. وقد تم الأخذ بملاحظاتهم في تطويرها.

وقد احتوت الاستبانة في صورتها النهائية على جزئين (أنظر ملحق البحث): الأول يحتوي على بيانات أولية عن عينة البحث تتمثل في الشكل النظامي للجهة، وحجم مكتب المراجعة، والمؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي، ومدى تخصص المراجع، ونوع التخصص. والثاني يشتمل على أداة الدراسة ويتكون من (١٢) عبارة. وتم استخدام مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (غير موافق إطلاقاً - غير موافق - محايد - موافق - موافق تماماً) وذلك لتحديد العلاقة بين تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل وجودة عملية المراجعة.

(SPSS)، واستخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية الملائمة والتي تتمثل في:

١. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص أفراد عينة البحث وفقاً للبيانات الشخصية.
٢. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لحساب متوسطات عبارات الاستبانة وكذلك.
٣. معامل ارتباط بيرسون لحساب الاتساق الداخلي.
٤. معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات لعبارات الاستبانة.

٥. اختبار "ت" لمتوسط المجتمع t-test for Population Mean ويستخدم هذا الاختبار للتحقق من ما إذا كان هناك فرق معنوي بين متوسط المجتمع ومتوسط فرضي (رقم ثابت).

بأن نسبة أفراد العينة الذين لديهم أكثر من مؤهل علمي واحد بلغت ١٦%. وكذلك يوضح الجدول (١) بأن عدد المراجعين المتخصصين هو ٦٢ من إجمالي العينة ونسبة ٦٥%. أما عدد المتخصصين في المؤسسات المالية/التأمين، والمقاولات/العقار، والخدمات الصحية/الفندقية/الاتصالات، والاستثمار المتعدد/التجزئة، والصناعة، والمؤسسات غير الهادفة للربح فهو ٢٢، ١٢، ١١، ٨، ٨، ١، على التوالي.

٣/٥/٦ - أدوات وإجراءات الدراسة

في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة من مفردات العينة، اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة (أنظر ملحق البحث). وتم تطوير الاستبانة بالرجوع إلى عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث: (الصغير، ٢٠٠٨)، (الحداد، ٢٠٠٨)، (التميمي، ٢٠١٣)، (الشاطري و العنقري، ٢٠٠٦). وقد تم استلام ٩٨ استبانة من إجمالي ١٤٠ استبانة تم إرسالها إلى مكاتب المراجعة الخارجية بمدينة جدة. وبعد فرز الاستمارات للتأكد من اكتمال الإجابات وكذلك لمعرفة مدى جدية المجيب تم قبول ٩٦ استبانة ورفض استبانتي لعدم اكتمال الاجابات، أي بنسبة استجابة ٦٩%. وكانت الردود كالتالي: ٢٣ استبانة من المكاتب الفردية، ٣٢ استبانة من شركات المراجعة المحلية، ٤١ استبانة من شركات المراجعة العالمية.

٤/٥/٦ - أساليب تحليل البيانات

بناءً على طبيعة البحث والأهداف التي سعى إلى تحقيقها، تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

٦. اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف متغيراتهم الشخصية التي تنقسم إلى فئتين.
- الدرجات الكلية والدرجات الفرعية للاستبانة بناء على استجابات أفراد عينة البحث.
٧. اختبار (ف) تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية التي تنقسم إلى أكثر من فئتين.

جدول (١)

خصائص ومواصفات عينة البحث																							
النسبة	العدد	التخصص في المراجعة	النسبة	العدد	الدرجة الوظيفية	النسبة	العدد	سنوات الخبرة	النسبة	العدد	المهول المهني	النسبة	العدد	المهول العلمي	النسبة	العدد	حجم مكتب المراجعة	النسبة	العدد	النسبة	العدد	الشكل التقني للجهة	
%٦٥	٦٢	نعم	%٣٦	٣٤	شريك أو مالك / مدير / مراجعة أو مشرف	%٣٥	٣٤	٣ إلى ٦ سنوات	%٣٥	٣٤	SOCPA	%٤٧	٤٥	بكالوريوس	%٢٣	٢٢	صغير (أقل من ٨ مراجعين)	%٢٤	٢٣				مكتب فردي
%٣٥	٣٤	لا	%٣٥	٣٤	مراجع رئيسي	%٤٨	٤٦	٦ إلى ١٠ سنوات	%٥٩	٥٧	CPA	%٥٣	٥١	ماجستير	%١٩	١٨	متوسط (من ٨ إلى ٣٠ مراجع)	%٣٣	٣٢				شركة محلية
-	-	-	%٢٩	٢٨	مراجع أو مراجع مساعد	%١٧	١٦	أكثر من ١٠ سنوات	%٧	٧	ACCA	-	-	-	%٥٨	٥٦	كبير (أكثر من ٣٠ مراجع)	%٤٣	٤١				شركة عالمية
-	-	-	-	-	-	-	-	-	%١٠	١٠	CMA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	%٣	٣	CIA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف. وكانت نتائج اختبار أداة البحث مشجعة وتم أخذ المقترحات بعين الاعتبار، ثم صيغت الاستبانة في صورتها النهائية.

