دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة نظرية وميدانية

الدكتور

وائل حسين محمد محمود

مدرس المحاسبة بشعبة نظم المعلومات الإدارية بالمعهد العالي لتكنولوجيا البصريات بمصر الجديدة

دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة نظرية وميدانية

د / وائل حسين محمد محمود *

ملخص البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في : دراسة وتحليل أثر إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية .

وتحقيقاً لهذا الهدف تناول البحث من خلال الإطار النظري : تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث ، مفهوم وطبيعة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، ومداخل قياس التخصص الصناعي للمراجع ، وأهمية التخصص الصناعي وسلبياته ، وموقف معايير المراجعة من التخصص الصناعي للمراجع ، ومفهوم ومظاهر وآثار الفساد المالي ، ومجالات مساهمة التخصص الصناعي للمراجع في مواجهة ظاهرة الفساد المالي .

وقد قام الباحث باختبار فروض البحث في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، والمستثمرين بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي(SPSS) بهدف اختبار صحة فروض البحث.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في كشف الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، كما أنها تساهم في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، فضلاً عن تأثيرها الإيجابي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، وبالتالي الحد من ممارسات الفساد المالي .

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب المراجعة المحلية وذلك لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية ، والعمل على رفع الوعي لدى الجهات الرقابية بأهمية ودور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي ، وضرورة إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بالاستعانة بمراجع متخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة .

الكلمات المفتاحية : التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، الغش والفساد المالي ، مخاطر المراجعة ، حوكمة الشركات .

---

* مدرس المحاسبة بشعبة نظم المعلومات الإدارية بالمعهد العالي لتكنولوجيا البصريات بمصر الجديدة .
Email : wael_0101166@hotmail.com

The Role of the Industrial Specialization of the External Auditor in Reducing the Practices of Financial Corruption – A Theoretical and Field Study

Abstract :

The main objective of the research is to study and analyze the impact of the strategy of the industrial specialization of the external auditor on the reduction of financial corruption practices in Egyptian business organizations.

To achieve this aim , the research dealt with the theoretical framework: analysis and evaluation of previous studies in the subject of the research, the concept and nature of the external specialization of the external auditor, Approaches for measuring the specialization of the external auditor , the importance of industrial specialization and its disadvantages, and the position of auditing standards from the industrial specialization of the external auditor, and the concept and manifestations and effects of financial corruption, and areas of contribution of industrial specialization of the auditor in the face of the phenomenon of financial corruption.

The researcher tested the research hypotheses in the field study conducted on a sample of external auditors in accounting and auditing offices, members of the audit committees of companies listed on the Egyptian stock exchange, and investors in companies listed on the Egyptian stock exchange, which were analyzed using the(SPSS) program to test the validity of research hypotheses.

The most important results of the research are that the specialization strategy of the external auditor contributes to the detection of fraud, manipulation and profit management practices. It also contributes to the improvement of the planning of the audit process and the assessment of the risk audit and its reduction, as well as its positive impact on the activation of the rules and principles of corporate governance, Thus reducing financial corruption practices.

The study recommended the adoption of a policy of Merger by the local audit offices in order to address the shortage of human, professional and economic capabilities. It also aims at raising the awareness of regulatory bodies about the importance and role of the external auditor's specialization in reducing financial corruption practices, and the need to oblige companies listed on the stock exchange to use specialized auditor in the sector to which the company belongs.

Keywords: Industrial Specialization of External Auditor, Fraud and Financial Corruption, Audit Risk, Corporate Governance.

القسم الأول
الإطار المنهجي للبحث

أولاً : مقدمة ومشكلة البحث :

تؤدي مهنة المراجعة دوراً محورياً في دعم وتعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال التحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها للأطراف المستفيدة ، والتي ترغب بكل تأكيد في تنفيذ خدمات المراجعة بدرجة عالية من الجودة حتى يتم استخدام المعلومات المالية على نحو رشيد في اتخاذ الكثير من القرارات المرتبطة بالمنشأة بشكل عام .

وعلى الرغم من ذلك ، ومع انتشار ظاهرة الفساد المالي Financial Corruption والغش Fraud في الآونة الأخيرة على مستوى العالم والذي تسبب في حدوث أزمات مالية ومصرفية في مختلف أنحاء العالم ووقوع انهيار وفشل للعديد من الشركات العالمية الكبرى مثل : شركة إنرون Enron الأمريكية للطاقة ، شركة وورلد كوم WorldCom للاتصالات ، وما تبعها بعد ذلك من انهيار أحد أكبر خمسة مكاتب مراجعة على مستوى العالم وهو Arthur Anderson ، إضافة إلى انهيار وفشل العديد من الشركات والمؤسسات المالية نتيجة الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨ ، فقد تأثرت مصداقية المعلومات المالية ووجهت الانتقادات الحادة لمهنة المراجعة من كافة الأطراف ذات العلاقة عن مسئوليتها في ضياع حقوق أصحاب المصالح بسبب إخفاق المراجعين – بل وتواطؤ بعضهم – في الكشف عن فساد الإدارة العليا بتلك الشركات واتخاذ الإجراءات المهنية اللازمة ، مما ترتب عليه فقدان ثقة المستثمرين في المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية ، وازدياد فجوة التوقعات Expectation Gap بين ما يقوم به المراجع عند أدائه لعملية المراجعة وما يتوقعه أصحاب المصلحة ، حيث يتوقع أصحاب المصلحة أن يقوم المراجع باكتشاف كل أنواع الغش في القوائم المالية والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية التي تتم في الشركات (رزق ، ٢٠١٧) .

وقد ترتب على ما سبق ، زيادة عدد القضايا المرفوعة من المجتمع أمام المحاكم ضد المراجع الخارجي ، بسبب ما أصابهم من أضرار مالية ناتجة عن إهمال وتقصير المراجع في أداء واجباته المهنية (غنيم ، ٢٠١٤) ، وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة في تحدي لكيفية مواجهة الأنواع المختلفة لكل من الغش والاحتيال والفساد المالي الذي تعاني منه منظمات الأعمال المختلفة .

وجدير بالذكر أن ظاهرة الفساد المالي لا تقتصر في تداعياتها على ما تفرزه من سلبيات على قطاع معين من المجتمع ، وإنما تمتد آثارها لتشمل كافة أفراد المجتمع وقطاعاته ، ذلك أن لها تأثيراً مباشراً على اقتصاد الدولة باعتبارها تعرقل عجلة التنمية الاقتصادية ، إضافة إلى أنها تؤدي إلى اختلال الهيكل التركيبي للمجتمع ، كما أنها تعمل على اعتياد الأفراد لسلوكيات يرفضها كل مجتمع ينشد المحافظة على ما بُني عليه من قيم ومبادئ ، فضلاً عن تأثيرها على الحياة السياسية وظهور أنظمة وهيئات معتمدة على سيطرة رأس المال والرشوة (الجرف ، ٢٠١٧) .

وتأسيساً على ما تقدم ، فقد نالت ظاهرة الفساد اهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين ، واتفقت الآراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسي لمكافحة الفساد بكل صوره ومظاهره وفي كافة مجالات الحياة لتعجيل عملية التنمية الاقتصادية ، وترتب على ذلك اهتمام المنظمات والهيئات المهنية حول العالم بقضايا الفساد المالي والإداري ، فبعد انهيار كبرى الشركات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية ، وبالتالي مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات والمؤسسات المالية (غنيم ، ٢٠١٦) ، كما ازداد الاهتمام أيضاً بضرورة تطوير آليات عمل المراجع الخارجي للتغلب على ممارسات الفساد ومواكبة التطورات الاقتصادية بحيث يكون المراجع أكثر معرفة بنشاط العميل والصناعة التي يعمل بها .

ويُعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والذي يعني قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد ، وبما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع ، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (عوض ، ٢٠٠٦) ، أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة ممارسات الفساد المالي والتغيرات الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة ، كما يمثل أيضاً مدخلاً مهماً للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المراجع .

فقد أكدت العديد من الدراسات المحاسبية (لبيب ، ٢٠٠٥ ؛ عوض ، ٢٠٠٦ ؛ متولي ، ٢٠٠٦ ؛ Mukhlasin and Catholic , 2018 ؛ Havasi and Darabi , 2016) على أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجعين تلعب دوراً هاماً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة ، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة ،

اكتشاف ومواجهة حالات الغش والفساد المالي وأساليب إدارة الأرباح ، وتضييق فجوة توقعات مهنة المراجعة الخارجية .

من ناحية أخرى ، فقد تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات Corporate Governance خلال السنوات الأخيرة ، وذلك بسبب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية للكثير من الشركات العالمية ، والتي أظهرت الحجم الكبير من الفساد الذي تعاني منه تلك الشركات ، ولاسيما الفساد المالي والمحاسبي ، الأمر الذي كان له الأثر السيئ في كثير من المجالات، أبرزها المجالات الاقتصادية ، وهو ما أدى إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات والذي يُعد أمراً ضرورياً لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي ولاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية الشفافة وإتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي ، وكذلك التحديد الواضح لحقوق المساهمين وحقوق الآخرين من أصحاب المصلحة .

والسؤال الذي يطرح نفسه : هل تساعد أو تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ؟ وبالتالي الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال ؟

وفي ضوء ما سبق ، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي : ما هو الدور المتكامل الذي يمكن أن تساهم به إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال ؟ وينبثق عن هذا التساؤل العام التساؤلات البحثية التالية :

١- هل تساعد أو تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في حال إتباعها من قبل مكاتب المراجعة وتفضيلها والأخذ بها من قبل الشركات ، على الحد من ممارسات الغش والفساد المالي في منظمات الأعمال ؟

٢- هل تساعد أو تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في حال إتباعها من قبل مكاتب المراجعة وتفضيلها من قبل الشركات، على تفعيل قواعد ومبادئ الحوكمة ؟ ومن ثم الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال ؟ .

٣- هل تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة قدرة المراجع على تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ؟ ومن ثم الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال ؟

٤- هل تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة ؟ ومن ثم الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال ؟

ثانياً : أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة وتحليل أثر إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية ، وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية ، تتمثل في الآتي :

١- تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات الغش والفساد المالي .

٢- توضيح مفهوم وطبيعة وأهمية إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي .

٣- التعرف على مفهوم الفساد وأسبابه وأنواعه .

٤- تحديد الدور المتكامل الذي يمكن أن تساهم به إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال .

٥- استقصاء آراء كل من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية ، المستثمرين بشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية ، حول دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي بمنظمات الأعمال .

ثالثاً : أهمية البحث :

يكتسب البحث أهمية من الناحيتين العلمية والعملية على النحو التالي :

١- **الأهمية العلمية** : وتتمثل في الآتي :

- يتناول البحث موضوعاً من الموضوعات الحديثة نسبياً ، والتي برزت أهميته منذ انهيار الشركات الكبرى ، وانتشار ظاهرة الفساد المالي في الشركات على المستويين المحلي والعالمي .
- ندرة البحوث والدراسات العلمية – على حد علم الباحث – في البيئة المصرية والعربية التي اهتمت بالربط بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات الفساد المالي .

٢- **الأهمية العملية** : وتتمثل في الآتي :

- الحد من انتشار الغش والفساد المالي في منظمات الأعمال ، وبالتالي طمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل بالقوائم المالية وزيادة الثقة في مهنة المراجعة .

- يُشكل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر في جودة الخدمات التي يقدمها المراجع في ظل متغيرات وتطورات بيئة الأعمال المعاصرة .

رابعاً : فروض البحث :

في ضوء المشكلة التي يتناولها البحث ، والهدف الذي يسعى إلى تحقيقه ، والأهمية التي يمثلها ، فإن هذا البحث يسعى إلى اختبار الفروض التالية :

١- تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح .

٢- تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها .

٣- يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات .

خامساً : منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث سوف يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة النظرية ، وذلك بتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث ، وتحليلها بهدف تكوين الإطار النظري لها ، وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة وتحديد العلاقات التأثيرية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات الفساد المالي ، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض البحث من خلال إجراء الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على قائمة استقصاء ، وزعت على ثلاثة مجموعات من المستقصى منهم ، المجموعة الأولى تتمثل في المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، بينما تتمثل المجموعة الثانية في أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية ، وتتمثل المجموعة الثالثة في المستثمرين بشركات المساهمة المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية .

سادساً : حدود البحث :

- لن يتناول الباحث أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية كأساس لانتشار الفساد المالي ، إلا بالقدر الذي يفيد البحث .
- لن يتناول الباحث مصادر الفساد وأنواعه وآثاره ، إلا بالقدر الذي يفيد البحث .

سابعاً : خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث ، فقد تم تقسيمه على النحو التالي :

القسم الأول : الإطار المنهجي للبحث .

القسم الثاني : الدراسات السابقة .

القسم الثالث : دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي .

القسم الرابع : التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومواجهة الفساد المالي .

القسم الخامس : الدراسة الميدانية .

القسم السادس : النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية .

القسم الثاني

الدراسات السابقة

يهدف هذا القسم إلى عرض الدراسات السابقة في مجال البحث ، حيث يتناول الباحث مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، وفي المجموعة الثانية يتناول الباحث الدراسات السابقة المتعلقة بالغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال ، وفي المجموعة الثالثة يستعرض الباحث الدراسات السابقة التي تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في مواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي ، ويقصد الباحث من ذلك بيان الفجوة البحثية لهذا البحث ، والتي يمكن من خلالها بيان المزايا والجوانب الإيجابية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بغرض الحد من ممارسات الفساد المالي بمنظمات الأعمال ، وتحقيقاً لما سبق يتناول الباحث كل جانب من هذه الدراسات من خلال ما يلي :

أولاً : الدراسات التي تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

استهدفت دراسة (عوض ، ٢٠٠٦) قياس أثر تخصص مراجع الحسابات في القطاع الصناعي على محددات وخصائص جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري ، وأظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لتخصص المراجع الصناعي على قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية اعتماداً على مقياس الأرباح الإجمالي ، وعناصرها من التسويات المحاسبية .

وسعت دراسة (متولي ، ٢٠٠٦) إلى تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة ، ووضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة على قياس دور إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة ، وطرح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني وتطبيقي على أهمية إستراتيجية التخصص الصناعي ومحاولة العمل بها وتوضيح المزايا والفرص عند الاستعانة بها في مؤسسات المراجعة المصرية ، كما توصلت إلى أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع تساهم في القضاء على مخاطر الغش وترتقي بجودة عملية المراجعة إلى الجودة المطلوبة وتقضي على فجوة التوقعات .

واستهدفت دراسة (منصور ، ٢٠٠٧) تقييم مدى قبول أطراف عملية المراجعة (المستثمرين ، الإدارة ، والمراجع الخارجي) للاتجاه الخاص بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعون المتخصصون لديهم معرفة أكثر من غيرهم من المراجعين بأخطاء القوائم المالية ومعدل حدوثها في الصناعات التي تخصصوا في

مراجعتها ، وأن الاتجاه الخاص بتخصص المراجع الخارجي يلقى القبول من معظم الفئات المستخدمة للقوائم المالية ، وأوصت الدراسة بضرورة حرص منشآت الأعمال على التعاقد مع مراجعين متخصصين في مراجعة النشاط الذي تزاوله أو على الأقل أخذ التخصص النوعي ضمن محددات اختيار المراجع الخارجي .

وتناولت دراسة (Ali , et al., 2008) التخصص الصناعي للمراجع خلال الفترة من ١٩٩٩ حتى ٢٠٠٢ ، من خلال تحليل ودراسة القوائم المالية للشركات المسجلة في بورصة كوالالمبور (حالياً بورصة ماليزيا) للأوراق المالية خلال نفس الفترة ، ووفقاً لهذه الدراسة فإن مكاتب المراجعة تعتبر متخصصة إذا كانت رائدة في مجال المراجعة ولها حصة سوقية أكبر من ٢٠ % من خدمات المراجعة في الصناعة التي تعمل بها ، وتوصلت الدراسة إلى أن تخصص مكاتب المراجعة يسهم في زيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الأرباح وتحسين جودة عملية المراجعة .

وقامت دراسة (الديسطي ، وآخرون ، ٢٠١١) ببحث العلاقة بين تخصص مكتب المراجعة وجودة المراجعة ، وأظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين التخصص وجودة تقرير المراجعة ، وعدم وجود علاقة بين جودة المراجعة ومكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية ، كما أظهرت وجود اختلاف بين مستوى جودة المراجعة لمكاتب المراجعة المتخصصة العاملة في مصر ، والجهاز المركزي للمحاسبات ، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بالتدريب الجيد للمراجعين لديها بغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم .

واستهدفت دراسة (Ali and Aulia , 2015) تحديد أثر حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع على جودة عملية المراجعة في الشركات المملوكة للدولة في أندونسيا ، وأجريت الدراسة على ٣٦ شركة باستخدام ١٠٨ من القوائم المالية لتلك الشركات وذلك عن الفترة من ٢٠١٠ – ٢٠١٢ ، وأظهرت النتائج وجود تأثير ضئيل لكل من حجم مكتب (شركة) المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع على جودة المراجعة في تلك الشركات .

وسعت دراسة (Havasi and Darabi , 2016) إلى معرفة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة طهران خلال فترة من ٢٠٠٨ – ٢٠١٤ ، وتمت الدراسة على ١١٩ شركة باستخدام دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية كمقياس لجودة التقارير المالية ، وأظهرت النتائج أن تخصص المراجع في الصناعة له تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية للشركات .

واهتمت دراسة (Garcia-Blandon and Argiles-Bosch , 2017) بالتحقق من مدى تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة على جودة المراجعة ، وذلك من خلال دراسة أجريت على عينة من الشركات الأسبانية المدرجة بالبورصة عن الفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٣ ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير كبير للتخصص الصناعي لشركاء المراجعة على جودة عملية المراجعة ، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث حول العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة عملية المراجعة .

ثانياً : الدراسات التي تناولت الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال :

أوضحت دراسة (Rezaee , 2005) أن الغش في القوائم المالية للشركات هو محاولة متعمدة من قبل القائمين على إدارة المنشأة لتضليل مستخدمي القوائم المالية المنشورة من خلال التحريف والتعديل والتلاعب في هذه القوائم واستخدام أساليب غير مشروعة لتحقيق عوائد غير عادية على حساب الغير ، لذلك فإن ممارسة الغش في المعلومات المحاسبية وغيرها يعتمد على ثلاثة عناصر أو أركان تعبر عن ما يسمى بمثلث الغش ، حيث يتمثل الركن الأول منه في الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش ، بينما يتمثل الركن الثاني في توافر الفرصة لارتكاب الغش ، أما الركن الثالث فيعبر عن وجود مبررات لمرتكبي الغش لتضليل مستخدمي القوائم المالية .

واستهدفت دراسة (دحدوح ، ٢٠٠٦) تحليل مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الغش والتضليل في التقارير المالية ، وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه من قبل مراجع الحسابات ، حيث تُعد مشكلة التضليل في التقارير المالية وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه أمراً ذا أهمية خاصة في الوقت الحالي ، وذلك بعد ظهور مشاكل مالية في العديد من منشآت الأعمال الكبرى على المستوى العالمي ، الأمر الذي ارتبط بمصداقية مهنة المراجعة ، وخلصت الدراسة إلى أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع ، وكذلك المنشأة وإدارتها ، فضلاً عن أن اكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية ، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية .

وأوضحت دراسة (Houck, et al ., 2006) الفرق بين الغش والفساد ، حيث أشارت إلى أن الغش هو أفعال احتيالية يتم القيام بها للحصول على مزايا بالاعتماد على تصرفات خاطئة ، في حين أن الفساد هو سلوك معيب يقوم به أحد الأشخاص مثل الرشوة والهبات غير القانونية واستغلال التعارض في المصالح ، وهذا ما تقوم به الإدارة من خلال استغلال مركزها التنافسي فيما يتعلق بالمعلومات ، أو الجوانب الأخرى في المنشأة ، وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن الغش في القوائم المالية هو أحد صور الفساد المالي للإدارة .

وسعت دراسة (Omurgonulsen,M., and Omurgonulsen,U., 2009) إلى اختبار بعض الممارسات الاحتيالية في القطاع المصرفي التركي ، ودراسة مشكلة انهيار بنك Imarbank في تركيا ، وأوضحت الدراسة أن أهم دوافع ممارسة البنك لأساليب احتيالية ، ترجع إلى قصور الإطار القانوني الذي ينظم أعمال البنك ، وضعف الإشراف الحكومي على البنوك ، وكثرة المخالفات المالية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور في أداء مكاتب المراجعة الخارجية وضعف نظام الرقابة الداخلية مما ساعد على خلق بيئة ملائمة لممارسة الغش والفساد .

وأشارت دراسة (سالم ، ٢٠١٠) إلى أن الغش في محتوى القوائم المالية يتم ارتكابه بواسطة إدارة المنشأة (غش الإدارة) ، وبواسطة العاملين بها (غش المنشأة) ، وذلك من خلال التحريفات المتعمدة لمحتوى التقارير المالية أو إساءة استخدام أصول المنشأة ، ويتطلب القضاء على ذلك الحاجة إلى خدمات المراجع الخارجي ، كما أن الاحتيال هو جريمة اقتصادية يتضمن نوعاً من الغش أو الخداع ويعتمد على تشويه وتزييف المعلومات والحقائق من أجل تحقيق منافع خاصة .

وقامت دراسة (Rivest and Lanoue , 2011) بفحص أثر خصائص مرتكبي الغش على حالات الغش الوظيفي بالشركات الكندية ، حيث تم استطلاع آراء أعضاء الجمعية المهنية لفاحصي الغش في عام ٢٠٠٦ ، لمعرفة أثر خصائص مرتكبي الغش الوظيفي على خسائر حالات الغش ، وأشارت النتائج إلى أن خصائص مرتكبي الغش مثل المركز الوظيفي ، النوع ، المستوى التعليمي ، وجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين ، تؤثر على حجم الخسائر الناتجة عن الغش ، أيضاً فإن الانهيارات الناتجة عن حالات الغش مثل : Enron ، Parmalat أدت إلى زيادة اهتمام الجمهور بالخسائر الاقتصادية والاجتماعية التي تنتج من هذه الجرائم ، وبالتالي تزايد الاهتمام بدراسة آثار خصائص مرتكبي الغش ، وأظهرت نتائج الدراسة أن حالات الغش الوظيفي تشمل : سوء استغلال الأصول ، الفساد ، وتضليل القوائم المالية ، وأن ٨٠ % من حالات الغش قد ارتكبها الموظفين والمديرين ، كما أن غالبية حالات الغش الوظيفي كانت بسبب موظف وحيد وليس بسبب الاتفاق بين الموظفين ، كما أن الموظفين ذوي المؤهلات التعليمية قبل الجامعية تزيد لديهم فرص وحالات الغش الوظيفي ، أما الموظفين الإناث فكانوا أقل ميلاً لارتكاب الغش الوظيفي ، وبالمثل فإن طول فترة العمل بالشركة يؤدي إلى زيادة خسائر الغش .

وأشارت دراسة (زلط ، ٢٠١٣) إلى أن صور الغش والاحتيال والفساد المالي والإداري التي تواجهها المراجعة تشمل : اختلاس الأصول ، التمثيل الكاذب للقوائم المالية ، المحاسبة الإبداعية ، تضخيم بيانات القوائم المالية ، الفساد في الهيكل الإداري لمنشآت الأعمال .

واهتمت دراسة (Tsegba and Upaa , 2015) بتحديد العواقب والآثار الناتجة عن الغش والتضليل في القوائم المالية للشركات ، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة عددها ٢١٢ من الأكاديميين وممارسي المهنة بولاية Benue في نيجيريا ، وقسمت الدراسة تلك العواقب إلى أربعة مجموعات ، تتمثل المجموعة الأولي في العواقب المتعلقة بالشركة مثل تكاليف التقاضي والغرامة والإفلاس أو خسائر مالية كبيرة ، وانخفاض القيمة السوقية للأسهم ، واحتمال تعرض الشركة للشطب من سوق الأوراق المالية وفقدان مصداقيتها ، بينما تتمثل المجموعة الثانية في العواقب التي تتعلق بسوق رأس المال مثل فقدان الثقة في أسواق رأس المال وانخفاض كفاءتها وفعاليتها ، أما المجموعة الثالثة فهي تتعلق بالأفراد (الإدارة العليا ، الموظفين) المشتركين في الغش ، وتشمل فقدان الوظيفة وتهديد مستقبلهم الوظيفي ، بينما تتعلق المجموعة الرابعة بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وتشمل فقدان الثقة في التقارير المالية ، والشك في نزاهة وموضوعية مهنة المراجعة وفقدان الثقة فيها ، وأشارت الدراسة إلى جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE) قد أوضحت في تقريرها عام ٢٠١٢ أن حالات الغش والتضليل في القوائم المالية التي أجريت في الفترة من ١٩٩٨ – ٢٠٠٧ كشفت عن مساهمة ٣٤٧ شركة في تلك الحالات مما أثر بالانخفاض على أسعار أسهمها وتعرض الكثير منها للإفلاس ، بالإضافة إلى شطب ٤٧ % شركة منها ، وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية في الآراء بين فئتي عينة الدراسة حول العواقب التي تتعرض لها الشركة التي تمارس الغش والتضليل في القوائم المالية ، حيث يرى ممارسي المهنة أن المقاضاة الجنائية هي العقوبة الأكثر قسوة ، بينما يرى الأكاديميين أن فقدان الوظيفة هي العقوبة الأشد .

وأشارت دراسة (Lokanan , 2015) إلى أن غش القوائم المالية هو محاولة متعمدة من قبل القائمين على الشركة لتضليل أو خداع مستخدمي القوائم المالية المنشورة ، خاصة المستثمرين والدائنين ، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية بها تحريفات جوهرية ، وأن غش القوائم المالية قد يرجع لعدة أسباب مثل ضعف هيكل الرقابة الداخلية أو وجود نظام للحوكمة أقل كفاءة أو ضعف جودة المراجعة .

ثالثاً : الدراسات التي تناولت دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي :

استهدفت دراسة (Carcello and Nagy,2002) تحديد العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والغش في التقارير المالية ، وتم قياس التخصص عن طريق حساب الحصة السوقية لشركة (مكتب) المراجعة باستخدام مقاييس مستمرة وثنائية التفرع للتخصص ، وافترضت الدراسة أن عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة المتخصصة من المرجح أن تكون ذات جودة أعلى من عمليات مكاتب المراجعة غير المتخصصة ، وربما يرجع السبب في ذلك إلى الخبرة التي يمتلكها فريق المراجعة بالصناعة التي تعمل بها الشركة محل المراجعة ، وهذا بدوره يؤدي إلى الحد من الاحتيال والغش في التقارير المالية لتلك الشركة مقارنة بالشركات التي يراجعها مراجع غير متخصص في صناعة العميل ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية قوية بين التخصص الصناعي للمراجع والاحتيال المالي للعميل .

وتناولت دراسة (Owhoso , et al., 2002) أثر التخصص على قدرات المراجعين على اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاع صناعي تكون قادرة بشكل أكبر على اكتشاف الأخطاء الواردة بالقوائم المالية للمنشآت التي تنتمي إلى القطاع المتخصصة فيه ، من قدرتها على اكتشاف مخالفات المنشآت التي تنتمي إلى قطاعات صناعية أخرى .

واستهدفت دراسة (Carcello and Nagy,2004) توضيح تأثير حجم العميل على العلاقة بين المراجع المتخصص والتقارير المالية المضللة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص والغش المالي ، وهذه العلاقة أقوى لدى عملاء مكاتب المراجعة الكبرى ، ووجود علاقة عكسية بين التخصص والغش المالي ولكن هذه العلاقة أقل لدى العملاء كبيري الحجم ، وأيدت الدراسة المنافع الإيجابية من تخصص المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف الغش ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً .

وسعت دراسة (الصغير ، ٢٠٠٨) إلى تحديد ودراسة أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي على تفعيل عمليات حوكمة الشركات ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن مراجع الحسابات الخارجي – باعتباره أحد آليات عملية الحوكمة – يؤدي دوراً محورياً في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة ، من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، واحتمالات وقوع الغش

والتلاعب أو التحريف في تلك القوائم ، وكذلك من خلال حكمه على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، وأن إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي تؤدي إلى تحسين قدرة المراجع على تخطيط عملية المراجعة وكشف الغش والتلاعب والحد من ممارسات الإدارة حول رقم صافي الربح .

وتناولت دراسة (على ، عبد الرحمن ، ٢٠١٣) مفهوم التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ، ودوره في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية ، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود مراجع خارجي متخصص في نشاط العميل يساعد في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية ، وأوصت الدراسة بضرورة تبني وتقنين إستراتيجية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي من الجانب الرسمي في الدولة .

واستهدفت دراسة (عثمان ، ٢٠١٥) التعرف على مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في اكتشاف الغش في القوائم المالية ، ودراسة واختبار العلاقة بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي واكتشاف الغش ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج ، أهمها أن التخصص الصناعي يعمل على تطوير أداء المراجع الخارجي مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، ووجود علاقة طردية قوية بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً واكتشاف الغش ، وأوصت الدراسة بالاهتمام بالدورات العلمية في مجال تخصص المراجع .

وتناولت دراسة (Mukhlasin and Catholic , 2018) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الكشف عن التقارير المالية الاحتيالية ، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأندونسية المسجلة في البورصة عن الفترة من ٢٠١٢ – ٢٠١٥ ، وأظهرت النتائج أن المراجعين المتخصصين في صناعة العميل لديهم قدرة أكبر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش والاحتيال .

رابعاً : تحليل وتقييم الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية :

بناء على ما جاء بعرض الدراسات السابقة ، يمكن التوصل إلى ما يلي :

- ركزت معظم الدراسات على تناول صورة أو صورتين من صور ومظاهر الغش والفساد المالي ، على الرغم من تعدد صوره ومظاهره ، والتي من أهمها التلاعب في الأرباح من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية ، سوء استخدام مرونة السياسات والمبادئ المحاسبية في معالجة العمليات المالية وخاصة الإيرادات ، تقديم الرشاوى والهدايا للتستر على العمليات غير القانونية والسرقة والاختلاس والتزوير ، المبالغة في تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم .

- اتفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، والدور الإيجابي الذي يحققه لكل من مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة في تقديم خدمات المراجعة بشكل عام .
- تناولت بعض الدراسات أثر التخصص الصناعي على كل من محددات وخصائص جودة الأرباح المحاسبية ، جودة عملية المراجعة ، الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ، تفعيل عمليات حوكمة الشركات .
- لم تتناول الدراسات السابقة – رغم كثرتها – الجوانب والمجالات المتعددة التي يمكن أن يساهم بها التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال .
- قلة الدراسات التي تمت في البيئة العربية بصفة عامة ، والبيئة المصرية بصفة خاصة ، لموضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في الحد من ممارسات الفساد المالي ، ورغم ذلك فإن نتائج تلك الدراسات جاءت متشابهة ، فعلى سبيل المثال توصلت دراسة (عثمان ، ٢٠١٥) و (الصغير ، ٢٠٠٨) إلى أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تؤدي إلى تطوير أداء المراجع الخارجي وتحسين قدرته على تخطيط عملية المراجعة واكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية .
- تُعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة ، حيث يتم تسليط الضوء على كافة الجوانب الإيجابية التي يمكن أن يحققها التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، وأثرها على الحد من ممارسات الفساد المالي في بيئة الأعمال المصرية .
- العديد من الدراسات السابقة تم تطبيقها في بيئات تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية والاقتصادية عن بيئة الأعمال المصرية ، فعلى سبيل المثال ، طبقت دراسة (عثمان ، ٢٠١٥) في البيئة السودانية ، وطبقت دراسة (Ali , et al., 2008) في البيئة الماليزية ، وطبقت دراسة (Mukhlasin and Catholic , 2018) في البيئة الأندونسية .
- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ، في أنها من أحدث الدراسات التي أجريت في البيئة المصرية ، حيث تقدم تحليلاً متكاملاً للجوانب الإيجابية التي يمكن أن تساهم بها إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي في بيئة الأعمال المصرية ، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وأعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المقيدة بالبورصة ، والمستثمرين بشركات المساهمة المقيدة بالبورصة – ففي حدود علم الباحث– لا توجد دراسات مماثلة تمت في هذا الشأن .

القسم الثالث

دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

يعتبر التخصص المهني الدقيق في أي مهنة من المهن المختلفة مفيد عملياً لإكساب أعضائها خبرات مهنية عالية الجودة ، تساعدهم على أداء مهامهم بمستوى أداء أكثر كفاءة وفعالية ، ولذلك سعت الكثير من المهن السائدة في المجتمع منذ أمد طويل نحو التخصص الدقيق في الأعمال كأداة لتحقيق الارتقاء ورفع كفاءة الأداء المهني ، ومهنة المراجعة كواحدة من المهن الهامة والمتواجدة بشكل كبير في كافة المجتمعات قد سعت أيضاً إلى وجود التخصص في مراجعة أنشطة أو صناعات معينة لعملائها طالبي خدمة المراجعة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة ، والتي من أهمها كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها ، واختلاف المعرفة والأساليب الفنية اللازمة لكل نشاط ، وبالتالي أصبح تخصص المراجع أمراً ضرورياً لإدارة مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية .

وقد زاد الاهتمام بالتوجه نحو التخصص في ممارسة مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة نتيجة لظهور العديد من حالات الفساد المالي ، وإفلاس وانهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى ، مما ترتب عليه إثارة التساؤلات حول دور مهنة المراجعة في تلك الأزمات والانهيارات ، وانخفاض مصداقية التقارير المالية بشكل عام ، بالإضافة إلى واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة ، الأمر الذي أدى إلى قيام الجهات المهنية والتنظيمية بالبحث والدراسة لإيجاد وسائل وآليات تعمل على الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي لتعزيز مصداقية التقارير المالية ، وتمثلت إحدى هذه الآليات في التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، ليمثل أحد الأبعاد الهامة التي تمكن المراجعين من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة للعملاء واحتياجاتهم الخاصة (الصغير ، ٢٠٠٨) .

وفي هذا السياق ، يعتبر التخصص أحد مداخل التطوير في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة ، كما يعتبر أحد مداخل تحقيق الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق ، ويتنوع التخصص في المراجعة ما بين تخصص مكتب المراجعة نفسه في قطاع صناعي معين ، أو تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة (عوض ، ٢٠٠٦) .

أولاً : مفهوم وطبيعة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

يعرف (Phaiboon , et al.,2011) التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه القدرة العالية لأداء مهمة مراجعة منظمة ومعقدة ومتنوعة ومتميزة عن الآخرين وبما يحقق أعلى جودة في الأداء . ويرى (الصغير ، ٢٠٠٨) أن التخصص الصناعي للمراجع يقصد به قيام المراجع بالتخصص في أداء عمليات المراجعة لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد ، كأن يتولى مراجع أو مجموعة مراجعين مراجعة الشركات التي تعمل في مجال الأسمنت وغيرهم الشركات الغذائية وآخرين الصناعات الإلكترونية . ويعرف (عوض ، ٢٠٠٦) التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد ، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع ، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات . ويرى (Thongchai and Ussahawanitchakit , 2015) أن التخصص الصناعي يمثل المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة .

وفي ضوء التعريفات السابقة ، يستنتج الباحث أن المراجع المتخصص صناعياً يتميز بالخبرة العلمية والعملية عن بقية المراجعين في قطاع صناعي أو خدمي واحد ، ويتمتع بالفهم العميق في مجال الصناعة محل التخصص ، ويقدم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع .

ويمكن للباحث تعريف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه تخصص وتميز المراجع عن غيره من المراجعين في مراجعة حسابات وعمليات قطاع صناعي أو خدمي محدد ، بما يمكنه من تقديم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع ، وذلك نتيجة لامتلاكه مجموعة من المعارف والخبرات ، والدراسة والتدريب المتعلقة بخصائص وطبيعة العمليات في هذا القطاع .