والأسلوب الثاني من أساليب التحقق من

صدق أداة جمع المعلومات يُسمى الاتساق الداخلي

(Internal Consistency)، ويدل على مدى

اتساق الدرجات في حالة تكرار التجربة، حيث يقوم هذا الأسلوب على حساب معامل ارتباط درجة الفقرة بالدرجة الكلية للاختبار باستخدام معامل ارتباط بيرسون. وقد كانت جميع معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبانة والدرجة الكلية دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة.

كما تم التحقق من ثبات الاستبانة

باستخدام معادلة ألفا كرونباخ (Alpha

Cronbach) وكانت قيمة معامل الثبات للاستبانة

عالية، حيث بلغت (0.950). وتشير هذه القيمة

العالية للثبات إلى صلاحية الاستبانة للتطبيق وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

وفيما يلي عرض للنتائج التي تم التوصل إليها

وفقاً لفرض الدراسة:

تخصص مراجع الحسابات في صناعة

العميل له تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية على جودة

عملية المراجعة.

لبحث هذه الفرضية تم تخصيص (12)

عبارة لمعرفة مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات

في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة

(أنظر ملحق البحث). ويوضح الجدول رقم (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة

الموافقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة نحو هذه

8. اختبار شيفية (Scheffe) للتعرف على اتجاه الفروق نحو أي فئة من فئات المتغيرات التي تنقسم إلى أكثر من فئتين، وذلك إذا ما أظهر اختبار تحليل التباين الأحادي وجود فروق بين فئات هذه المتغيرات.

9. معادلة المدى لحساب درجة الموافقة حيث تم

حساب القيم (الأوزان) على النحو التالي:

من 1.00 إلى 1.79 يعني أن الإجابة تقع في فئة غير موافق تماماً

من 1.80 إلى 2.59 يعني أن الإجابة تقع في فئة غير موافق

من 2.60 إلى 3.39 يعني أن الإجابة تقع في فئة محايد

من 3.40 إلى 4.19 يعني أن الإجابة تقع في فئة موافق

من 4.20 إلى 5.00 يعني أن الإجابة تقع في فئة موافق تماماً

٦/٦ - نتائج البحث

تم بدايةً التحقق من صدق أداة جمع

المعلومات بأسلوبين. الأول ويسمى الصدق

الظاهري (Face validity)، الذي يعتمد على

عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين في

المجال، حيث تم عرض الاستبانة في صورتها

الأولية على اثنين من الممارسين لمهنة المراجعة

والمحاسبة العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية،

واثنين من أعضاء هيئة التدريس الذين لديهم دراية

بموضوع الدراسة لأخذ مقترحاتهم عن الاستبانة

بههدف التأكد من شمول أسئلة وفقرات الاستبانة

وتغطيتها لجميع أسئلة الدراسة، والتأكد من سلامة

صياغة أسئلة وفقرات الاستبانة ووضوحها، وأية

تساعدها على تقديم خدمات مميزة ذات جودة عالية. كذلك حصول العبارة (تخصص مراجع الحسابات يساعد على تخفيض وقت تفهم النشاط والتخطيط وتزيد من قدرته على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية) على الترتيب الثاني بدرجة استجابة (موافق)، يشير إلى أن تخصص مراجع الحسابات في صناعة معينة يزيد من خبرته بحيث يستطيع معرفة مواطن الضعف و الخطأ بسهولة وفي وقت قصير، بعكس المراجع غير المتخصص الذي يستهلك وقتاً أطول في تفهم النشاط ومن ثم وقتاً أطول لمعرفة مواطن الخطأ والضعف.

أما بالنسبة للعبارات الأربعة الأخيرة في جدول (٢) والتي تشير إلى أن عدم تخصص المراجع يؤدي إلى عدم معرفة البنود والحسابات التي تمثل مخاطر في طبيعتها، وإلى انخفاض دقة تقدير المخاطر، وإلى صعوبة الوصول إلى أدلة إثبات كافية وملائمة، فقد حصلت على درجة استجابة (محايد). مما يشير إلى أنه سواء كان المراجع متخصصاً أم غير متخصص فإنه مطلوب منه التمتع بتأهيل مهني كافي للوصول إلى أدلة إثبات كافية وملائمة وإلى تقدير المخاطر بدقة. وهذه النتيجة لا تتفق مع نتائج الدراسات السابقة والتي أشارت إلى أن معرفة مراجعي الحسابات بصناعة العميل يحسن من إمكانياتهم في تقييم مخاطر المراجعة (Taylor 2000، Low، 2004؛ الزواوي والشاوش، ٢٠١٥).