وجدير بالذكر أن تخصص المراجع صناعياً أو قطاعياً لا يعني بالضرورة عدم أدائه لخدمة المراجعة لمنشآت القطاعات الأخرى ، فقد يكون المراجع متخصص في مراجعة منشآت قطاع نشاط ما ويؤدي خدمة المراجعة لبعض منشآت قطاعات الأنشطة الأخرى بصفته غير متخصص (الإبياري ، ٢٠٠٨) . كما أن نجاح إستراتيجية التخصص الصناعي يعتمد على كبر حجم مكتب المراجعة وتوافر عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرات والتخصصات المختلفة ، وهو الأمر الذي سيدفع مكاتب المراجعة نحو المزيد من

حالات الاندماج بهدف توفير القدرات البشرية القادرة على إنجاح هذه الإستراتيجية ، ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية (الصغير ، ٢٠٠٨) .

ثانياً : مداخل قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

اعتمدت الدراسات البحثية على عدة مداخل لقياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، يمكن تناولها كما يلي :

أ- مدخل الحصة السوقية Market Share Approach :

يتم تحديد مدى تخصص المراجع من عدمه وفقاً لهذا المدخل ، على أساس مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في خط صناعي أو خدمي معين ، بمعنى أن المراجع الذي يسيطر أو يحوز حصة سوقية أكبر في قطاع معين يعتبر الأكثر امتلاكاً للمعارف والخبرات لهذا القطاع ، وبالتالي سيقوم بتوجيه استثماراته الهامة لتطوير أساليب وخطط وتقنيات مراجعة خاصة لهذا القطاع (Neal and Riley , 2004) . وقد أشارت دراسة (Carson , 2009) إلى أن شركة المراجعة تعتبر متخصصة في قطاع معين إذا قامت بمراجعة ٢٠ % فأكثر من الشركات التي تنتمي لهذا القطاع .

وينبغي عند استخدام مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي للمراجع ، تحديد حدود الحصة السوقية في سوق المراجعة ، فيما إذا كانت في حدود المستوى المحلي (مدينة محددة) ، أم على مستوى الموطن (الوطن ككل) ، أم على المستوى الدولي ، لأنه كلما زاد التوسع في حدود الحصة السوقية من مجرد المدينة إلى الموطن إلى المستوى الدولي ، كلما أعطى ذلك مؤشراً واضحاً على صلاحية مدخل الحصة السوقية كأساس للحكم على تخصص المراجع صناعياً ، وكلما دل ذلك على زيادة مستوى جودة عملية المراجعة (Reichelt and Wang , 2010 ؛ Ferguson, et al., 2003).

ويتم تحديد الحصة السوقية مقاسه بنسبة مبيعات العميل في صناعة معينة كما يلي (متولي ، ٢٠٠٦) :

التخصص الصناعي لمكتب المراجعة = إجمالي مبيعات المكتب / إجمالي مبيعات الصناعة .

ويعتبر مدخل الحصة السوقية هو المدخل المسيطر على معظم الدراسات البحثية في مجال قياس تخصص المراجع ، إلا أنه يعاب أو يؤخذ عليه ما يلي (Neal and Riley , 2004؛ Stein , 2019) :

- هناك احتمال لانخفاض عائدات مكتب المراجعة نتيجة التخصص في قطاع محدد دون غيره .
- يحتاج التخصص إلى إنفاق مبالغ كبيرة في سبيل تطوير المهارات والخبرات وتقنيات المراجعة المتعلقة بالقطاع الصناعي .

يستنتج الباحث مما سبق ، أن مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعتمد على مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في خط صناعي أو خدمي معين ، أي يعتمد على الحجم الكبير للأعمال (عدد المنشآت) التي يتم مراجعتها في صناعة معينة ، فنسبة السيطرة هي العامل المحدد لمدى التخصص من عدمه .

ب- مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach :

يرتكز هذا المدخل في قياس وتحديد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على القطاعات الصناعية المختلفة التي يخدمها المراجع ، ووفقاً لهذا المدخل يعتبر المراجع متخصص في القطاع الصناعي الذي يمثل النسبة الأكبر من محفظته أو أتعابه ، بمعنى أن القطاع الذي يحظى بنسبة أكبر من خدمات المراجع ويحقق منه أعلى أتعاب هو مجال تخصص المراجع .

ويفترض هذا المدخل ، أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب المراجعة على القطاعات الصناعية المختلفة يمكننا الاستدلال على تخصص المراجع ، فالقطاعات الصناعية لعملاء المراجع التي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تشكل الصناعات التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفية فيها ، كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراجع في تطوير تقنيات وأساليب مراجعة ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي . وفي ظل هذا المدخل فإن المراجعين الذين يعتبرون متخصصين في قطاع صناعي محدد هم الذين يحققون أكبر عائدات أو أتعاب في هذا القطاع ، وبالتالي فإنهم سيقومون بتوجيه معظم مواردهم وجهودهم نحو تطوير المعارف والخبرات في هذا القطاع (عوض ، ٢٠٠٦).

ويتم تحديد التخصص الصناعي وفقاً لمدخل حصة المحفظة والذي يفترض أن حجم العميل (مقاساً بالمبيعات) ، كبديل عن إيرادات المراجع ويرتبط بالعميل في صناعة معينة ، كما يلي (متولي ، ٢٠٠٦) :

التخصص الصناعي لمكتب المراجعة = إجمالي مبيعات المكتب / إجمالي مبيعات جميع العملاء .

ويؤخذ على مدخل حصة المحفظة ما يلي(الصغير ، ٢٠٠٨ ؛ Hegazy , 2018) :

- أنه لا يعكس الجهد المبذول من المراجع في سبيل تنمية مهارات وتقنيات مراجعة قطاع صناعي محدد ، علاوة على أن المكاتب الكبيرة التي يتولي كل منها مراجعة عدة قطاعات صناعية مختلفة لا نستطيع تحديد ماهية تخصصها .
- في حالة خروج المراجعين عن المجالات الأكثر تخصصاً إلى مجالات أخرى غير متخصصين فيها ، فإن كلاً من المراجعين ذوي الخبرات العالية والأقل خبرة تنخفض قدراتهم وفاعليتهم المهنية ، ويفتقدون الكثير من قدراتهم المهنية على اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية .

يستنتج الباحث مما سبق ، أنه في ظل مدخل حصة المحفظة يعتبر المراجع الخارجي متخصص صناعياً إذا كان يتضمن في محفظته عدد كبير من العملاء في نفس الصناعة ويحقق منهم أكبر أتعاب .

ج- مدخل المتخصصين في الصناعة :

يقوم هذا المدخل على أساس تحديد أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة ، بالإضافة إلى ثاني وثالث أكبر الموردين ، وإذا كانت هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين ، فهذا يشير إلى وجود تخصص للمراجعين في تلك الصناعة (توفيق ، ٢٠١٥ ؛ Coulier , et al., 2016) .

يلاحظ مما سبق تعدد واختلاف مداخل قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، حيث لا يوجد اتفاق عام على استخدام مقياس أو مدخل محدد يحظى بالقبول العام من قبل الباحثين .

ثالثاً : أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

تحقق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع العديد من المزايا ، وذلك لكل من المراجع ذاته (القائم بالمراجعة) ، مكاتب المراجعة ، أصحاب المصالح ، ويمكن تناول تلك المزايا كما يلي :

أ- أهمية ومزايا التخصص الصناعي للمراجع ذاته (القائم بالمراجعة) :

تكمن أهمية استراتيجية التخصص الصناعي وما تحققه من مزايا للمراجع ذاته ، فيما يلي (رشوان ، ٢٠١٨ ؛ المقطري ، ٢٠١١ ، الصغير ، ٢٠٠٨ ؛ Alareeni, 2019 ؛ Jorjani and Gerayeli , 2018 ؛ Elshawarby , 2017) :

- تدعيم استقلال المراجع الخارجي ، حيث يعمل التخصص على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء التأثير السلبي على هذا الاستقلال .

- تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي إلى تدعيم قدرة المراجع في الحصول على حصص مناسبة في سوق خدمات المراجعة ، باعتبار أن التخصص وما يحتوى عليه من قدرات ومهارات وتقنيات سيمثل أداة جذب لعملاء المراجعة .
- تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع ، خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وغيرها من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها ، حيث تعمل الخبرات المتراكمة لدى المراجع في مراجعة صناعة والمعرفة المهنية المتخصصة المبنية على أساس الإلمام بطبيعة أنشطة العملاء على تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء .
- يقوم المراجع المتخصص في القطاع الصناعي بعملية مراجعة أكثر فعالية ، فهو أقدر على تقديم مستويات أعلى من التأكيد ، واكتشاف الأخطاء الجوهرية ، والقيام بتخطيط أفضل لعملية المراجعة ، مقارنة بالمراجع غير المتخصص .
- يؤدي التخصص إلى زيادة معرفة المراجع بصناعة العميل ، مما يترتب عليه تخفيض مخاطر الصناعة إلى أدنى حد ممكن .
- الحد من مخاطر المراجعة ، وذلك نتيجة لسهولة تقدير المراجع للبنود التي تعتمد على الحكم الشخصي مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية .
- انخفاض احتمال عزل المراجع المتخصص من قبل عميل المراجعة .
- يؤدي التخصص إلى كشف ومنع حالات إدارة الأرباح المحاسبية ، حيث تقل احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال في حالة تخصص المراجع في نشاط العميل ، مقارنة بالمراجع غير المتخصص ، وهو ما ينعكس على تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع .

ويرى الباحث – بالإضافة لما سبق – أن أهم مزايا التخصص الصناعي للمراجع ذاته ، تتمثل في تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع في مجال اكتشاف ومنع حالات إدارة الأرباح والغش والفساد المالي ، تحسين تقدير مخاطر المراجعة والحد منها ، تدعيم ثقة المجتمع في مهنة المراجعة والمراجعين ، خفض مخاطر وحالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة ، إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية وفي ضوء الوقت المستهدف وعدم تأخر إصدار تقرير المراجعة ، ومواجهة المنافسة الشديدة في سوق خدمات المراجعة .

ب- أهمية ومزايا التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة :

تكمن أهمية استراتيجية التخصص الصناعي وما تحققه من مزايا لمكاتب المراجعة ، فيما يلي (رشوان ، ٢٠١٨ ؛ ، متولي ، ٢٠٠٦ ؛ Fleming , et al. , 2014 ؛ Meza, 2013 ؛ Habib and Bhuiyan , 2011) :

- تستطيع مكاتب المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة ، وبالتالي تقديم خدمات عالية الجودة ، مما يعمل على الارتقاء بمستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة والتي ستتحدد بناء على القدرات والمهارات والجودة وليس تدنية الأتعاب أو غيرها من الأساليب التي لا تتمشى مع قواعد وسلوكيات مهنة المراجعة .
- توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب مكاتب المراجعة المتخصصة ، مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم .
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية .
- لدى مكاتب المراجعة المتخصصة فرصة قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة ، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة .
- يعزز التخصص الصناعي من سمعة مكاتب المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكنها من توسيع نطاق خدماتها ، حيث ينتج عن هذا التخصص تقديم خدمات ذات مستوى مرتفع من التأكيد والارتقاء بكفاءة المراجعة .
- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة والمراجعة ومتطلبات التقرير في الصناعة محل التخصص ، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة .

ويرى الباحث – بالإضافة لما سبق – أن أهم مزايا التخصص الصناعي بالنسبة لمكاتب المراجعة ، تتمثل في ضمان استمرارية مكاتب المراجعة في مزاولة المهنة والاحتفاظ بالعملاء ، زيادة الحصة السوقية وتحقيق عوائد وأتعاب مرتفعة ، تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة ، خفض مخاطر التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد مكاتب المراجعة ، القدرة على المنافسة مع المكاتب العالمية الكبرى من خلال الاستثمار في رأس المال البشري والتكنولوجيا في المعرفة المتعلقة بالصناعة محل التخصص ، خفض تكاليف عملية المراجعة بسبب تخفيض الوقت والمجهود والموارد اللازمة لأداء المراجعة ، تطوير تقنيات وأساليب مراجعة لتلاءم التطورات التي تحدث في بيئة الصناعة محل التخصص .

ج- أهمية ومزايا التخصص الصناعي لأصحاب المصالح :

انطلاقاً من أن مصالح الأطراف المهتمة بالمنشأة (المساهمين أو المستثمرين أو البنوك أو الدائنين) تعتمد بشكل أساسي على صحة ومصداقية المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية وخلوها من أي تحريف أو تلاعب بها ، فإن أهم مزايا التخصص الصناعي لهؤلاء الأطراف تتمثل في الآتي (الصغير ، ٢٠٠٨) :

- يؤدي تخصص المراجع في قطاع صناعي معين إلى زيادة قدرة المراجع على تقدير وتوقع الخطر الحتمي المرتبط بطبيعة أعمال القطاع ، ولاشك أن هذه القدرة تزداد عن المراجع غير المتخصص مما ينعكس على أصحاب المصالح .
- يستطيع المراجع المتخصص في قطاع صناعي معين أن يعدل ويطوع إجراءات المراجعة بالشكل الذي يصل إلى جودة تلك الإجراءات وضبطها زمنياً وتنفيذياً وفقاً لبرنامج المراجعة النهائي .
- ينعكس التخصص الصناعي للمراجع على جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة ، بشكل أفضل من المراجع غير المتخصص ، مما ينعكس على جودة المراجعة ودقة ومصداقية التقارير المالية التي سيعتمد عليها أصحاب المصالح .
- يؤدي التخصص الصناعي للمراجع في قطاع معين إلى توافر نوع من الاتصال أو الحساسية لقرارات عملية المراجعة مما يسهل مهمة المراجع في تحديد نقاط التلاعب أو التحريف ويقلل من احتمالات الغش في التقارير المالية .

ويرى الباحث – بالإضافة لما سبق – أن أهم مزايا التخصص الصناعي للأطراف المهتمة بالمراجعة تتمثل في توفير درجة مناسبة من الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية وبما يؤدي إلى زيادة درجة كفاءة سوق الأوراق المالية والاستثمار ، زيادة ثقة أصحاب المصالح في مهنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات مثل بيع وشراء أسهم المنشاة والاحتفاظ بها وتقييم قدرة المنشاة على سداد الالتزامات والدفع النقدي وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات ، بالإضافة إلى عدم تأخر إصدار تقرير المراجعة ، وانخفاض مخاطر الصناعة .

رابعاً : سلبيات وقيود التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

أشارت دراسة (المقطري ، ٢٠١١) إلى أن استقلال المراجع يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المراجع في صناعة معينة ، حيث أنه من المتوقع أن يتزايد اعتماد مكاتب المراجعة على عملائها في نشاط اقتصادي معين ، وما يرتبط بذلك من إمكانية تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة الخارجية لهؤلاء العملاء .

ويرى الباحث إمكانية التغلب على هذا التهديد المحتمل لاستقلال المراجع من خلال العديد من الآليات مثل التزام المراجع بقواعد وسلوكيات وآداب مهنة المراجعة ، تفعيل المسئولية التأديبية للمراجعين ، وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة ، كما يرى الباحث أن التخصص الصناعي قد يساهم في تعزيز استقلال المراجع وليس العكس ، لأن تميز المراجع المتخصص صناعياً في تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية من شأنه أن يدعم ويعزز استقلال المراجع ويعمل على جذب عملاء المراجعة والحد من التبعية الاقتصادية للمراجع على عميل معين .

أما بالنسبة لأهم قيود التخصص الصناعي للمراجع الخارجي فتتمثل في الآتي (عوض ، ٢٠٠٦) :

- لا يعتبر التخصص الصناعي الطريقة الوحيدة فقط لكي تميز مكاتب المراجعة نفسها عن المنافسين ، وقد لا يمثل الآلية الأكثر تميزاً بالنسبة لكل عميل ، فقد يشكل حجم العميل أحد قيود التخصص الصناعي ، فالمنشآت صغيرة الحجم قد تفضل وجود علاقات شخصية مع المراجع الذي لديه قاعدة من العملاء أو المنشآت صغيرة الحجم بشكل أكبر من المراجع الذي يعرض تخصصاً صناعياً بشكل عام .
- يشكل تهديد تحويل أو تسرب المعلومات إلى المنافسين أحد قيود التخصص الصناعي للمراجع ، والذي قد يحول دون ارتباط المراجع مع المنشأة ومنافسيها في نفس القطاع الصناعي .

ويرى الباحث أن هذه القيود هي قيوداً محتملة وغير مؤكدة ويمكن تداركها والتغلب عليها ، فالتزام المراجع بقواعد وسلوكيات وآداب مهنة المراجعة يؤدي إلى التغلب على مشكلة تسرب أو تحويل المعلومات إلى المنافسين ، كما أن العوائد والأتعاب المرتفعة التي يمكن أن تحققها مكاتب المراجعة المتخصصة من مراجعة المنشآت ذات الحجم الكبير في القطاع محل التخصص ستؤدي إلى تعويض الأتعاب التي كان يمكن الحصول عليها من مراجعة المنشآت ذات الحجم الصغير .

خامساً : موقف معايير المراجعة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

على الرغم من أهمية ومزايا التخصص الصناعي للمراجع الخارجي – والتي سبق تناولها – لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص الصناعي للمراجع ، إلا أن هناك معايير توضح أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة يُعد أمراً ضرورياً لكي يؤدي المراجع عمله على أكمل وجه ، ومن أبرز تلك المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص الصناعي كاستجابة لها ، هي معايير

المراجعة الأمريكية المتعارف عليها ، ومعايير المراجعة الدولية . حيث يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني بأن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب ، وجزء أساسي من هذا التخطيط يُعد فهم بيئة عميل المراجعة والنشاط الذي يعمل فيه ، ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة بطبيعة 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 للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة . كما تطلب المعيار الأمريكي رقم ١٠٩ (SAS No . 109 , 2006) من المراجع ضرورة الحصول على فهم لصناعة منشأة عميل المراجعة وبيئتها ومخاطرها وظروف السوق وغيرها ، والذي قد يتأتى بالتخصص الصناعي (الإبياري ، ٢٠٠٨) .

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية ، يقضي المعيار رقم ٣١٥ بعنوان " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية " ، بضرورة حصول المراجع على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكليف لتحديد مدى ملائمتها في جميع مراحل المراجعة .

وجدير بالذكر أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قد أعتبر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أبرز خمس قضايا تواجه مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين ، وهي قضية حاسمة وهامة لاستمرارية مكاتب المراجعة ، كما أعتبر المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO) في تقريره الصادر في ٢٠٠٨ والمتعلق بسوق المراجعة ، أن التخصص عامل حيوي وحاسم لاختيار مكاتب المراجعة لما يحققه من جودة عالية ومستوى مرتفع من التأكيد ، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه الفترة ، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى ، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المراجع أن يتخصص في نشاط معين ، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المراجعة (Meza , 2013) .

ويتفق الباحث مع رأي أحد الباحثين (الإبياري ، ٢٠٠٨) في أنه إذا لم يكن التنظيم المهني قد تناول موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بشكل مباشر فإنه قد عمل على تدعيمه والدعوة له من خلال تأكيده على ضمان جودة المراجعة ، والتي لن تتأتى إلا في ظل توافر المعرفة الفنية الكافية لأداء مهني جيد ، تلك المعرفة التي قد تتوافر بالتخصص الصناعي للمراجع .

القسم الرابع

التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومواجهة الفساد المالي .

تعتبر ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة وتتداخل فيها عدة عوامل يصعب التمييز بينها ، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر ، إذ حظيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف التخصصات كالاقتصاد والمحاسبة والقانون وعلم السياسة والاجتماع . ويُعد الفساد المالي من أخطر المشكلات التي تعاني منها الشركات ، حيث يتمثل في المكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع ، ويترتب عليها تحمل الشركات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها ، مما يضعف من قدرتها على التنافس والبقاء ، وبالتالي تآكل رأس المال ، وبدلاً من أن تكون هذه الشركات أحد محركات الاقتصاد وعامل من عوامل النمو ، تصبح عبئاً على الاقتصاد الوطني يتحمله المجتمع بأسره (الجرف ، ٢٠١٧) .

ويتناول الباحث في هذا القسم مفهوم الفساد وأسبابه وأثاره ومظاهره ، ودور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الفساد المالي ، كما يلي :

أولاً : مفهوم ومحاور الفساد :

عرف البنك الدولي الفساد على أنه إساءة استخدام السلطة العامة من أجل الحصول على مكاسب شخصية ، كما عرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية للفرد أو جماعته . أما صندوق النقد الدولي (IMF) عرفه بأنه " علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف إلى تحقيق الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة أفراد ذات علاقة بالآخرين " (عابد ، ٢٠١٣).

والفساد (Corruption) مصطلح يتضمن في طياته معاني عديدة ، وهو موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة ، ويشتمل هذا المصطلح على محاور عديدة منها (غنيم ، ٢٠١٦) :

١- **الفساد الإداري** : ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية والتي تصدر عن الموظف العام أثناء تأدية العمل بمخالفة التشريع وضوابط القيم الفردية ، أي استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على مكاسب ومنافع بطرق غير مشروعة . وعلى مستوى المنشأة يعني الفساد الإداري إساءة

استغلال الإدارة السلطة المخولة لها بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب أصحاب المصالح العامة كإصدار قرارات لتحقيق مصالح شخصية .

٢- **الفساد المالي :** ويقصد به الانحرافات المالية المبنية على مخالفة الأحكام والقواعد المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للمحاسبات .

٣- **الفساد الأخلاقي :** ويتمثل في الانحرافات الأخلاقية وسلوك الفرد وتصرفاته غير المنضبطة .

ويرى الباحث أن الفساد بشكل عام هو سلوك غير أخلاقي يهدف إلى تحقيق منفعة خاصة لمرتكبيه على حساب المصلحة العامة ، ويتم ارتكابه من خلال الأخطاء المتعمدة والغش والتواطؤ والابتزاز والمحسوبية وإخفاء المعلومات الصحيحة ، ويتضمن الفساد الرشاوى والإكراميات واستغلال التعارض في المصالح والهبات غير القانونية وكل ما هو غير قانوني وغير أخلاقي . كما يرى الباحث أن الفساد المالي يتمثل في الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والأنظمة والأحكام المعتمدة في أي منشأة أو تنظيم كالاختلاسات ، والتهرب الضريبي ، والغش ، وإدارة الأرباح من خلال المحاسبة الإبداعية ، وغسيل الأموال .

ثانياً : أسباب ودوافع الفساد المالي والإداري :

للفساد المالي والإداري أسباب ودوافع كثيرة ، من أهمها ما يلي (الجرف ، ٢٠١٧ ؛ النعيمي ، سعيد ، ٢٠١٤) :

١- تدهور الأوضاع الاقتصادية مثل التضخم وارتفاع تكاليف المعيشة ، وتدني المستوى المعيشي للفرد بسبب قلة الأجور وقلة توفر فرص العمل ، وما ينتج عنه من زيادة في معدلات البطالة وضعف في الاستثمارات المحلية والأجنبية وعدم الاستقرار وسوء التخطيط وغيرها من العوامل الاقتصادية التي تدفع بالأفراد إلى ارتكاب عمليات الفساد المالي والإداري .

٢- ضعف التشريعات القانونية في ردع جريمة الفساد المالي والإداري .

٣- تهميش دور المؤسسات الرقابية ، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها .

٤- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها .

٥- توافر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد .

٦- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة .

٧- عدم فاعلية نظم الرقابة الداخلية التي لا يمكن معها اكتشاف ومنع الفساد .

٨- الممارسات غير الأخلاقية من قبل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين .
٩- الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات وحرية التصرف لموظف معين والتي قد تمكنه من توجيه القرارات تحقيقاً لمصالحه الخاصة .
١٠- غياب الشفافية والمساءلة ، حيث توجد علاقة عكسية بين الشفافية والمساءلة وبين الفساد الإداري .

ثالثاً : أثار وانعكاسات الفساد المالي :

يمكن بيان أهم آثار وانعكاسات الفساد المالي كما يلي :

أ- الآثار الاقتصادية للفساد المالي :

تتمثل أهم أثار الفساد المالي على الاقتصاد في الآتي (عابد ، ٢٠١٣) :

١- يساهم الفساد في انخفاض كفاءة الاستثمار وإضعاف مستوى الجودة بالشركات ، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد تكلفتها .
٢- هروب المستثمرين المحليين للاستثمار في الخارج وعزوف الاستثمار الأجنبي عن الاستثمار داخل البلاد ، وما يترتب على ذلك من قلة فرص العمل وزيادة البطالة والفقر .
٣- يرتبط الفساد بتدني معدلات توزيع الدخل والثروة .

ب - أثر الفساد المالي على النواحي الاجتماعية :

يسهم الفساد المالي في إعادة تشكيل الهيكل الاجتماعي ببعديه الإنساني والقيمي ، حيث يعمل ظهور وانتشار الفساد المالي في المجتمع على تشجيع العناصر الغير متورطة بالفساد إلى الميل إزاء هذه الظاهرة في ضوء ما يرونه من المكاسب غير القانونية التي تتحقق للمفسدين دون رقيب ، مما يؤدي إلى انتشار القيم غير الأخلاقية ، وتقديم المنفعة الشخصية على شرعية الوسيلة ، وشيوع حالة ذهنية لدى الأفراد تبرر الفساد ، وبالتالي فإن الفساد المالي يؤدي إلى الآثار التالية (الجرف ، ٢٠١٧) :

١- إشاعة روح اليأس بين المستثمرين الحاليين والمرتقبين .
٢- شعور معظم المستثمرين بالظلم وعدم العدالة مما يؤدي إلى الاحتقان الاجتماعي وانتشار الحقد بين شرائح المستثمرين .
٣- يشوه الفساد صور النزاهة العامة عندما يفقد القانون هيبته .
٤- يعظم انتشار الفساد المالي من هروب رؤوس الأموال بسبب الخوف من المحاباة والمحسوبية وغيرها ، مما يفتح المجال لتهميش القدرات والإمكانيات .
٥- ترسيخ المفاهيم السلبية في المجتمع مثل الأنانية والمصلحة الذاتية .

ج – أثر الفساد المالي على النواحي الإدارية والتنظيمية :

يؤدي الفساد المالي إلى إضعاف قواعد العمل الرسمية وأنظمته المعتمدة داخل الشركات والحيلولة دون تحقيقه لأهدافه الرسمية كلياً أو جزئياً ، وانحراف إمكانياته المادية وطاقاته البشرية عن هذه الأهداف ، كما أن الفساد المالي من شأنه أن يضعف من دور القيادات وفاعليتها داخل الشركات ، فضلاً عن فقدان الحماس والدافعية للعمل وانتشار روح الملل وعدم الانتماء للشركة والأنانية ، وانعدام الثقة بين الموظفين (الجرف ، ٢٠١٧) .

رابعاً : مظاهر الفساد المالي :

هناك العديد من المظاهر التي يظهر من خلالها الفساد المالي ومنها (مراد ، أمين ، ٢٠١٧ ؛ النعيمي ، سعيد ، ٢٠١٤) :

١- **نهب المال العام** : وذلك من خلال تبديد الأموال العامة بشكل سري دون وجه حق ، من خلال استغلال الموقع الوظيفي في منح الإعفاءات الضريبية والجمركية أو تراخيص لشركات لغرض تحقيق مصالح متبادلة على حساب المال العام أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء .

٢- **غسيل الأموال** : وذلك عن طريق التصرف في النقود بطريقة تخفي مصدرها وأصلها الحقيقي ، حيث يقوم أحد المسئولين بالاستيلاء على الأموال العامة بطريقة غير شرعية ثم إدخالها إلى القنوات الرسمية بهدف إعطاءها الصفة الشرعية وتصبح كأنها أموال مكتسبة بطريقة مشروعة ، ويتم ذلك من خلال التحويل عن طريق البنوك .

٣- **تهريب الأموال** : حيث يتم الاستيلاء على الأموال بطريقة غير مشروعة من قبل بعض المسئولين الكبار والقيام بتحويلها إلى الخارج .

٤- **التهرب الضريبي** : والذي يأخذ شكلين ، الشكل الأول يتمثل في استغلال المكلفين بالضريبة للتغيرات في القوانين ولجوئهم للحيل التي تمكنهم من التخلص من الضرائب المستحقة دون أن يضعوا أنفسهم أمام المساءلة القانونية ، أما الشكل الثاني فهو التهرب الضريبي غير المشروع والذي يتمثل في الممارسات التي يخالف فيها الخاضعون للضرائب الأحكام القانونية بوسائل الغش والتزوير والرشاوى للتهرب من الضرائب المستحقة .

٥- **التحيز والمحاباة** : أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق ، كما في منح العطاءات والمقاولات أو عقود الاستئجار والاستثمار .

٦- **اختلاس الأصول** : أي التصرف في الأصول المملوكة للمنشأة بطرق مخالفة للأحكام المالية ، مثل سرقة النقدية الموجودة بالخزينة أو البنك .

٧- **التزوير والتزييف** : مثل وضع عملة مزيفة في التداول بقصد الغش والإضرار .

٨- **إدارة الأرباح المتعلقة بالإدارة التنفيذية** : تسمى بالإدارة الفاسدة للأرباح ، وتتمثل في محاولات الإدارة التلاعب والتضليل للأرباح المفصح عنها ، وذلك بسبب مرونة المعايير المحاسبية المعمول بها من خلال استخدام أساليب محاسبية معينة مثل تعجيل أو تأجيل الاعتراف ببعض المصروفات ، والقيام بتمهيد الدخل وغيرها من الأساليب الأخرى بهدف تحقيق مصالح خاصة .

٩- **الغش** : ويعني تقديم معلومات مضللة ذات أهمية نسبية بشكل متعمد ، وينتج عنه أضرار مادية للمستخدم الذي يعتمد عليها .

ومن وجهة نظر الباحث ، فإن أهم مظاهر وصور الفساد المالي في الشركات هي المبالغة في تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم ، التلاعب والتضليل في إعداد القوائم المالية ، سوء استغلال موارد المنشأة من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين بها ، وعمليات غسيل الأموال ، التلاعب في الأرباح من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية ، وتقديم الرشاوى والهدايا للتستر على العمليات غير القانونية ، السرقة والاختلاس والتزوير ، التهرب الضريبي .

رابعاً : الغش والفساد :

أشار المعيار الدولي (ISA No . 240) إلى أن الغش هو تحريف متعمد من قبل واحد أو أكثر ، من بين الإدارة أو المسئولين عن حوكمة الشركة أو الموظفين أو أطراف ثالثة باستخدام الاحتيال للحصول على منفعة غير قانونية أو غير مستحقة ، وقد يتم ذلك إما من خلال تزييف القوائم المالية أو من خلال اختلاس الأصول (IAASB , 2009) . وتعتمد ممارسة الغش في المعلومات المحاسبية وغيرها على ثلاثة عناصر تعبر عن ما يسمى (بمثلث الغش) ، حيث يتمثل الضلع الأول منه في الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش ، بينما يتمثل الضلع الثاني في توفير الفرصة لارتكاب الغش ، ويعبر الضلع الثالث منه عن وجود مبررات لمرتكبي الغش (Hong , et al ., 2008) .

وللغش آثاراً سلبية على العديد من المجالات ، وأهمها المجال الاقتصادي ، حيث يؤدي إلى تبديد وإهدار الموارد الاقتصادية للدول ويضعف من قدرتها على تحقيق التنمية الاقتصادية ، فقد أكدت الجمعية الأمريكية لفاحصي الغش أنه خلال عام ٢٠٠٨ قدرت خسائر الشركات الأمريكية الناجمة عن عمليات الغش بأكثر من ٧ % من عائداتها السنوية أي ما يقرب من حوالي ٩٩٤ مليار دولار (ACFE , 2008) .

وقد أوضحت دراسة (Houck , et al ., 2006) الفرق بين الغش والفساد ، فالغش هو أفعال احتيالية يتم القيام بها للحصول على مزايا بالاعتماد على افتراضات خاطئة ، أما الفساد فهو سلوك مشين من أحد الأفراد ، ويتمثل في الرشوة والإكراميات والهبات غير القانونية واستغلال التعارض في المصالح .

كما بين (Khan , 2006) أن الغش في القوائم المالية لمنشأة الأعمال هو أحد وسائل الفساد . بينما أشار (Kingsley , 2015) إلى أن الفساد هو إساءة استخدام السلطة المخولة لتحقيق مكاسب شخصية ، وهو يتضمن الغش واختلاس الأصول والرشاوى والمحسوبية والإكراميات . في حين أكد (مراد ، أمين ، ٢٠١٧) أن الغش هو تقديم معلومات مضللة ذات أهمية نسبية بشكل مقصود ، وينتج عنها أضرار مادية للمستخدم الذي يعتمد عليها ، وأنه يتضمن ثلاثة مجالات هي التلاعب بالبيانات والقوائم المالية ، والفساد ، وكذلك التلاعب بالأصول وملكيتها .

وبالتالي فهناك اختلاف في وجهات النظر حول التفرقة بين الغش والفساد ، فهناك من يرى أن الفساد يستوعب الغش ، بينما يرى آخرون أن الفساد نوع من أنواع الغش ، ويمكن القول أن الغش محدد بالمعايير المهنية في التحريف المتعمد في القوائم المالية ، بحيث ينتج عنه تزييف القوائم المالية ، واختلاس الأصول أي أن له أثراً على القوائم المالية ، وتحمل المعايير المهنية المراجع بمسئولية اكتشاف الغش الذي له أثر على القوائم المالية ، والذي يكون في بعض الأحيان متقناً ويصعب عليه اكتشافه . أما الفساد فهو استغلال للسلطة للحصول على منافع شخصية ، ويكون لهذا الفساد آثار مالية أو غير مالية ، والمراجع ليس مسئولاً مهنياً عن فحص وكشف ومنع الفساد الذي لا يؤثر على القوائم المالية ، ولكن عند قيامه بعملية المراجعة السنوية ، وكان هناك شك في وجود فساد في الشركة التي يقوم بمراجعتها ، فإنه مع التوسع في مسئوليات المراجع لتشمل المسئولية المهنية والقانونية والاجتماعية والأخلاقية ، فإنه يتوجب عليه اكتشاف هذا النوع من الفساد (غنيم ، ٢٠١٤) .

ويرى الباحث أن الفساد هو مفهوم أعم وأشمل من مفهوم الغش ، أي أن الغش هو أحد أدوات الفساد ، ويشتركان في أن كلاً منهما يهدف إلى تحقيق مصالح شخصية تتعلق بتفضيل المصلحة الخاصة على المصلحة العامة ، ولكن الفساد يشمل ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية كثيرة ، منها الغش (اختلاس الأصول – تزييف القوائم المالية) ، السرقة ، الرشاوى ، الإكراميات ، غسيل الأموال ، استغلال التعارض في المصالح .

خامساً : مجالات مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي :

يؤدي المراجع المتخصص دوراً هاماً وحيوياً في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي في منظمات الأعمال ، كونه شخصاً مستقلاً وذو خبرات مهنية كبيرة تمكنه من ذلك ، ويمكن توضيح هذا الدور من خلال تناول ما يلي :

أ- إسهام التخصص الصناعي للمراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء :

يعتبر الغش والخداع هما الأساس في منظومة الفساد ، ويمثل اكتشاف الغش خاصة في الأمور المالية تحدياً كبيراً للمراجعين ، حيث يملك المفسدين أدوات جديدة يطوروها من آن لآخر ، وبالتالي لابد من مقابلتها باستراتيجيات فعالة تعمل على مواجهة هذا الفساد وأدواته ، وأهم هذه الاستراتيجيات هي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، حيث ترتبط كفاءة المراجع في كشف الغش والاحتيال ارتباطاً وثيقاً بخبرته المهنية ، وخاصة معرفته بصناعة العميل وما تنطوي عليه من عمليات فنية وتشغيلية .