الفروق بين أفراد عينة الدراسة وفقاً لخصائص ومواصفات العينة:

يوضح الجدول (٣) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد العينة وفقاً

العبارات. كما يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة للعبارات ككل بلغ (٣.٧٨) مما يشير إلى موافقة على تأثير تخصص مراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (t) أقل من ٠.٠٥، وبناء عليه يتم قبول الفرض الذي ينص على أن: **تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل له تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية على جودة عملية المراجعة.** هذه النتيجة تتفق مع نتائج الدراسات السابقة التي استخدمت أسلوب الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والتي من ضمنها معظم الدراسات التي تم إجراؤها في البيئة العربية (ليبب، ٢٠٠٥؛ الصغير، ٢٠٠٨؛ الحداد، ٢٠٠٨؛ Robkob & Sangboon، 2011؛ المقطري، ٢٠١١؛ Ussahawanitchakit، 2012؛ الزواوي والشاوش، ٢٠١٥؛ عبدالعزيز، ٢٠١٦). وكذلك تتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي استخدمت نموذج الانحدار كأسلوب احصائي والتي تم اجراء معظمها في البيئة العربية (Balsam et. al. 2003، ؛ Nagy & Carcello 2004، ؛ عوض، ٢٠٠٦؛ Lim & Tan 2010، ؛ Zerni 2012، ؛ Pham 2014، ؛ Jaggi et.al 2015).

ويلاحظ من جدول (٢) حصول العبارة (يساهم الإرتباط مع مكاتب عالمية أجنبية في تنوع التخصصات لدى المكاتب وزيادة الإمكانيات والكفاءات، مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق تماماً)، مما يدل على أن ارتباط المكاتب المحلية أو الفردية بمكاتب عالمية تتمتع بالخبرة والشهرة يفيداً من حيث تدريب المراجعين على أيدي ذات كفاءة وخبرة

للمؤهل العلمي، ولعدد المؤهلات المهنية، وللتخصص في صناعة العميل. ويتبين من الجدول (٣) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى للمؤهل العلمي لصالح الحاصلون على الماجستير حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.٠٠١) وهي قيمة دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ، حيث يوافق قيمة مستوي الدلالة في اختبار

جدول (٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	العبرة
١	موافق تماما	٠.٦٤٩	٪٨٨	٤.٥١	يساهم الإرتباط مع مكاتب عالمية أجنبية في تنوع التخصصات لدى المكاتب وزيادة الإمكانات والكفاءات، مما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة
٢	موافق	٠.٦١٣	٪٧٨	٤.١١	تخصص مراجع الحسابات يساعد على تخفيض وقت تفهم النشاط والتخطيط وتزيد من قدرته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية
٣	موافق	٠.٨٠٩	٪٧٧	٤.٠٩	تخصص مراجع الحسابات يزيد من الطلب عليه من قبل كلاً من مكاتب المراجعة والعملاء لما يقدمه من خدمات تتمتع بمستوى مرتفع في الجودة
٣	موافق	٠.٥٦٣	٪٧٧	٤.٠٩	تخصص مراجع الحسابات يساعد على اختصار وقت عملية المراجعة لتكرار أداؤها وبالتالي ارتفاع جودة وفعالية المراجعة
٥	موافق	٠.٦١٠	٪٧٧	٤.٠٨	تخصص مراجع الحسابات يساعد على التقليل من تكاليف عملية المراجعة لمعرفته السابقة باحتمالات مواطن الخطأ وبالتالي زيادة مستوى جودة عملية المراجعة
٦	موافق	٠.٦٣١	٪٧٦	٤.٠٤	تخصص مراجع الحسابات في مجال صناعة العميل يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وبالتالي ارتفاع جودة عملية المراجعة
٧	موافق	٠.٦٧٢	٪٧٦	٤.٠٣	يعتمد مراجع الحسابات على التخصص الصناعي لتكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يزيد من مستوى جودة عملية المراجعة المقدمة للعميل
٨	موافق	٠.٩٥٢	٪٧٣	٣.٩١	إن العملاء يفضلون اختيار مراجع حسابات متخصص في صناعته على اختيار مراجع حسابات غير متخصص للاختلاف في مستويات جودة المراجعة المقدمة للعميل
٩	محايد	١.٠٤٨	٪٥٨	٣.٣٠	مكاتب المراجعة تميل إلى الإكتفاء بالخبرة غير المتخصصة للتقليل من التكاليف وبالتالي تدني مستوى جودة عملية المراجعة المقدمة