ويشير مصطلح الغش إلى أعمال متعمدة من جانب أحد أفراد الإدارة أو العاملين أو غيرهم وتؤدي إلى تحريف في القوائم المالية . وقد يتضمن الغش التلاعب أو التزوير أو إجراء تغييرات في السجلات أو المستندات ، اختلاس الأصول ، حذف تأثير بعض العمليات من السجلات والمستندات ، تسجيل معاملات وهمية ، أما الخطأ فهو فعل غير متعمد ولكنه يؤدي إلى تحريف في القوائم المالية مثل الأخطاء المحاسبية والكتابية ، السهو أو إساءة فهم الحقائق . كما أنه غالباً ما يصاحب الغش إجراءات للتستر عليه مثل التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد لقيد عمليات ، أو تقديم بيانات خاطئة للمراجع ، ولذلك فإن احتمال اكتشاف الأخطاء دائماً ما يكون أعلى من احتمال اكتشاف الغش وذلك لأن الغش يصاحبه عادة أعمال مصممة خصيصاً لإخفاء وجوده (ISA No . 240) .

ويرى (الصغير ، ٢٠٠٨) أن مكونات مثلث الغش (الدوافع – الفرص – المبررات) ترتبط ارتباطا وثيقاً بطبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة ، حيث ترتبط الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش بطبيعة الصناعة لوجود عوامل تهدد الاستقرار المالي أو الربحية مثل التدفقات النقدية السالبة المتكررة من الأعمال أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية بسبب التغيرات في التكنولوجيا وتقادم المنتج ، كما توفر طبيعة الصناعة أو أعمال المنشأة فرصاً لإعداد تقارير مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوي علاقة ليست في مسار العمليات العادية أو على منشآت غير مراجعة أو تم مراجعتها عن طريق مكتب مراجعة آخر ، فضلاً عن إمكانية توفير طبيعة الصناعة لمبررات لارتكاب

الغش كأن يتم التبرير باختيار مبادئ محاسبية لتناسب طبيعة الصناعة أو التبرير بالرغبة في تدنية الأرباح المفصح عنها لأسباب ترتبط بأسعار الأسهم أو الأعباء الضريبية .

ويتضح من ذلك أن التخصص الصناعي للمراجعين أصبح من الأهمية بمكان من حيث تأثير خبرة المراجع المتخصص في اكتشاف الأخطاء والغش بصورة أدق وأكثر كفاءة من المراجعين غير المتخصصين وذلك بسبب المعرفة الجيدة للمراجع المتخصص لطبيعة أعمال منشأة العميل ، فالمراجع من كثرة تكراره للأعمال داخل بيئة معنية يصبح لديه القدرة والكفاءة في التعامل داخل تلك البيئة بل ويؤثر فيها من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة وجودة القرارات التي يتخذها .

وفي هذا السياق ، فقد أكدت العديد من الدراسات المحاسبية (Elshawarby ,2017 ؛ Fernando , et al., 2010 ؛ Mukhlasin and Catholic , 2018 ؛ Verleyen and Beelde , 2011 ؛ Balsam , et al., 2003) على أن تخصيص مراجعين أكثر خبرة بمجال عميل منشأة المراجعة يزيد من احتمال اكتشاف أي تلاعب أو غش بالقوائم المالية محل المراجعة ، ومن ثم احتمال خلو تلك القوائم من الأخطاء الجوهرية ، وهو الأمر الذي أكدته أيضاً دراسة (Hammersley, 2006) ، حيث أوضحت أن المراجعين المتخصصين في الصناعة يكون لديهم إدراك أعلى بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة ، مما يمكنهم من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات .

كما أظهرت دراسة (Carcello and Nagy,2002) أهمية العلاقة ما بين المراجع المتخصص والغش في التقارير المالية لما لديه من القدرة على تتبع واكتشاف حالات الغش في التقارير المالية بما يتمتع به من خبرات وسابقة تعاملات في النشاط محل المراجعة .

وأيدت دراسة (Carcello and Nagy,2004) المنافع الإيجابية من تخصص المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف الغش ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا مالياً .

وتأسيساً على ما سبق ، يمكن القول بأن إلمام المراجع الخارجي بخصائص منشأة العميل محل المراجعة سيدعم قدرته على كشف الغش والتلاعب ، مما يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحصول على قيمة مضافة ممثلة في الاطمئنان إلى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، خاصة بسبب غش الإدارة مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة ، وزيادة الثقة في سياسات وآليات الرقابة الداخلية ، فضلاً عن اطمئنان المتعاملين في سوق الأوراق المالية خاصة المستثمرين المحتملين في الأوراق المالية إلى كفاءة المراجع الخارجي .

ب- إسهام التخصص الصناعي للمراجع في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية Creative Accounting أو ما يطلق عليها " أساليب إدارة الربحية " التدخل المتعمد من قبل المديرين في نتائج التقارير المالية من أجل التلاعب في الأرباح المحاسبية المنشورة باستخدام المرونة الموجودة في السياسات أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو من خلال التقديرات المحاسبية لتضليل أصحاب المصالح عن الأداء المنخفض للشركة أو للتأثير على أسواق المال أو للوفاء ببعض الشروط التعاقدية " (رزق ، ٢٠١٧) . وبالتالي فهي ممارسات غير أخلاقية تهدف إلى تحسين صورة القوائم المالية لتحقيق أغراض معينة ، ولها آثاراً سلبية على تقييم الأداء المالي وقرارات المستخدمين .

وتتمثل أهم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية المتعددة والمتعارف عليها ، التحيز في التقديرات المحاسبية للتأثير على القوائم المالية ، التلاعب في توقيت العمليات للتأثير على الحسابات مثل توقيت الاعتراف بالإيراد أو تسجيل عمليات وهمية ، تأجيل المصروفات ، المغالاة في المخزون ، التلاعب في العمليات النقدية وغير النقدية ، عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة ، عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ، والتلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية (علي ، عبد الرحمن ، ٢٠١٣) .

ولا شك أن الحد من ممارسات الإدارة المتعلقة بإدارة الربحية لا يمكن تحقيقه إلا من خلال مراجع متخصص صناعياً حتى يكون لديه من الخبرة المهنية ما يمكنه من الإلمام بالأساليب الشائعة لإدارة الأرباح في مثل ذلك القطاع (الصغير ، ٢٠٠٨) .

ويرى الباحث أن المعرفة المتخصصة التي يملكها المراجع المتخصص بالأخطاء السائدة في الصناعة محل تخصصه ، ومدى تكرار هذه الأخطاء ، وكذلك إلمامه بأساليب المحاسبة الإبداعية شائعة الاستخدام في القطاع محل التخصص ، يجعله قادراً على الحد من ممارسات إدارة الربحية والتأكيد على السياسات المحاسبية الملائمة لظروف وطبيعة النشاط محل التخصص ، ومعقولية التقديرات المحاسبية المعتمدة بواسطة الإدارة .

وفي هذا السياق ، فقد أكدت العديد من الدراسات المحاسبية (Balsam, et al. 2003 ؛ Hegazy , et al., 2015 ؛ Fleming , et al. , 2014) على أن أهم العوامل التي تؤدي إلى تخفيض مستوى إدارة الأرباح للشركات هي مراجعة القوائم المالية من قبل مراجعين متخصصين ذوي خبرة في نفس القطاع الذي تنتمي إليه هذه الشركات ،

أي أن هناك علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي واحتمالات إتباع إدارة المنشأة لأساليب إدارة الربحية .

ج- إسهام التخصص الصناعي للمراجع في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر :

يشير مصطلح تخطيط عملية المراجعة إلى قيام المراجع بإعداد برنامج متكامل لأداء عملية المراجعة ، يقوم بإعداده بعد التعاقد مع العميل مباشرة ، ومن خلال خطاب التعاقد مع العميل . وتخطيط عملية المراجعة يتطلب من المراجع أن يتعرف على طبيعة نشاط العميل ، وتحديد حكم مبدئي بخصوص كل من الأهمية النسبية ودرجة كفاءة النظام المحاسبي ومدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة ، وكذلك تحديد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية واحتياجاتها من تلك المعلومات ، ومعرفة درجة المخاطرة بعملية المراجعة .

ولتخطيط عملية المراجعة انعكاسات على الجهد المبذول في أداء مهام المراجعة ، وانعكاسات أخرى على أداء تلك المهام بكفاءة أعلى ، ويختلف حجم هذه الانعكاسات باختلاف ظروف بيئة المراجعة ، مثل طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وحجمها ، كفاءة نظام الرقابة الداخلية بها ، حجم مكتب المراجعة ، درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة ، خبرة المراجع مع عميل المراجعة وفي التعامل مع منشآت مماثلة للمنشأة محل المراجعة ، درجة المخاطرة بعملية المراجعة .

ويساهم التخطيط الجيد لعملية المراجعة في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد لها ، وتخفيض مخاطر المراجعة ، والارتقاء بجودة عملية المراجعة ، وتخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة ، تخصيص المراجعين بين مهام المراجعة بشكل أفضل .

من ناحية أخرى ، يُعد مفهوم مخاطر المراجعة أحد أهم المفاهيم التي يجب على المراجع أن يأخذها في اعتباره عند التخطيط لأعمال المراجعة ، وجمع وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأيه المهني المحايد بشأن القوائم المالية للعميل (Carnahan , 2006) ، وأكد على ذلك كل من المعيار الأمريكي رقم ٤٧ (SAS No .47) ومعيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ (ISA No . 400) ، حيث أوضحا أن عملية المراجعة يجب أن يتم التخطيط لها على النحو الذي من شأنه أن يجعل مخاطر المراجعة عند أدنى مستوى يمكن قبوله .

وتتكون مخاطر المراجعة من كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

مخاطر المراجعة = المخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

وتجدر الإشارة إلى أن نوع الصناعة يؤثر بدرجة كبيرة في مخاطر المراجعة ، ومن هنا تظهر أهمية المراجع المتخصص صناعياً في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها . وهو الأمر الذي أكدته العديد من الدراسات المحاسبية (Moroney and Simnett , 2009 ؛ Hoelscher and Seavey , 2014 ؛ Winograd , et al., 2000 ؛ Low , 2004) ، حيث أشارت إلى التأثير الإيجابي لمعرفة المراجع بصناعة العميل على كل من تقديرات مخاطر المراجعة ، وقرارات تخطيط عملية المراجعة .

ويمكن توضيح دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقييم مخاطر المراجعة من خلال الآتي :

١- تقييم المخاطر الملازمة :

يعرف الخطر الملازم Inherent Risk بأنه مدى قابلية رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات للتحريف وقد يكون جوهري بمفرده أو إذا اجتمع مع تحريفات أخرى .

ويرتبط هذا الخطر بشكل كبير بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة ، مما يعني أن المراجع المتخصص صناعياً أكثر قدرة على تحديده من المراجع غير المتخصص ، حيث يتطلب هذا الخطر من المراجع استخدام حكمه المهني جيداً للوقوف على وتقييم العوامل المنشأة لهذا الخطر حتى يقوم بتعديل أدلة المراجعة (الصغير ، ٢٠٠٨) .

وقد أشارت دراسة (لبيب ، ٢٠٠٥) إلى انعكاس أثر التخصص الصناعي على قدرات المراجعين في مجال تقدير المخاطر الملازمة أو الحتمية لعمليات المراجعة ، وأن المراجعين المتخصصين أكثر خبرة في تقدير تلك المخاطر ويظهر ذلك في بنود محددة من بنود القوائم المالية وهي تلك البنود التي تمثل السمات الرئيسية لطبيعة النشاط أو صناعة العميل ، والتي يمكن للمراجع أن يلم بها من واقع خبرته المتخصصة في نوعية محددة من الأنشطة .

٢- تقييم مخاطر الرقابة :

يعرف خطر الرقابة Control Risk بأنه الخطر الناتج عن فشل نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات في الوقت المناسب ، والتي قد تكون جوهرية بمفردها أو مجتمعة مع غيرها (الصغير ، ٢٠٠٨) .

ولتقييم مخاطر الرقابة يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية ، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى ، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها ، وتبرز أهمية التخصص الصناعي للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام

حيث أنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ، ويكون لديه – من كثرة تكرار المراجعة في تلك الصناعة بصفة خاصة – صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في تلك الصناعة (متولي ، ٢٠٠٦) .

٣- تقييم مخاطر الاكتشاف :

يعرف خطر الاكتشاف Detection Risk بأنه إمكانية فشل إجراءات المراجعة أو خطر فشل المراجع ، غير المتعمد ، في اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية محل المراجعة ، وهو ما يعني إمكانية أن تؤدي إجراءات المراجعة إلى نتيجة مؤداها عدم وجود تحريفات جوهرية في تأكيدات الأرصدة أو العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا التحريف موجوداً بالفعل ويكون جوهرياً بمفرده أو إذا اجتمع مع تحريفات أخرى في تأكيدات أرصدة أو عمليات أخرى (الإبياري ، ٢٠٠٧) .

ويمكن للمراجع المتخصص صناعياً التحكم في مخاطر الاكتشاف بناء على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة (المقطري ، ٢٠١١) .

د- إسهام التخصص الصناعي للمراجع في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات :

يشير مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance بشكل عام إلى القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى . فمفهوم حوكمة الشركات يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة خاصة في النواحي المالية والمحاسبية المتعلقة بالشفافية والإفصاح وبما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والعاملين بالشركات وأصحاب المصالح وغيرهم ، وبالتالي تسعى الحوكمة إلى الحد من الفساد المالي والإداري ومنع التلاعب والتحريف والخداع ، وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال آليات لتحقيق إحكام الرقابة والسيطرة على كافة الشركات وتحقيق مصالح كافة الأطراف .

وتتمثل أهم خصائص الحوكمة فيما يلي (الطنملي ، ٢٠٠٧) :

- الانضباط .. بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح .
- الشفافية .. بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث .
- الاستقلالية .. بتلافي أي تأثير ناتج عن أية ضغوط .
- المساءلة .. بإمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية .
- المسئولية .. أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة .

- العدالة .. باحترام حقوق كل الأطراف ذوي المصلحة في الشركة .
- المسئولية الاجتماعية .. بالنظر للشركة في المجتمع على أنها مواطن جيد ذو سمعة طيبة .

وتظهر أهمية الحوكمة في الآتي (ندا ، ٢٠٠٨ ؛ الصغير ، ٢٠٠٨) :

- مواجهة الفساد الداخلي في الشركات والقضاء على الانحرافات وعدم السماح بتكرارها .
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية للمراجعين الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تمكنهم من إنجاز مهامهم بالشكل المطلوب .
- زيادة عنصري الثقة والمصداقية في النظام المحاسبي والمالي للشركات .
- زيادة عنصر الشفافية وعدم وجود أي مناطق غير واضحة تخفي وراءها أية مخاطر.
- القضاء على أي تحيز إلى فئة من الفئات أو طرف من الأطراف أو إلى مصالح مجموعة معينة دون الآخرين .

ويرى الباحث أن أهمية الحوكمة تنبع من تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة ، حماية حقوق المساهمين ، تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنشأة وتدعيم موقفها التنافسي في أسواق المال ، زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية وخفض فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، مساعدة الشركات وكذلك الاقتصاد في تشجيع تدفق الأموال وجذب المزيد من الاستثمارات ، إدارة وتخفيض المخاطر التي تواجه الشركات ، والحد من الفساد المالي والإداري .

وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام ١٩٩٩ بإصدار مجموعة من المبادئ التي تساعد على تطبيق نظام حوكمة الشركات ، وذلك لمساعدة الدول الأعضاء بالمنظمة على تطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات ، إلا أنها قامت في عام ٢٠٠٤ بتحديث وتطوير هذه المبادئ لتشمل ست مبادئ أساسية وهي : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ، المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية ، المعاملة المتكافئة للمساهمين ، دور أصحاب المصالح ، الإفصاح والشفافية ، مسئوليات مجلس الإدارة (OECD,2004) .

وتجدر الإشارة إلى أن عدم التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة قد أدى إلى إتاحة الفرصة لإدارات بعض الشركات لممارسة الغش والفساد المالي ، مما ترتب عليه انهيار وإفلاس العديد من الشركات . فقد أشارت دراسة (Loknan , 2015) إلى أن أسباب غش القوائم المالية قد يرجع إلى ضعف هيكل الرقابة الداخلية ، أو وجود نظام للحوكمة أقل كفاءة ، أو نتيجة لضعف جودة المراجعة . وهذا يبرز أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في

تفعيل حوكمة الشركات ، وذلك لأن المراجع المتخصص له دوراً هاماً في إضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من خلال اكتشافه للغش والأخطاء أو التلاعب في تلك القوائم ، وهو الأمر الذي ينتج عنه زيادة جودة عملية المراجعة ، وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية ، وتخفيف حدة التعارض بين مصالح الإدارة والملاك ، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات .

ويمكن بيان مدى مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات كالتالي :

- **المبدأ الأول : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :**

يُعد هذا المبدأ هو الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى ، ويتناول تشجيع وضع إطار لحوكمة الشركات بما يتفق مع أحكام القوانين السائدة ويضمن شفافية وكفاءة الأسواق، مع تحديد وتوزيع واضح للمسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وبما يؤثر إيجابياً على الأداء الاقتصادي الشامل .

ويرى الباحث أن المراجع الخارجي يُعد من أكثر الآليات الفعالة لحوكمة الشركات لما يتمتع به من خصائص تجعله في وضع يمكنه من التأكد والفحص والمراجعة لأعمال الشركات من ناحية ، وتوفير المصداقية وبث الثقة في التقارير المالية التي تعدها الشركات وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية وكذلك القوانين واللوائح التي تنظم العمل المحاسبي من خلال التقرير الذي يقدمه وذلك من ناحية أخرى .

والمراجع المتخصص له دوراً هاماً في تحقيق شفافية وكفاءة الأسواق ، حيث لا توجد شفافية بدون سياسة واضحة للإفصاح أو في ظل إفصاح جزئي أو إفصاح يحيط به علامات استفهام كثيرة ويخفي أكثر مما يعلن ، وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة (Gramling and Stone , 2001) على أن التخصص الصناعي للمراجع يعمل على زيادة الثقة في القوائم المالية وزيادة مستوى جودة الإفصاح والشفافية . فالتخصص الصناعي للمراجع مهماً في تفعيل إطار الحوكمة لأن التخصص يرتبط إيجابياً مع جودة التقارير المالية ، أي يؤدي التخصص إلى تقارير مالية عالية الجودة ، وبالتالي يساعد على تخفيض خطر المعلومات لدى متخذي القرارات مما يرفع من مستوى الشفافية (توفيق ، ٢٠١٥) .