١٠	محايد	١.٢٦٥	%٥٤	٣.١٥	عدم تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل يؤدي إلى انخفاض: دقة تقدير المخاطر، جودة قراره في تخطيط عملية المراجعة وبالتالي تتخفف جودة عملية المراجعة		
١١	محايد	١.٢٧٣	%٥١	٣.٠٤	إن عدم تخصص المراجع في صناعة عميل المراجعة له تأثير في عدم معرفة البنود والحسابات التي تمثل مخاطر في طبيعتها، وعدم تسهيل مراجعة تقديرات الإدارة، مما يؤدي إلى التأثير على الأداء المهني للمراجع الخارجي وبالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة		
١٢	محايد	١.٣٧٦	%٥١	٣.٠٢	إن صعوبة وصول مراجع الحسابات غير المتخصصين صناعياً إلى أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى نقص أدائه المهني وبالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة		
				موافق	٠.٦٦٠	%٧٠	٣.٧٨
				مستوى الدلالة			١١,٦٠٥
							*٠.٠٠٠

*وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٥

جدول (٣)

نتائج تحليل (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	خصائص عينة الدراسة
*٠.٠٠١	٣.٦٠٣-	٠.٦٩٩	٣.٥٤	٤٥	بكالوريوس
		٠.٥٤٣	٤.٠٠	٥١	ماجستير
*٠.٠٠٠	٤.٢٤٦-	٠.٦٦٩	٣.٧٠	٨١	مؤهل واحد
		٠.٣٨٦	٤.٢٣	١٥	أكثر من مؤهل
*٠.٠٠٠	٩.٥٦٠	٠.٣٩١	٤.١٢	٦٢	متخصصين
		٠.٤٩٤	٣.١٦	٣٤	غير متخصصين

*وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٥

إلى أن المراجعين المتخصصين يوافقون بدرجة أكبر على تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة.

كما تم استخدام اختبار التباين الاحادي (انوفا) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى لتغير نوع التخصص (المؤسسات المالية/التأمين، المقاولات والعقار، خدمات صحفية وفندقية/اتصالات، الاستثمار المتعدد/التجزئة، الصناعة). وقد أشارت

(ت) تساوي (٠.٠٠٠) وهي قيمة دالة عند مستوى ($0.05 < \alpha$)، حيث يوافق الحاصلون على أكثر من مؤهل بشكل أكبر على أن هناك تأثير لتخصص المراجع على جودة عملية المراجعة. كما يوضح الجدول (٣) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين فيالدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى للتخصص لصالح المتخصصين حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.٠٠٠) وهي قيمة دالة عند مستوى ($0.05 < \alpha$). وتشير هذه النتائج

حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (0.107) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

بينما يوضح الجدول (٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل والتي تعزى لنوع التخصص، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (0.728) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

ويوضح الجدول (٤) نتيجة اختبار التباين الأحادي (انوفا) وذلك لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد العينة وفقا للشكل النظامي لمكتب المراجعة، ولحجم المكتب، ولسنوات الخبرة، وللدرجة الوظيفية للمراجع. ويتبين من الجدول (٤) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى للشكل النظامي للجهة حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (0.264) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

كما يتبين من الجدول (٤) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى لحجم مكتب المراجعة.

بينما يوضح الجدول (٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل والتي تعزى لنوع التخصص، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (0.728) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

ويوضح الجدول (٤) نتيجة اختبار التباين الأحادي (انوفا) وذلك لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد العينة وفقا للشكل النظامي لمكتب المراجعة، ولحجم المكتب، ولسنوات الخبرة، وللدرجة الوظيفية للمراجع. ويتبين من الجدول (٤) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى للشكل النظامي للجهة حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (0.264) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

كما يتبين من الجدول (٤) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى لحجم مكتب المراجعة.

جدول (٤)
نتائج تحليل التباين الاحادي (انوفا) لدلالة الفروق بين متوسطات
استجابات المشاركين في الدراسة

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	خصائص عينة الدراسة
٠.٢٦٤	١.٣٥٢	٠.٦٠٩	٣.٨٣	٢٣	مكتب فردي
		٠.٧٠١	٣.٦٣	٣٢	شركة محلية
		٠.٦٤٩	٣.٨٧	٤١	شركة عالمية
٠.١٠٧	٢.٢٨٦	٠.٥٦٩	٣.٨٥	٢٢	صغير
		٠.٧٥١	٣.٤٩	١٨	متوسط
		٠.٦٤٨	٣.٨٥	٥٦	كبير
*٠.٠٠٥	٥.٥٥٣	٠.٧٠٧	٣.٤٩	٣٤	من ٣ إلى أقل من ٦
		٠.٥٦٤	٣.٩٥	٤٦	من ٦ إلى ١٠
		٠.٦٤٢	٣.٩٢	١٦	أكثر من ١٠
*٠.٠٠٠	٩.٠٤٠	٠.٦٩٦	٣.٨٦	١٢	شريك / مالك
		٠.٤٧٣	٣.٩٧	٢٢	مدير مراجعة / مشرف
		٠.٤٧٦	٤.٠٥	٣٤	مراجع رئيسي
		٠.٧٥١	٣.٤١	١٨	مراجع
		٠.٥٣٣	٣.٠٢	١٠	مراجع مساعد

*وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٠٥

ويوضح الجدول (٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة والتي تعزى للدرجة الوظيفية حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار تحليل التباين الأحادي تساوي (٠.٠٠٠٠) وهي قيمة دالة عند مستوى ($0.05 < \alpha$). ونظرا لوجود معنوية في اختبار التباين تم إجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق. وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (٦)، حيث تشير

جدول (٥)

نتائج اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق في وجهة نظر افراد العينة حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة تعزى لسنوات الخبرة

المتغيرات	سنوات الخبرة	المتوسط	من ٣ إلى أقل من ٦	من ٦ إلى ١٠	أكثر من ١٠
مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة	من ٣ إلى أقل من ٦	٣.٤٩		*٠.٤٥٤٨٢	
	من ٦ إلى ١٠	٣.٩٥			
	أكثر من ١٠	٣.٩٢			

*وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٠٥

جدول (٦)

نتائج اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق في وجهة نظر افراد العينة حول مدى تأثير أتعاب مراجع الحسابات المتخصص على جودة عملية المراجعة تعزى للدرجة الوظيفية

المتغيرات	الدرجة الوظيفية	المتوسط	شريك / مالك	مدير / مراجعة / مشرف	مراجع رئيسي	مراجع	مراجع مساعد
مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة	شريك / مالك	٣.٨٦					*٠.٨٤٤٤
	مدير / مراجعة / مشرف	٣.٩٧					*٠.٩٥٦٨
	مراجع رئيسي	٤.٠٥				*٠.٦٤٦٥	*١.٠٣٧٣
	مراجع	٣.٤١					
	مراجع مساعد	٣.٠٢					

*وجود دلالة عند مستوى ٠.٠٥

- أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر ايجابا على جودة عملية المراجعة.
- أن مراجعي الحسابات الحاصلون على الماجستير يوافقوا بشكل أكبر من حملة البكالوريوس على وجود تأثير لتخصص مراجع الحسابات على جودة المراجعة.
- أن مراجعي الحسابات الحاصلون على أكثر من مؤهل يوافقون أكثر من المراجعين ذوو المؤهل الواحد على أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر على جودة المراجعة.
- أن مراجعي الحسابات الذين يتمتعون بخبرة متوسطة (من ٦-١٠ سنوات) يوافقون بشكل أكبر على أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر على جودة عملية المراجعة.
- أن مراجعي الحسابات على درجة (شريك/مالك، ومدير مراجعة/مشرف، ومراجع رئيسي) يوافقوا بدرجة أكبر من مراجعي الحسابات على درجة

إلى ان الفروق التي ظهرت حول مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة تعزى للدرجة الوظيفية كانت بين (شريك/مالك، ومدير مراجعة/مشرف، ومراجع رئيسي) وبين (مراجع مساعد) لصالح (شريك أو مالك، ومدير مراجعة أو مشرف، ومراجع رئيسي)، وكذلك وجود فروق بين (مراجع رئيسي) وبين (مراجع مساعد) لصالح (مراجع رئيسي).

٦/٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة وذلك في بيئة المملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

الصناعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية.

- استخدمت الدراسات السابقة عدد من المقاييس التي بواسطتها يمكن تحديد ما إذا كان مكتب المراجعة متخصص في مراجعة صناعة معينة أم لا، ولكن لا يمكن الجزم فيما إذا جميع تلك المقاييس مناسبة بنفس الدرجة. ونقترح إجراء دراسة مقارنة لمقاييس تخصص المراجع لتحديد المقياس الأكثر ملائمة.

قائمة المراجع

المراجع العربية

أحمد، عادل عبد الرحمن (١٩٩٩م) "دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة المراجعة". رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، القاهرة.

الأديمي، منصور (٢٠٠٧) ، مكاتب و مؤسسات المراجعة و أثرها في جودة الأداء المهني:دراسة ميدانية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد ٢٥، الصفحات ٤٩-١٦٦.

الأهدل، عبد السلام سليمان (٢٠٠٨م) ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية - نظرية، رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، كلية التجارة، أسيوط، ص ص ١٦٢ - ١٦٧.

باسودان، يوسف عبدالله والمالكي، خالد حسن (٢٠١٦) ، "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من عمليات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية". بحث مقبول للنشر في المجلة العلمية "التجارة والتمويل"، العدد الرابع.

(مراجع مساعد) على أن هناك تأثير لتخصص مراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة.

- أن مراجعي الحسابات المتخصصين يوافقوا بدرجة أكبر من غير المتخصصين على أن هناك تأثير لتخصص مراجع الحسابات على جودة المراجعة.
- وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها، تم الخروج بالتوصيات التالية:

- ينبغي على مراجعي الحسابات الخارجيين تأدية عمليات المراجعة وفقاً للتخصص المهني في صناعة العميل نظراً لما أظهرته الدراسة الحالية وكذلك الدراسات السابقة من أهمية التخصص المهني في ظل ما تشهده البيئة المهنية من منافسة شديدة تحتم عليها مواكبة ذلك للحفاظ على حصتها في السوق ولتأدية مهامها المهنية بدرجة عالية من الجودة.

- ضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة وبين الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية تخصص مراجع الحسابات بصورة صحيحة.

- ضرورة توفير قاعدة أداء مهنية متخصصة لصناعات وقطاعات محلية من قبل مكاتب المراجعة والتعرف على مشاكل كل صناعة وتفعيل ربط معايير رقابة الجودة مع إستراتيجية تخصص مراجع الحسابات.

مقترحات لأبحاث مستقبلية

- انطلاقاً من أهمية تخصص المراجع في صناعة العميل ودوره في دعم جودة عملية المراجعة، نقترح اختبار هذه العلاقة باستخدام نموذج الانحدار لتأكيد حقيقة دور إستراتيجية التخصص

الديسطي، محمد، الأمير، أحمد، الغنودر، مصطفى (٢٠١١م) ، "العلاقة بين التخصص و الجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار الشركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٥، العدد ٢.

زعيتر، عهد علي (٢٠١١م) ، " اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة الاقتصاد والادارة، مجلد ٢٥، عدد ١، ص ٩٥-١٦١.

الزواوي، علي و الشاوش، البشير (٢٠١٥) ، " أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد الأول، ص ١٢٩-١٤٥.

الشاطري، إيمان و العنقري، حسام (٢٠٠٦) ، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة و آثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة، العدد ١، ص ١٢٩-١٣٨.

الصباغ ، أحمد عبد المولى (١٩٩٣م) ، " استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية". مجلة التكاليف، العدد ١، ص ٦١-٩٦.

الصغير، محمد السيد محمد (٢٠٠٨) ، " دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في

التميمي، جمانة حنظل (٢٠١٣) ، " العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة"، مجلة جامعة البصرة: الإقتصاد والإدارة، المجلد ٥، العدد ١٠، ص ص: ١٩٤ - ٢١٩.

التويجري، عبد الرحمن علي والنافعابي، حسين محمد (٢٠٠٨) ، " جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، جامعة الملك عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة، مجلد ٢٢، عدد ١، ص ص: ٢١٩-٢٥٤.

جيران، محمد علي (٢٠١٠) ، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.

الجدعاني، نور والعنقري، حسام (٢٠٠٩) ، " تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة، العدد ٢، ص ص ١٦١ - ١٦٥.

الحداد، سامح عبد الرزاق (٢٠٠٨م) ، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي و أثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، (غير منشورة) ، الجامعة الإسلامية بغزة، ص ص ٩٥-٩٧.

حسنين، طارق محمد و قطب، أحمد سباعي (٢٠٠٣م) ، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات". مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٠، ص ص ٣٥٥ - ٤٠٦.

المراجع الأجنبية

- تفعيل قواعد حوكمة الشركات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد ٢، ص ١٩٢.
- عبدالعزیز، جعفر عثمان (٢٠١٦)**، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد ١٧، عدد ١، ص ٤٢-٥٦.
- عبيدات، ذوقان؛ عبدالحق، كايد؛ عدس، عبدالرحمن (٢٠١٤)**، البحث العلمي: مفهومه وأدواته وأساليبه. الطبعة السادسة عشر، دار الفكر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ص ٣١٢.
- عوض، آمال محمد (٢٠٠٦)**، "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد ١، ص ١٧١ - ٢٣٧.
- لييب، خالد محمد (٢٠٠٥)**، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، ص ١-٨٢.
- محمد، فهيم أبو العز (٢٠٠٠م)**، "مفهوم جودة المراجعة". مجلة المحاسبة، العدد ٥، ص ٢٤-٢٧.
- المقطري، معاذ ظاهر (٢٠١١)**، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٧، عدد ٤، ص ٤٠٥-٤٣٨.
- ميالة، بطرس (٢٠١٠)**، "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي"، مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد ٦، ص ١٢٣-١٣٨.
- Ali, Syahril and Aulia, Mekha (2015)**, "Audit Firm Size, Auditor Industry Specialization and Audit Quality: An Empirical Study of Indonesian State-Owned Enterprises", Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 22, pp 1-14.
- Balsam, Steven, Krishnan, Jagan & Yang, Yang, Joon (2003)**, "Auditor's Industry Specialization and Earnings Quality", Auditing: A journal of Practice and Theory, No. 22, p 71.
- Choi, Jong-Hag, Kim, Chansog, Kim, Jeong-Bon & Zang, Yoonseok (2010)**, "Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No.1, pp 73-97.
- Copley, Paul A. and Doucet, mary S. (1993)** "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", Auditing: A journal of Practice and Theory, Vol. 12, pp 88-98.
- Cressy, Robert, Munari, Federico & Malipiero, Alessandro (2007)**, "Playing to their strength? Evidence that specialization in the private equity industry

- confers competitive advantage”, Journal of corporate finance, Vol. 13, pp 647-669.
- DeAngelo, Linda (1981)**, ”Auditor size and audit quality”, Journal of Accounting and Economics, Vol 3, pp 183-199.
- Deborah, K. Rood (2013)**, Journal of Accounting, on the website <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2013/Jul/20137770.htm> date 3/1/2014.
- Doyle, Jeffrey ; Ge, Weili ; McVay, Sarah (2007)**, “Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, No. 1, pp 193-223.
- Dunn, Kimberly; Mayhew, Brian and Morsfield, Suzanne(2004)**, ”Auditor Industry Specialization and client Disclosure Quality”, Review of Accounting Studies, Vol. 9, pp: 35-58.
- Ferguson, A., Francis, J., & Stokes, D. (2003)**, “The effect of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing”, The Accounting Review, Vol. 78, No. 2, pp 429-48.
- Francis, Jere R., (2004)**, “What do we know about audit quality?”, The British Accounting Review, Vol. 36, No.4, pp 345-368.
- Grant, Julia, Bricker, Robert and Shiptsova, Rimma (1996)** "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation". Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.15,pp 142-156.
- Habib, Ahsan & Bhuiyan, Borhan (2011)**, “Audit firm industry specialization and the audit report lag”, Journal of International Accounting, Vol. 20, pp 32-44.
- Hoitash, Rani (2007)**, “Auditor fees and audit quality”, Managerial Auditing Journal, Vol. 22, No. 8, pp. 761-786.
- Huang, Hua-wei, Liu, Li-Lin, K. Raghunandan and Rama, Dasaratha (2007)**, ”Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Fees: Further Evidence”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 26, No. 1,pp 147-148.
- Jaggi, Bikki; Mitra, Santanu and Hossain, Mahmud (2015)**, “Earnings Quality, Internal Control Weaknesses and Industry-Specialist Audits”, Review of

Quantative Finance and Accounting, V-ol. 45, pp 1-32.

Karjalainen, Jukka (2011) "Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately-Held Companies", Social Science Research Network.

Knapp, Michael (1991) "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.10- ,pp 35-52.

Krishnan , J. (2001), "A Comparison of Auditors' Self-Reported Industry Expertise and Alternative Measures of Industry Specialization", Asia Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol. 8, pp 127-142.

Krishnan, Gopal (2003), "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?", Accounting Horizons (Supplement), Vol. 17, pp. 1-16.

Lim, Chee- Yeow and Tan, Hun- Tong (2010), "Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence" , Contemporary Accounting Research, Vol. 27, No. 3, pp. 923-957.

Lim, chee-yeow & Tan, Hun-tong (2008) "Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 1, pp 199-246.

Low, Kin-Yew (2004), "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", The Accounting Review, Vol. 2-9, p 201.

Lowensohn, Suzanne; Johnson, Laurence; Elder, Randal & Davies, Stephen (2007), "Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26, PP 705-732.

Mayhew, Brian W. & Wilkins, Michael S. (2003), "Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public" Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22, No. 2, p. 33.

Nagy, Albert & Carcello, Joseph (2004), "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", Managerial Auditing Journal, Vol. 19, p 6-51.

- Neal, Terry and Riley, Richard (2004)**, “Auditor Industry Specialist Research Design”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 2, pp 169-177.
- Palmrose, zoe-Vonna (1988)**, “An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”, *The Accounting Review*, Vol.64, No.1, pp 55-73.
- Pham, Mai (2014)**, “Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, pp 490 - 512.
- Reichelt, Kenneth and Wang, Dechun (2010)**, “National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 48, No. 3, pp 647- 686.
- Robkob, Phaiboon and Sangboon, Krittaya (2011)**, “The Effect of Audit Specialization on Audit Quality: An Empirical Study of Tax Auditors in Thailand”, *Review of Business Research*, Vol. 11, No. 4, pp 52-65.
- Shu, S. Z. (2000)**, “Auditor Resignations, Clientele Effects and Legal Liability”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29, No. 2, pp 173–205.
- Sun, Jerry & Liu, Guoping (2013)**, “Auditor Industry Specialization, Board Governance, and Earnings Management”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 1, pp.45 - 64.
- Sutton, S. and Lampe, J. (1990)**, "Formulating a Process Measurement System for Audit Quality" In: *Proceedings of the 1990, University of Southern California Audit Judgment Symposium*.
- Taylor, Mark (2000)**, “The Effects of Industry Specialization on Auditor’s inherent Risk Assessment and Confidence Judgements”, *Contemporary Accounting Research*, p 693.
- Ussahawanitchakit, Phapruek (2012)**, “Audit Expertise, Audit Specialization and Audit Performance of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand”, *International Journal of Business Strategy*, Vol. 12, No. 3, pp. 1- 6.
- Velury, Uma (2003)**, “The Association Between Auditor’s Industry Specialization and Earnings Management”, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 16, pp 171-184.