يضاف لما سبق ، أن إلمام المراجع الخارجي بخصائص منشأة العميل محل المراجعة سيدعم قدرته على كشف الغش والتلاعب ، مما يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحصول على قيمة مضافة ممثلة في الاطمئنان إلى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية

خاصة بسبب غش الإدارة مما يحقق اطمئنان المتعاملين في سوق الأوراق المالية خاصة المستثمرين المحتملين في الأوراق المالية والمقرضين إلى كفاءة المراجع ، وهذا ما تصبو إليه عملية الحوكمة .

- **المبدأ الثاني : المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية :**

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين ، وأن يسهل ممارسة حقوقهم والممثلة في التصويت في اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين ، وانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة ، والحصول على نصيبهم من الأرباح ، مراجعة القوائم المالية ، والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في التوقيت المناسب وبصفة منتظمة .

ولاشك أن حماية حقوق المساهمين وتوفير المعلومات لهم في الوقت المناسب وبصفة منتظمة وضمان حصولهم على الأرباح واتخاذهم القرارات المختلفة ، إنما يعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات الموجودة والمفصح عنها في القوائم المالية ، وبالتالي فهم بحاجة إلى الارتقاء بمستوى الجودة والثقة بهذه المعلومات إلى درجة عالية ، وهذا يعزز الاتجاه إلى اختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل به الشركة ، إذ يساعد المراجعون الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام .

وفي هذا السياق ، فقد أكد معهد المراجعين الداخليين على أن دور المراجعة الخارجية يعزز مسئوليات الحوكمة في الإشراف Oversight ، التبصر Insight ، والحكمة Foresight ، وينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل ما هو مطلوب منها ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد المالي والإداري ، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات ، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات ، العمليات والنتائج ، وأخيراً تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة ، ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المراجعون وبصفة خاصة المتخصصون المراجعة المالية ، مراجعة الأداء ، التحقق والخدمات الاستشارية (الجرف ، ٢٠١٧) .

ويرى (توفيق ، ٢٠١٥) أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يُعد من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في حماية حقوق المساهمين من خلال بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً .

ويرى الباحث – بالإضافة لما سبق – أن المراجع المتخصص صناعياً يمكن أن يساهم في حماية حقوق المساهمين من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، تحسين تقييم مخاطر المراجعة ، وتحسين جودة التقارير المالية ، حيث أشارت دراسة (Stein and Cadman , 2007) إلى وجود علاقة طردية بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية .

- **المبدأ الثالث : المعاملة المتكافئة أو المتساوية للمساهمين :**

ينطوي هذا المبدأ على ضرورة أن يتضمن إطار الحوكمة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ، بما في ذلك صغار المساهمين والمساهمين الأجانب ، وأن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم ، علاوة على أنه يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية .

وتؤدي المراجعة دوراً بارزاً في هذا المجال (حوكمي – قانوني وتنظيمي) من خلال إضافة قيمة للمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ، فالمراجع الخارجي المتخصص صناعياً عندما يشهد أو يصادق للمستخدمين على أن التقارير المالية عرضت بشكل عادل وصادق ، فإن ذلك من شأنه أن يرفع من مستوى الشفافية وقيمة المعلومات التي تم توصيلها للمساهمين بما يساهم في تخفيض خطر المعلومات لدى متخذي القرارات ممثلاً في أصحاب المصالح في الشركة (توفيق ، ٢٠١٥) . هذا بالإضافة إلى الحد من مشاكل الوكالة الناتجة عن التعارض الفعلي أو المحتمل في المصالح بين الإدارة بصفتها المسئولة عن إعداد القوائم المالية وبين مستخدمي تلك القوائم (الصغير ، ٢٠٠٨) .

وفي ضوء ما سبق ، يمكن القول بأن المراجع المتخصص صناعياً له دوراً هاماً في تفعيل مبدأ المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ، وذلك من خلال قيامه بإضفاء صفة المصداقية على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، مما يترتب عليه تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة ، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات ، ومواجهة مشاكل الانحراف الأخلاقي بالشركة .

- **المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :**

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يتضمن إطار الحوكمة على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح من دائنين ومقرضين وموظفين كما يحددها القانون ، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة ، وذلك من خلال تأكيد احترام حقوقهم

ومشاركتهم في عملية الحوكمة بحيث تتاح لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك .

وتجدر الإشارة إلى أن مصالح هؤلاء الأطراف قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان ، وهذا التعارض في المصالح يتطلب جهة مستقلة ومحايدة تطمئن هذه الأطراف على صحة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وعدم وجود تحريفات أو تلاعب بها ، ومن هنا يبرز دور المراجع المتخصص صناعياً في إضفاء المصداقية على تلك المعلومات مما يرفع من مستوى الشفافية ويساهم في تخفيف حدة التعارض في المصالح . فالتخصص الصناعي للمراجع يلعب دوراً هاماً في تحسين قدرة المراجع في مواجهة التحريفات والحيلولة دون إصدار تقارير مالية مضللة لضمان أن أصحاب المصالح يحصلون على تقارير مالية ذات جودة عالية ، وبما يؤدي إلى زيادة ثقة أصحاب المصالح برأي المراجع ويزيد من كفاءة أسواق رأس المال .

كما أن قيام المراجع بتحذير أصحاب المصالح في الشركة بشكل مبكر من احتمالات الفشل وعدم قدرة الشركة على الاستمرار يُعد أمراً جوهرياً ، فالأصل أن قواعد الحوكمة تصاغ وتطبق على شركات الأصل فيها أنها مستمرة والاستثناء هو عدم الاستمرار ، ولذلك فقيام المراجع بمهمة تقدير احتمالات الشك في استمرار الشركة يعتبر مطلباً جوهرياً وهاماً يتفق ومضمون عملية الحوكمة ، وحتى يستطيع المراجع القيام بهذه المهمة فإن ذلك يتطلب منه الفهم العميق لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة ، وبالتالي يمكن القول أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي سوف يفعل هذه المهمة ، حيث يساعد التخصص الصناعي للمراجع على التقدير الجيد للمخاطر المتعلقة باحتمالات العسر أو الفشل المالي واحتمالات التعرض إلى مشاكل السيولة والإفلاس ، كما يساعد التخصص على تقييم التدفقات النقدية المتوقعة ومقارنتها بالتدفقات السائدة على مستوى الصناعة وبالتالي الحكم على موقف السيولة المستقبلية (الصغير ، ٢٠٠٨) ، وهو الأمر الذي أيدته دراسة (Krishnan , 2003) حيث أشارت إلى أن المعرفة المكتسبة للمراجع من القطاع محل التخصص تعزز من كفاءته في إدراكه للمخاطر الخارجية التي من الممكن أن تعوق العميل عن تحقيق أهدافه الإستراتيجية ، والحكم على مدى ملائمة الاستراتيجيات في مواجهة الضغوط الخارجية للقطاع من تطورات تكنولوجية وغيرها .

- **المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية :**

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يتضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح الدقيق في التوقيت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة ، وذلك فيما يتعلق بمركزها

المـالي والأداء المـالي وحقـوق الملكيـة وهياكـل وسياسـات الحوكمـة ، كمـا يجـب إعـداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير الإفصاح المالي وغير المالي والتي تتسم بمستوى عال من الجودة ، وإجراء المراجعة السنوية من قبل مراجع مستقل وكفء ومؤهل .

ويرى الباحث أن الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية يُعد أحد المبادئ والأركان الأساسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات ، لأن القصور في تنفيذ متطلبات الإفصاح والشفافية يجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مضللة ، وهو الأمر الذي ينعكس سلباً على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات ، ويؤدي إلى إفلاس الشركات وانهيار الأسواق المالية . وقد أكد العديد من المحللين الماليين على أن عدم الإفصاح عن السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة من شأنه أن يؤدي إلى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية ويساهم في انتشار الفساد المالي (توفيق ، ٢٠١٥) .

ويؤدي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً هاماً في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية ، فقد أكدت دراسة (لبيب ، ٢٠٠٥) على أن التخصص الصناعي للمراجع يساعد الشركات في تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة ، حيث أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة الإفصاح في القوائم المالية . كما أن مكاتب المراجعة المتخصصة تملك من الخبرة والمعرفة ما يمكنها من تطوير استراتيجيات إفصاح خاصة بكل قطاع من القطاعات ، فعلى سبيل المثال تقوم شركة Price Waterhouse Coopers (PWC) والتي تُعد من أكبر شركات أو مكاتب المراجعة في العالم ، بتزويد عملائها بتقديرات سنوية عن أهم قضايا الإفصاح التي تهم المحللين والمستثمرين للقطاع محل التخصص ، والتي تتضمن التساؤلات الممكنة لأصحاب حقوق الملكية في اجتماعاتهم السنوية ، كما أن محللي القوائم المالية عند تصنيفهم للشركات من حيث جودة الإفصاح ، يصنفون الشركات ذات القوائم المالية المراجعة من قبل مكاتب مراجعة متخصصة في أعلى المراكز (Lin and Chiang , 2012 ؛ Dunn and Mayhew , 2004) . فالمراجع المتخصص صناعياً يكون لديه القدرة على الحكم على قيمة المعلومات المالية وغير المالية ومدى كفاية الإفصاح عنها من قبل الإدارة ، وكذلك التحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات ، مما يترتب عليه حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة ، وزيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال وتحقيق كفاءتها .

- **المبدأ السادس : مسئوليات مجلس الإدارة :**

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية والاستراتيجيات المطلوبة لتوجيه الشركات ، وأن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ، وأن يتضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين ، وينطوي هذا المبدأ على وجوب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات ، وتحقيق مصالح الشركة والمساهمين ، وتوفير بيئة رقابة فعالة ، وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، مع الالتزام بتشكيل لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين .

ولا شك أن المراجع الخارجي يؤدي دوراً هاماً في تحسين نوعية القوائم المالية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك القوائم ، وليس مقبوليتها فقط ، ومع زيادة التركيز على دور مجالس الإدارة ، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه ، يرى (Abbot ,et al., 2000) أن لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تطلب مراجعة ذات جودة عالية ، وبالتالي ستلجأ إلى اختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة .

فقد أظهرت دراسة (Adams , et al., 2010) أن الجودة العالية لمجلس الإدارة هي أكثر فعالية في تقييد ممارسات إدارة الأرباح عند تعيين مجلس الإدارة لمراجعين متخصصين ، على أساس أن المراجع المتخصص صناعياً يمكن أن يقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية للعملاء ، كما يمكنه مساعدة المديرين في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بشكل فعال ، وهو الأمر الذي يدفع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لاختيار مراجعين متخصصين صناعياً .

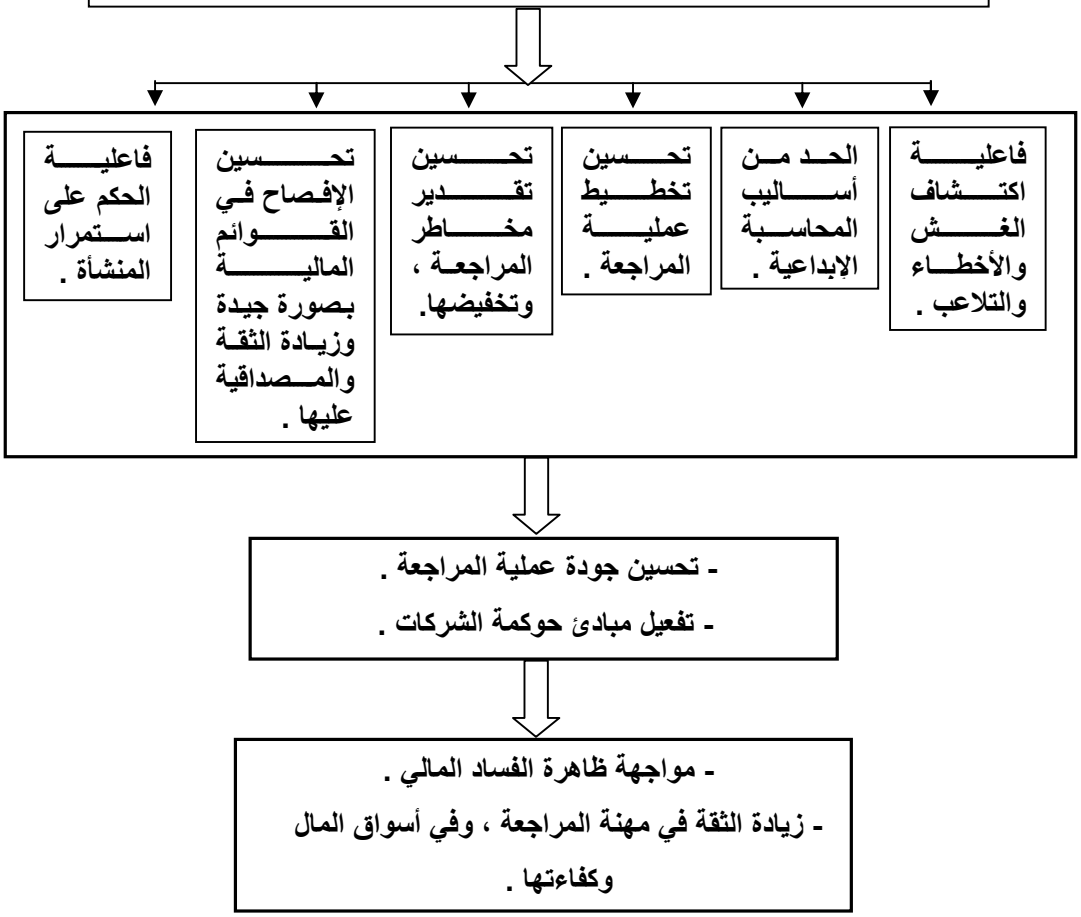
كما بينت دراسة (Sun and Lui , 2013) أن ممارسات إدارة الأرباح ترتبط سلبياً مع استقلال مجلس الإدارة للشركات التي يراجعها مراجعين متخصصين مقابل الشركات التي تراجع من مراجعين غير متخصصين ، وهذا يتفق مع فكرة أن هناك علاقة تكاملية بين التخصص الصناعي للمراجع ومجلس الإدارة ، كما أوضحت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً يمكن أن يحسن من فعالية مجلس الإدارة في تقييد إدارة الأرباح .

وفي ضوء ما سبق ، يمكن القول بأن التكامل بين التخصص الصناعي للمراجع والتشكيل الجيد لمجلس الإدارة يساهم في زيادة جودة عملية المراجعة ، من خلال الحد من غش الإدارة وتقييد ممارسات إدارة الأرباح ، مما يؤدي إلى تحقيق مصالح الشركة والمساهمين

وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، والرقابة والمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة .

ويلخص الباحث من خلال الشكل التالي دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي :

الشكل رقم (١) : دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي



المصدر : الباحث

القسم الخامس
الدراســـة الميدانيــة

استكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث ، ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية ، فإنه من الضروري التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية وإختبار فروض البحث والتي تم تحديدها في بداية البحث ، بهدف التعرف على ما يمكن أن تحققه إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من منع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي في منظمات الأعمال .

أولاً : أسلوب الدراسة الميدانية :

اعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على استخدام قائمة الاستقصاء بشكل رئيسي وذلك كما موضح بالملحق رقم (١) ، حيث احتوت القائمة على مجموعة من العبارات والاستفسارات والتساؤلات والتي تؤدي الإجابة عليها إلى توفير البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث ، ولذا تعكس محتويات القائمة المتغيرات التي تقوم عليها هذه الفروض ، وقد تم تقسيم القائمة إلى ثلاثة أسئلة بحيث تعكس عبارات أو فقرات السؤال الأول منها الفرض الأول للبحث ، وتعكس عبارات السؤال الثاني منها الفرض الثاني للبحث ، وهكذا عبارات السؤال الثالث ، وقد تم صياغة عبارات هذه الأسئلة بحيث تعكس جوانب مساهمة أو دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي ، والسابق تناولها في الجزء النظري للبحث .

ثانياً : مجتمع الدراسة واختيار العينة :

نظراً لصعوبة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة ، فقد اعتمد الباحث على سحب عينة تحكمية تبلغ (١٧٠) مفردة ، وتم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي :

١ – المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد بلغ حجم العينة (٦٠) مفردة .

٢ – أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية ، والمقيدة في سوق الأوراق المالية ، وقد بلغ حجم العينة (٥٠) مفردة .

٣ – المستثمرين في شركات المساهمة المصرية ، والمقيدة في سوق الأوراق المالية ، وقد بلغ حجم العينة (٦٠) مفردة .

ثالثاً : التوزيع النسبي لعينة الدراسة :

تتمثل إجمالي مفردات العينة في (١٧٠) مفردة ، والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة .

جدول رقم (١) : التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة .

فئات الدراسة	العدد	النسبة
المراجعين الخارجيين	٦٠	% ٣٥.٣
أعضاء لجان المراجعة	٥٠	% ٢٩.٤
المستثمرين	٦٠	% ٣٥.٣
الإجمالي	١٧٠	% ١٠٠

رابعاً : أسلوب تصميم قائمة الاستقصاء :

استخدم الباحث مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة A Five Point Likert Scale والذي يتدرج القياس فيها كما بالجدول التالي :

جدول رقم (٢) : درجات مقياس (ليكرت الخماسي) .

مستوى الموافقة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الدرجات	٥	٤	٣	٢	١

وذلك لتحويل الإجابات الوصفية إلى بيانات كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي المطلوب لاختبار فروض البحث ، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء عدد (٢٣) عبارة أو فقرة تتعلق بفروض البحث . كما يتم استخدام القيمة المعيارية لمقياس ليكرت وهي (٣) للحكم على قوة العلاقة الناتجة عن الوسط الحسابي لنتائج الاستقصاء ، وتحدد درجة الموافقة على المتغيرات أو العوامل محل الدراسة طبقاً لما هو وارد في الجدول التالي (Field , 2009) :

جدول رقم (٣) : نطاق تحديد الرأي للمتغيرات والعوامل محل الدراسة .

النطاق	من ١ حتى ١.٨	أكبر من ١.٨ حتى ٢.٦	أكبر من ٢.٦ حتى ٣.٤	أكبر من ٣.٤ حتى ٤.٢	أكبر من ٤.٢ حتى ٥
الرأي	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

خامساً : توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود :

قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة وذلك للتحقق من مدى ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية ، وفهم المستقصى منهم لمعنى ومضمون الأسئلة من

ناحية أخرى ، ثم تم توزيع (١٧٠) قائمة استقصاء من خلال البريد الإلكتروني والتسليم باليد ، ويوضح الجدول التالي عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة .

جدول رقم (٤) : قوائم الاستقصاء الموزعة والمجمعة والصالحة للتحليل الإحصائي.

مفردات العينة	القوائم الموزعة	القوائم المجمعة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة الإستجابة للاستمارات الصالحة للتحليل
المراجعين الخارجيين	٦٠	٤٨	٣	٤٥	٧٥ %
أعضاء لجان المراجعة	٥٠	٣٥	٤	٣١	٦٢ %
المستثمرين	٦٠	٤٢	٣	٣٩	٦٥ %
الإجمالي	١٧٠	١٢٥	١٠	١١٥	٦٨ %

من الجدول السابق يتبين أن عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الإحصائي (١١٥) قائمة منها (٤٥) قائمة للمراجعين الخارجيين ، (٣١) قائمة لأعضاء لجان المراجعة ، (٣٩) قائمة للمستثمرين ، واعتبر الباحث أن نسبة الإستجابة ٦٨ % هي نسبة جيدة في الاستقصاء تكفي لاستخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين .

كما يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة :

جدول رقم (٥) : التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة .

التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي			التوزيع التكراري والنسبي لمدة الخبرة		
المؤهل العلمي	التكرار	نسبة التكرار	مدة الخبرة	التكرار	نسبة التكرار
بكالوريوس	٧٥	٦٥ %	أقل من ٥ سنوات	١٦	١٤ %
دبلوم دراسات عليا	١٩	١٧ %	من ٥ سنوات حتى ١٠ سنوات	٢٨	٢٤ %
ماجستير	١٦	١٤ %	أكثر من ١٠ سنوات حتى ١٥ سنة	٣٧	٣٢ %
دكتوراه	٥	٤ %	أكثر من ١٥ سنة	٣٤	٣٠ %
أخرى	–	–			
الإجمالي	١١٥	١٠٠ %	الإجمالي	٩٥	١٠٠ %

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على إجاباتها ، نظراً لتنوع مؤهلاتها وتخصصاتها العملية ، وتمتعها بالخبرة المعقولة ، الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية تمثل مؤشرات مفيدة يمكن من خلالها اختبار فروض البحث .

سادساً : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

بعد مراجعة استمارات الاستقصاء ، تم ترميز البيانات ، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 22) ، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية :

١- الأساليب الإحصائية الاعتمادية Statistics Reliability :

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق ، وقد تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

٢- الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Reliability :

وهي الأساليب التي تعني بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة وتتمثل في الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري .

٣- اختبار كروسكال – ويلز Kruskal–Wallis Test :

ويستخدم هذا الاختبار لتحديد ما إذا كانت هناك فروق أو اختلافات معنوية (جوهرية) بين متوسطات إجابات فئات المجتمع الثلاثة إجمالاً على الأسئلة المتعلقة بالمتغيرات أو العوامل محل الدراسة أم لا .

سابعاً : اختبار الثبات والصدق الذاتي لأداة الدراسة :

- **الصدق الظاهري :** تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحكمين الأكاديميين ، وذلك للتأكد من الصدق والثبات الظاهري لمحتويات الاستقصاء ، وقام الباحث بالاسترشاد بتوجيهات المحكمين وأرائهم وتعديلاتهم لإجراء التعديلات المطلوبة .

- **الثبات الإحصائي :** تم اختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها ، ومدى اتساق المقياس المستخدم وثباته في جمع البيانات باستخدام Cranach's Alpha والذي يبين مدى وجود ارتباط بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة ، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد) ، وكلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات مرتفع ، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة :

جدول رقم (٦) : معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء .

السؤال	مضمون السؤال	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي *
الأول	مجالات مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح .	٩	٠.٨٨٨	٠.٩٤٢
الثاني	مجالات مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة ، وتخفيضها .	٥	٠.٨٢٣	٠.٩٠٧
الثالث	دور إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات .	٩	٠.٧٧٥	٠.٨٨
	الإجمالي	٢٣	٠.٨٩٣	٠.٩٤٥

*** تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات**

يتضح من الجدول (٦) أعلاه أن قيم معامل الثبات ومعامل الصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل الثبات Alpha ٠.٦ فأكثر يمكن قبوله ، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى . وقد تراوحت قيم معامل الثبات بين ٠.٧٧٥ و ٠.٨٨٨ أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠.٨٨ و ٠.٩٤٢ وعلى مستوى القائمة فإن معامل الثبات يساوي ٠.٨٩٣ ومعامل الصدق هو ٠.٩٤٥ وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج .

ثامناً : عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض :

يتم عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وذلك لاختبار مدى صحة فروض البحث ، وذلك كما يلي :

<u>نتائج اختبارات الفرض الأول</u>

" **تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح** " .

استهدف السؤال الأول اختبار الفرض الأول ، ويوضح الجدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٧) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الأول .

البيان / العبارات	نتائج الإحصاء الوصفي								نتائج اختبار Kruskal-Wallis		
	المراجعين الخارجيين		أعضاء لجان المراجعة		المستثمرين				مربع كاي	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.				df.	Sig.
زيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص .	4.11	.745	4.16	.688	4.21	.695			.322	2	.851
القدرة على التخطيط السليم والجيد لعملية المراجعة .	3.98	.621	3.97	.657	4.00	.649			.049	2	.976
زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً	4.04	.706	4.19	.703	4.13	.695			.869	2	.648
إدراك المراجع المتخصص بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة ، مما يمكنه من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات .	4.58	.621	4.32	.653	3.87	.615			.119	2	.942
إلمام المراجع بالأساليب الشائعة لإدارة الأرباح في مجال القطاع أو الصناعة محل التخصص .	3.91	.733	3.87	.763	4.33	.621			5.00	2	.082
الاستعانة بالأساليب الملائمة لتحديد واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الصناعة محل التخصص .	3.80	.757	3.71	.824	3.77	.742			.167	2	.920
تأكيد المراجع على سياسات المحاسبية الملائمة لظروف وطبيعة النشاط محل التخصص .	3.78	.765	3.61	.715	3.56	.754			.251	2	.882

تأكيد المراجع على معقولية التقديرات المحاسبية المعتمدة بواسطة الإدارة	3.69	.701	3.55	.723	3.69	.800	.994	2	.608
تدعيم استقلال المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية.	3.53	.694	3.48	.769	3.77	.742	.167	2	.920
المؤشر العام	3.94	.538	3.87	.489	3.92	.517			

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في الحد من الغش والأخطاء والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة **المراجعين الخارجيين** قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.94) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : إدراك المراجع المتخصص بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة مما يمكنه من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات ، زيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص ، زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.58) ، (4.11) ، (4.04) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين هي تدعيم استقلال المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ، وذلك بمتوسط حسابي (3.53) .

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة **أعضاء لجان المراجعة** قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.87) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : إدراك المراجع المتخصص بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة مما يمكنه من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية

فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات ، زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً ، زيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.32) ، (4.19) ، (4.16) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة أعضاء لجان المراجعة هي تدعيم استقلال المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ، وذلك بمتوسط حسابي (3.48) .

وبالنسبة لعينة **المستثمرين** يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.92) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : إلمام المراجع بالأساليب الشائعة لإدارة الأرباح في مجال القطاع أو الصناعة محل التخصص ، زيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص ، زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.33) ، (4.21) ، (4.13) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المستثمرين هي تأكيد المراجع على السياسات المحاسبية الملائمة لظروف وطبيعة النشاط محل التخصص ، وذلك بمتوسط حسابي (3.56) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار Kruskal-Wallis Test حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، مما يدل على **صحة الفرض الأول " تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح "** .

<u>نتائج اختبارات الفرض الثاني</u>

" تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها " .

استهدف السؤال الثاني اختبار الفرض الثاني ، ويوضح الجدول رقم (٨) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٨) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثاني .

البيان / العبارات	نتائج الإحصاء الوصفي						نتائج اختبار Kruskal-Wallis		
	المراجعين الخارجيين		أعضاء لجان المراجعة		المستثمرين		مربع كاي	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.			
تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة ، مما يترتب عليه تخفيض مخاطر المراجعة .	4.02	.917	4.10	.908	3.97	.843	.509	2	.775
تخفيض المخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة .	4.22	.704	4.03	.657	4.15	.779	1.430	2	.489
تحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها ، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة .	4.53	.588	4.39	.761	4.46	.600	.355	2	.837
تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ، ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ، ودرجة التأثير في تفسير النتائج .	4.47	.661	4.52	.677	4.38	.673	.472	2	.790
تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الرقابة من خلال دقة اختبارات الالتزام ، والحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، ومعرفة أمكان تكرار الأخطاء .	4.29	.815	4.19	.910	4.15	.875	.505	2	.777
المؤشر العام	4.31	.593	4.25	.550	4.22	.598			

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في تحسين

تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة **المراجعين الخارجيين** قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.31) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة ، وتحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ودرجة التأثير في تفسير النتائج ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.53) ، (4.47) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين هي تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة مما يترتب عليه تخفيض مخاطر المراجعة ، وذلك بمتوسط حسابي (4.02) .

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة **أعضاء لجان المراجعة** قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.25) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ودرجة التأثير في تفسير النتائج ، وتحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.52) ، (4.39) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة أعضاء لجان المراجعة هي تخفيض المخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة ، وذلك بمتوسط حسابي (4.03) .

وبالنسبة لعينة **المستثمرين** يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير علي مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، وذلك بمتوسط حسابي قدره

(4.22) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة ، وتحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ودرجة التأثير في تفسير النتائج ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.46) ، (4.38) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين هي تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة مما يترتب عليه تخفيض مخاطر المراجعة ، وذلك بمتوسط حسابي (3.97) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار Kruskal-Wallis Test حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، مما يدل على **صحة الفرض الثاني " تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها "** .

نتائج اختبارات الفرض الثالث

" يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات " .

استهدف السؤال الثالث اختبار الفرض الثالث ، ويوضح الجدول رقم (٩) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٩) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثالث .

البيان / العبارات	نتائج الإحصاء الوصفي						نتائج اختبار Kruskal-Wallis		
	المراجعين الخارجيين		أعضاء لجان المراجعة		المستثمرين		مربع كاي	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.			
القدرة على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية	3.96	.796	3.97	.706	3.97	.811	.021	2	.989
التخطيط السليم لعملية المراجعة ، وتحسين تقدير مخاطر المراجعة	3.76	.712	3.71	.693	3.77	.742	.225	2	.894

القدرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتحريفات وممارسات إدارة الأرباح من خلال إلمام المراجع المتخصص بمخاطر النشاط .	3.49	.626	3.45	.723	3.44	.680	.194	2	.907
المساهمة في تفعيل إطار حوكمة الشركات ، وذلك بزيادة الثقة في القوائم المالية ومستوى جودة الإفصاح والشفافية ، وتخفيض مخاطر المراجعة .	3.47	.548	3.65	.608	3.49	.601	1.90	2	.387
تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة ، من خلال تحسين نوعية القوائم المالية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، وتحسين فعالية مجلس الإدارة في تقييد ممارسات إدارة الأرباح ، وبالتالي تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.	3.36	.529	3.32	.599	3.46	.600	1.03	2	.596
تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين ، من خلال رفع مستوى الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها للمساهمين ، وتخفيف حدة التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة ، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات	4.02	.753	4.10	.790	4.10	.754	.301	2	.860
تحقيق الإفصاح والشفافية ، وذلك بتحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة ، والحكم على مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من جانب الإدارة ، والتحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات .	4.58	.499	4.42	.672	4.41	.694	1.17	2	.557

المحافظة على حقوق المساهمين ، وذلك من خلال بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، ومواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة ، وتحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب	4.49	.626	4.23	.762	4.41	.677	2.29	2	.317
المحافظة على حقوق أصحاب المصالح من خلال إضفاء المصداقية على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبالتالي رفع مستوى الشفافية ، وتخفيف حدة التعارض في المصالح ، وضمان حصولهم على تقارير مالية عالية الجودة ، وتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها مستقبلاً .	4.42	.657	4.16	.688	4.38	.747	3.32	2	.189
المؤشر العام	3.95	.402	3.89	.404	3.94	.415			

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على أن هناك تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٩) أن اتجاهات مفردات كل من عينة **المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة** قد أظهروا اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي وجود تأثير إيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.95) ، (3.89) على الترتيب ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تحقيق الإفصاح والشفافية وذلك بتحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة والحكم على مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من جانب الإدارة والتحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات ، المحافظة على حقوق المساهمين وذلك من خلال بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

ومواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة ، المحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٩) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة كل من عينة المراجعين وأعضاء لجان المراجعة هي تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة من خلال تحسين نوعية القوائم المالية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة .

وبالنسبة لعينة **المستثمرين** يتضح من الجدول رقم (٩) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي وجود تأثير إيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.94) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : المحافظة على حقوق المساهمين وذلك من خلال بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة ، تحقيق الإفصاح والشفافية وذلك بتحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة والحكم على مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من جانب الإدارة والتحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات ، المحافظة على حقوق أصحاب المصالح ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.41)، (4.41) ، (4.38) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٩) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المستثمرين هي القدرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتحريفات وممارسات إدارة الأرباح من خلال إلمام المراجع المتخصص بمخاطر النشاط ، وذلك بمتوسط حسابي (3.44) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار Kruskal–Wallis Test حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول التأثير الإيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، مما يدل على **صحة الفرض الثالث" يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات** " .

القسم السادس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً : نتائج البحث :

من أهم النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي :

١- الفساد مفهوم أعم وأشمل من مفهوم الغش ، أي أن الغش هو أحد أدوات الفساد ، ويشتركان في أن كلاً منهما يهدف إلى تحقيق مصالح شخصية تتعلق بتفضيل المصلحة الخاصة على المصلحة العامة ، ولكن الفساد يشمل ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية كثيرة منها الغش (اختلاس الأصول – تزييف القوائم المالية) ، السرقة ، الرشاوى ، الإكراميات ، غسيل الأموال ، استغلال التعارض في المصالح .

٢- تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وذلك بسبب المعرفة الجيدة للمراجع المتخصص لطبيعة أعمال منشاة العميل ، وإدراك المراجعون المتخصصون بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة مما يمكنهم من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية ، وزيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص ، وزيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً .

٣- تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، وذلك بتحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة ، وكذلك تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ودرجة التأثير في تفسير النتائج ، وأخيراً تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الرقابة من خلال دقة اختبارات الالتزام والحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء .

٤- يوجد تأثير إيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، وبالتالي الحد من ممارسات الفساد المالي ، حيث تسهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في تحقيق الإفصاح والشفافية وذلك بتحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة والحكم على مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من جانب الإدارة ، وفي المحافظة على حقوق المساهمين من خلال

بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة ، وفي المحافظة على حقوق أصحاب المصالح ، وفي تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال رفع الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها للمساهمين ، وفي تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة من خلال تحسين نوعية القوائم المالية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية .

٥- أثبتت نتائج التحليل الإحصائي وجود إتفاق بين آراء فئات عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين – أعضاء لجان المراجعة – المستثمرين) بشأن مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، مما يعني قبول الفرض البحثي الأول ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.94) وانحراف معياري (0.538) ، ومن وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.87) وانحراف معياري(0.489) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.92) وانحراف معياري (0.517) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .
- أثبت اختبار Kruskal–Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) .

٦- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين – أعضاء لجان المراجعة – المستثمرين) بشأن مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثاني ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.31) وانحراف معياري (0.593) ، ومن وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.25) وانحراف معياري(0.550) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.22) وانحراف معياري (0.598) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .
- أثبت اختبار Kruskal–Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) .

٧- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين – أعضاء لجان المراجعة – المستثمرين) حول التأثير الإيجابي

لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثالث ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.95) وانحراف معياري (0.402) ، ومن وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.89) وانحراف معياري(0.404) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.94) وانحراف معياري (0.415) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .
- أثبت اختبار Kruskal–Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) .

ثانياً : توصيات البحث :

وفقاً لما انتهى إليه البحث من نتائج ، وفي حدود مشكلته وأهدافه يوصي الباحث بما يلي:

١- ضرورة إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي في ضوء إستراتيجية التخصص الصناعي ، وكذا في القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات المنظمة لمهنة المراجعة وتعديلها ليتم معالجة القصور والخلل فيها ولتكون أكثر فعالية في مواجهة الفساد المالي .

٢- العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب المراجعة المحلية ، وذلك لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية ، التي تمكنها من توفير مقومات التخصص في القطاعات المختلفة بالبورصة المصرية ، مما يزيد من حصتها السوقية وقدرتها على المنافسة ، خاصة في ظل سيطرة مكاتب المراجعة العالمية المتخصصة على مراجعة معظم شركات المساهمة في كافة قطاعات البورصة .

٣- العمل على رفع الوعي لدى الجهات الرقابية بأهمية ودور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الفساد المالي .

٤- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية ممثلة في وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بإعادة تنظيم المتطلبات والقواعد القانونية الواجب توافرها في مراقبي حسابات شركات المساهمة المدرجة بالبورصة ، وذلك وفقاً لإستراتيجية التخصص في قطاع أو أكثر ، بحيث يتم إلزام الشركات بضرورة الاستعانة بمراجع متخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة ، مع ضرورة أن يشتمل السجل الذي تحتفظ به الوحدة على مكاتب

المراجعة المعتمدة والقطاعات التي يتخصص فيها كل مكتب والشركات المدرجة محل المراجعة في كافة قطاعات البورصة مع تحديث هذا السجل بصفة دورية .