Wang, Kun; Sewon, O; Iqbal, zahid- and Smith, L. Murphy (2011), "Auditor Market Share and Industry Specialization of Non-Big 4 Firms", Journal of Accounting and Finance, Vol, 11, pp 1-07-127.

Yuniarti, Rita (2011), "Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality", Journal of Global Management, Vol. 2, No. 1, pp 84-97.

Zerni, Mikko(2012), "Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden", Contemporary Accounting Research, Vol. 29, pp. 312–340.

Zuo, L. and Guan, X. (2014), "The Association of Audit Firm Size and Industry Specialization on Earnings Management: Evidence in China", The Macrot-heme Review, Vol. 3, No. 7,pp 1-21.

ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

أولاً: البيانات العامة

١. ماهو الشكل النظامي للجهة التي تعمل بها:

- مكتب فردي شركة محلية شركة عالمية
 مكتب فردي مرتبط بمكتب عالمي شركة محلية مرتبطة بمكتب عالمي

٢. ماهو حجم مكتب المراجعة التي تعمل لديه:

- صغير (أقل من ٨ مراجعون) متوسط (من ٨ إلى ٣٠ مراجع) كبير (أكثر من ٣٠ مراجع)

٣. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس ماجستير دكتوراة أخرى

٤. المؤهل المهني:

- CIA ACCA CA CPA SOCPA CMA
 أخرى لا يوجد

٥. عدد سنوات الخبرة:

- أقل من ٣ سنوات من ٣ سنوات إلى أقل من ٦ سنوات
 من ٦ سنوات إلى ١٠ سنوات أكثر من ١٠ سنوات

٦. المسمى الوظيفي:

- شريك / مالك مدير مراجعة/ مشرف مراجع رئيسي
 مراجع مراجع مساعد أخرى.....

٧. هل أنت مراجع متخصص:

- نعم لا

٨. في حالة الإجابة بنعم الرجاء تحديد التخصص:

- المؤسسات المالية المقاولات/ العقار الخدمات الصحية/الفندقية الصناعة
 التجزئة الاستثمار المتعدد الاتصالات
 التأمين الزراعة والتغذية مؤسسات غير هادفة للربح
 أخرى.....

ثانياً: العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل وجودة عملية المراجعة

فيما يلي مجموعة من العبارات المتعلقة بمدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة، الرجاء من سعادتكم التكرم بوضع إشارة صح أمام الإجابة المناسبة:

الرقم	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١	تخصص مراجع الحسابات في مجال صناعة العميل يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع وبالتالي ارتفاع جودة عملية المراجعة.					
٢	يعتمد مراجع الحسابات على التخصص لتكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل مما يزيد من مستوى جودة عملية المراجعة المقدمة للعميل.					
٣	تخصص مراجع الحسابات يزيد من الطلب عليه من قبل كلاً من مكاتب المراجعة و العملاء لما يقدمه من خدمات تتمتع بمستوى مرتفع في الجودة.					
٤	إن العملاء يفضلون اختيار مراجع حسابات متخصص في صناعتهم على اختيار مراجع حسابات غير متخصص للاختلاف في مستويات جودة المراجعة المقدمة للعميل.					
٥	تخصص مراجع الحسابات يساعد على اختصار وقت عملية المراجعة لتكرار أدائها بالتالي ارتفاع جودة وفعالية المراجعة.					
الرقم	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
٦	تخصص مراجع الحسابات يساعد على تخفيض وقت تفهم النشاط و التخطيط وتزويد من قدرته على أداء مهامه بكفاءة و فاعلية.					
٧	تخصص مراجع الحسابات يساعد على التقليل من تكاليف عملية المراجعة لمعرفته السابقة باحتمالات مواطن الخطأ بالتالي زيادة مستوى جودة عملية المراجعة.					
٨	عدم تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل يؤدي إلى انخفاض دقة تقدير المخاطر، جودة قراره في تخطيط عملية المراجعة و بالتالي تنخفض جودة عملية المراجعة.					
٩	إن عدم تخصص المراجع في صناعة عميل المراجعة له تأثير في عدم معرفة البنود والحسابات التي تمثل مخاطر في طبيعتها، وعدم تسهيل مراجعة تقديرات					

					الإدارة، مما يؤدي إلى التأثير على الأداء المهني للمراجع الخارجي بالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة .	
					إن صعوبة وصول مراجع الحسابات غير المتخصص صناعيا إلى أدلة الإثبات الكافية والملائمة يؤدي إلى نقص أدائه المهني و بالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة .	١٠
					مكاتب المراجعة تميل إلى الإكتفاء بالخبرة غير المتخصصة للتقليل من التكاليف بالتالي تدني مستوى جودة عملية المراجعة المقدمة .	١١
					يساهم الإرتباط مع مكاتب عالمية أجنبية فى تنوع التخصصات لدى المكاتب و زيادة الإمكانيات و الكفاءات، مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة .	١٢

شاكرين لكم حسن تعاونكم،،،