٥- قيام المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية لأعضائها ولمكاتب المراجعة في مجال التخصص الصناعي للمراجع ومزاياه ، وذلك بهدف الارتقاء بجودة الأداء المهني وتحسين مصداقية التقارير المالية وزيادة الثقة في مهنة المراجعة .

٦- إصدار معيار مراجعة دولي أو مصري يؤكد صراحة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، مما يسهم في زيادة فعالية عملية المراجعة وتحسين مصداقية التقارير المالية .

ثالثاً : التوجهات البحثية المستقبلية :

يوصي الباحث بضرورة استمرار الدراسات المستقبلية المرتبطة بهذا المجال والتي يمكن أن تكون تحت العناوين التالية :

١- أثر التكامل بين المراجعة القضائية وإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة ميدانية .

٢- أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الإفصاح المحاسبي للمنشآت محل المراجعة .

٣ – أثر التكامل بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ولجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة على الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة ميدانية .

٤- أثر التكامل بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة ميدانية .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية :

١- الإبياري ، د. هشام فاروق مصطفى ، (٢٠٠٨) ، " التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة في مصر – دراسة ميدانية " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ١ – ٦٢ .

٢- ----------، (٢٠٠٧) ، " تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة – نموذج مقترح " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٣٧ – ١٠٠.

٣- الجرف ، د. ياسر أحمد السيد محمد ، (٢٠١٧) ، " دور الآليات الرقابية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة – دراسة نظرية وميدانية " ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢ – ٥٥ .

٤- الديسطي ، د. محمد محمد عبد القادر ، الغندور ، د. مصطفى عطية السيد ، الأمير ، أحمد أحمد مصطفى ، (٢٠١١) ، " العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة : دراسة تطبيقية على قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ٣٠٩ – ٣٣٣ .

٥- الصغير ، د. محمد السيد محمد ، (٢٠٠٨) ، " دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات " ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الثاني ، ١٩١ – ٢٤٦ .

٦- الطنملي ، د. سهير ، (٢٠٠٧) ، " دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالجهاز المصرفي " ، مجلة المال والتجارة ، العدد ٤٥٥ ، ٤- ٢١ .

٧- المقطري ، معاذ طاهر صالح ، (٢٠١١) ، " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٧ ، العدد الرابع ، ٤٠٥ – ٤٣٤ .

٨- النعيمي ، عبد الواحد غازي ، وسعيد ، سوسن أحمد ، (٢٠١٤) ، " دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري " ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد ١٢ ، ٥٢٩ – ٥٤١ .

٩- توفيق ، د. عمر إقبال ، (٢٠١٥) ، " دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن " ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد ١٠٤ ، ٢٣٢ – ٢٥٢ .

١٠- دحدوح ، حسين ، (٢٠٠٦) ، " مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية** ، المجلد ٢٢، العدد١، ١٧٣-٢١٢.

١١ – رزق ، د. علاء أحمد إبراهيم ، (٢٠١٧) ، " مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على البيئة المصرية "، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ٥٠ – ١٤١ .

١٢- رشوان ، د. عبد الرحمن محمد سليمان ، (٢٠١٨) " دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني لمهنة المراجعة " ، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة ، العدد الثاني ، ٩ – ٣٩ .

١٣- زلط ، علاء عاشور عبدالله ، (٢٠١٣) ، "دور نظم معلومات المحاسبة القضائية في الحد من صور الفساد المالي في البيئة المصرية " ، **المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة** ، بعنوان تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، ٧ – ٨ إبريل .

١٤- سالم ، د. أحمد محمد كامل ، (٢٠١٠) ، " خدمة التقصي المالي القانوني في مصر : الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ١ – ٥٧ .

١٥- عابد ، د. علياء عبد اللطيف أحمد ، (٢٠١٣) ، " أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري " ، **مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي** ، جامعة الأزهر ، العدد الواحد والخمسون ، ١٢٥ – ١٧٨ .

١٦- عثمان ، وائل فاروق ، (٢٠١٥) " دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في اكتشاف الغش بالقوائم المالية ، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة** ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، الخرطوم .

١٧- علي ، د. صالح حامد محمد ، وعبد الرحمن ، د. عبد الرحمن عبدالله ،(٢٠١٣)، " دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الثاني ، ١٦٩ – ٢٠٧ .

١٨- عوض ، د. آمال محمد محمد ، (٢٠٠٦) ، " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول ، ١٧١ – ٢٣٧ .

١٩- غنيم ، د. محمود رجب يس ، (٢٠١٦) ، " محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي : دراسة ميدانية في البيئة السعودية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ١٩١ – ٢٥٦ .

٢٠- ---------- ، (٢٠١٤) ، " نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية " ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ١٣٧ – ٢٢٨ .

٢١- لبيب ، د. خالد محمد عبد المنعم ، (٢٠٠٥) ، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي – دراسة تطبيقية مقارنة " ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الثاني والأربعون ، العدد الأول .

٢٢- متولي ، د. أحمد زكي حسين ، (٢٠٠٦) ، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة : دراسة ميدانية – تطبيقية " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ،١٦٣ – ٢٤٦ .

٢٣- مراد ، كريفار ، وأمين ، د. بربري محمد ، (٢٠١٧) ، " دور وأهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة لحالة الجزائر " ، **مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا** ، العدد ١٧ ، ٥٣ – ٦٦ .

٢٤- منصور ، د. أشرف محمد إبراهيم ، (٢٠٠٧) ، " تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة – دراسة ميدانية " ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني .

٢٥- ندا ، د. رجب أحمد محمد ، (٢٠٠٨) ، " حوكمة الشركات ومدى أهمية دورها في مواجهة الفساد المالي رؤية محاسبية " ، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي ، جامعة الأزهر ، العدد السادس والثلاثون ، ٣٢١ – ٣٥٧ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

1- Abbott , L,J., Park , Y., Parker , S. (2000) , " The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud " , **Managerial Finance**, Vol. 26 , No. 11, pp.55-68,

2- Adams , R., Hermalin , B., Weisbach , M. (2010) , " The Role of Boards of Directors in Corporate Governance: A Conceptual Framework and Survey " , **Journal of Economic Literature** , Vol. 48, No. 1, pp. 58-107 .

3- Alareeni , B. (2019) , "The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis ", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 34 , Issue. 1 , pp.6-43 .

4- Ali , A., Sahdan , H., and Rasit (2008) ," Audit Specialization in Malaysia " , **International Journal of Business and Management** , Vol. 3, No. 3 , pp.91-99.

5-Ali ,S., Aulia , M. (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.

6- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)(2008) , " 2008 Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse " , Available at : **https://www.acfe.com/rttn-archive.aspx**

7- Balsam , S., Krishnan , J., Yang , J , S. (2003) , " Auditor Industry Specialization and Earnings Quality " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 22 , No. 2 , pp. 71-97.

8- Carcello , J., and Nagy , A.(2002), " Auditor Industry Specialization and Fraudulent Financial Reporting " , **Proceedings of the Deloitte & Touche / University of Kansas Symposium on Auditing Problems** , PP.1-32.

9- ---------- , (2004) " Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting " , **Managerial Auditing Journal** , Vol. 19 , Issue . 5, pp.651-668.

10- Carnahan , C , A. (2006) , " Business process modeling approaches in the context of process level audit risk assessment: An analysis and comparison " , **International Journal of Accounting Information Systems** , Vol.7, No.2 , pp.170-204.

11- Carson , E. (2009) , " Industry Specialization by Global Audit Firm Networks " , **The Accounting Review** , Vol.84, No .2 , pp. 355 – 382 .

12- Coulier , S., Jeny , A., Jiang , L. (2016) , " The Validity of Auditor Industry Specialization Measures " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 35, No. 1 , pp. 139-161.

13- Dunn , K., Mayhew , B.(2004) , " Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality " , **Review of Accounting Studies** , Vol.9 , No.1, pp.35-58.

14- Elshawarby , M. (2017) " Auditor's Professional Specialization Role in Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Audit-Firm Rotation on Audit Quality " , **Journal of Accounting & Marketing** , Vol.6, No.3 , pp. 1 – 9 .

15- Ferguson, A., Francis , J., Stokes ,D. (2003), " The Effects of Firm-Wide and Office-Level Industry Expertise on Audit Pricing " , **The Accounting Review** , Vol. 78, No. 2 , pp. 429-448 .

16- Fernando , G., Elder , R., Meguid , A. (2010) , "Audit quality attributes, client size and cost of equity capital", **Review of Accounting and Finance**, Vol. 9 Issue . 4 , pp.363-381.

17- Field , A . (2009) , " Discovering Statistics Using SPSS " , Third Edition , California , **SAGE Publications Ltd.**

18- Garcia-Blandon ,J., and Argiles-Bosch , J , M . (2017) , " Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain" , **International Journal of Auditing** , Vol . 22 , No.1, pp.98-108.

19- Gramling ,A , A., Stone , D , N. (2001) , " Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature " , **Journal of Accounting Literature** , Vol. 20, No. 1, pp. 1-29.

20- Habib , A., Bhuiyan , B. (2011) , " Audit firm industry specialization and the audit report lag " , **Journal of International Accounting Auditing and Taxation** , Vol. 20, pp. 32-44.

21- Hammersley , J., (2006) " Pattern Identification and Industry-Specialist Auditors " , ***The Accounting Review*** , Vol. 81, No. 2 , pp. 309-336

22- Havasi , R ., and Darabi , R. (2016) , " The Effect of Auditor's Industry Specialization on the Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange " , **Asian Social Science** , Vol. 12, No. 8, pp.92-103.

23- Hegazy , K., Hegazy , M. (2018) , " "Audit firms and industry specialization in an emerging economy: Are we witnessing changing environments or a dominant market?", **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 14 , Issue. 3, pp.338-362 .

24- Hegazy, M., Al Sabagh, A., Handy, R. (2015) , " The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work ", **Journal of Accounting and Finance**, Vol.15, No.4 , pp.143-164.

25-Hoelscher , J., Seavey , S. (2014) , " Auditor industry specialization and corporate risk-taking" , **Managerial Auditing Journal** , Vol. 29 , No.7 , pp.596-620.

26- Hogan , C ., Rezaee , Z ., Riley , R ., Velury , U. (2008), " Financial Statement Fraud: Insights from the Academic Literature " , **AUDITING: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 27, No. 2 , pp. 231-252.

27- Houck, M. M., Kranacher, M., Morris , B., Riley , R. A., Robertson , J. and Wells J. T. (2006) , " Forensic Accounting as an Investigative Tool , Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting " , **The CPA Journal** , Vol. 76, No. 8 , pp. 68-70.

28-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)(2009) . **International Standard on Auditing (ISA) 240**, " The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements" , Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009 .

29- Jorjani , M., Gerayeli , M. (2018) , " Auditor Tenure and Stock Price Volatility: The Moderating Role of Auditor Industry Specialization " , **Australasian Accounting, Business and Finance Journal** , Vol.12, No.1 , pp. 65 – 76 .

30- Khan , M, A., " Role Of Audit in Fighting Corruption (2006), " Paper Prepared For Ad Hoc Group Meeting " , pp.1-32 , Available at :

http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNP N025122.pdf

31- Kingsley , K , M . (2015), " Fraud and Corruption Practices in Public Sector: The Cameroon Experience " , **Research Journal of Finance and Accounting** , Vol.6, No.4 , pp. 203 – 210.

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

33- Lin ,S ., Chiang , H . (2012) , " Auditor's Industry Specialization and Disclosure Quality of IAS No. 39-Related Accounts " , **Journal of Applied Finance & Banking** ,Vol.2, No.2, pp.59-98.

34- Lokanan , M. (2015) , " Challenges to the fraud triangle: Questions on its usefulness " , **Accounting Forum** , Vol. 39, No. 3 , pp. 201-224.

35- Low , K , Y. (2004) , " The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions " , **The Accounting Review** , Vol. 79, No. 1 , pp. 201-219.

36- Meza , M. (2013) , " Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? " , **Journal of Accounting Research** , Vol.51, No.4 , pp. 779 – 817 .

37- Moroney , R., Simnett , R. (2009) , " Differences in Industry Specialist Knowledge and Business Risk Identification and Evaluation " , **Behavioral Research in Accounting** , Vol. 21 , No.2 , pp. 73-89.

38- Mukhlasin , M., and Catholic , A , J.(2018) , " **Auditor Tenure** and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting " , **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** , Vol . 22 , Issue . 5 , pp. 1-10.

39- Neal , T., Riley , R. (2004) , " Auditor Industry Specialist Research Design " , **AUDITING: A Journal of Practice & Theory** , Vol.23, No .2 , pp. 169 – 177 .

40- Omurgonulsen , M., and Omurgonulsen , U. (2009) , " Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector " , **Critical Perspectives on Accounting** , Vol. 20, No. 5 , pp. 651-673.

41-Organization for Economic Co - Operation and Development (OECD) (2004) , **Principles of Corporate Governance** , Available at : http://www.oecd.org.

42- Owhoso , V., Messier Jr , W., Lynch , J. (2002) , " Error Detection by Industry-Specialized Teams During Sequential Audit Review " , **Journal of Accounting Research** , Vol. 40, Issue. 3 , pp. 883-900 .

43- Phaiboon , R., Krittaya , S., Teerapron . (2011) , " The effect of audit specialization on audit quality: an empirical study of tax auditors in Thailand " , **Review of Business Research** , Vol. 11 , Issue. 4 , p . 52

44- Rezaee , Z . (2005) , " Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud " , **Critical Perspectives on Accounting** , Vol. 16, No. 3 , pp.277-298.

45- Reichelt , K., Wang , D. (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 .

46- Rivest , D ., and Lanoue , N. (2011) , " Thieves from within: Occupational fraud in Canada " , **Journal of Financial Crime** , Vol. 19, No. 1 , pp. 54-64.

47- Stein , M., Cadman , B. (2007) , " Industry Specialization and Auditor Quality in U.S. Markets " , **SSRN Electronic Journal** , pp.1-38.

48- Stein , S , E.(2019) , " Auditor Industry Specialization and Accounting Estimates: Evidence from Asset Impairments " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 38, No. 2 , pp. 207-234.

49- Sun , J., Liu , G. (2013) , " Auditor industry specialization, board governance, and earnings management " , **Managerial Auditing Journal** , Vol. 28, No. 1 , pp.45-64.

50- Tsegba , I, N., and Upaa , J . (2015) , " Consequences of Financial Statement Fraud: A Developing Country Perspective " , **International Journal of Business and Management** , Vol. 10, No. 8 , pp. 115 – 126 .

51- Thongchai , C., Ussahawanitchakit , P. (2015) , " Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand " , **The Business and Management Review**, Vol. 7, No . 1 , pp. 395 – 407 .

52- Verleyen , I., Beelde , I. (2011) , " International consistency of auditor specialization " , **International Journal of Auditing** , Vol. 15 , No. 3 , pp. 275-287.

53- Winograd , B, N., Gerson , J, S., Berlin , B , L. (2000) , " Audit Practices of PricewaterhouseCoopers (PwC) " , **Auditing A Journal of Practice** , Vol. 19 , No.2 , pp. 176-182.

ملحق البحث (١)

قائمة الاستقصاء

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي – دراسة نظرية وميدانية " ولإتمام البحث يحتاج الباحث إلى تعاونكم معه من خلال قراءة قائمة الاستقصاء بعناية ، والإجابة على الأسئلة الواردة بها بحيادية وموضوعية ، حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون أي تحيز ، لذا يأمل الباحث من سعادتكم منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضاً من وقتكم للإجابة عن الأسئلة الواردة بها .

والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة ، ويؤكد لكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجابتكم ستعامل بسرية تامة ، فضلاً على أن القائمة لا تشتمل على أي بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة .

الباحث

د. وائل حسين محمد محمود

أولاً : معلومات خاصة بالمستقصى منهم :

١- برجاء وضع علامة (√) تحت الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم :

مراجع خارجي	عضو لجنة مراجعة	مستثمر

٢- برجاء وضع علامة (√) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم :

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

٣- برجاء وضع علامة (√) تحت عدد سنوات خبرة سيادتكم :

أقل من ٥ سنوات	من ٥- ١٠ سنوات	أكثر من ١٠ حتى ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة

أولاً : معلومات خاصة بموضوع البحث :

السؤال الأول : فيما يلي مجالات مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح من خلال :	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
زيادة مستوى فهم المراجع لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية في المنشآت محل التخصص .					
القدرة على التخطيط السليم والجيد لعملية المراجعة .					
زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية ومواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً .					
إدراك المراجع المتخصص بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة ، مما يمكنه من القيام بإجراءات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات .					
إلمام المراجع بالأساليب الشائعة لإدارة الأرباح في مجال القطاع أو الصناعة محل التخصص .					
الاستعانة بالأساليب الملائمة لتحديد واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الصناعة محل التخصص .					
تأكيد المراجع على السياسات المحاسبية الملائمة لظروف وطبيعة النشاط محل التخصص .					
تأكيد المراجع على معقولية التقديرات المحاسبية المعتمدة بواسطة الإدارة .					
تدعيم استقلال المراجع وزيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية .					

السؤال الثاني : فيما يلي مجالات مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة ، وتخفيضها من خلال :	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة ، مما يترتب عليه تخفيض مخاطر المراجعة .					
تخفيض المخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة .					
تحسين كفاءة ودقة تقدير المخاطر الحتمية أو الملازمة من خلال معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها ، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة .					
تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة إجراءات الفحص التحليلي ، ومعرفة البنود المرتبطة بدقة ، ودرجة التأثير في تفسير النتائج .					
تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الرقابة من خلال دقة اختبارات الالتزام ، والحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، ومعرفة أمكان تكرار الأخطاء .					

السؤال الثالث : فيما يلي مجالات تأثير إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

يؤثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إيجابياً على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات من خلال :	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
القدرة على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية .					
التخطيط السليم لعملية المراجعة ، وتحسين تقدير مخاطر المراجعة .					
القدرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتحريفات وممارسات إدارة الأرباح من خلال إلمام المراجع المتخصص بمخاطر النشاط .					
المساهمة في تفعيل إطار حوكمة الشركات ، وذلك بزيادة الثقة في القوائم المالية ومستوى جودة الإفصاح والشفافية ، وتخفيض مخاطر المراجعة .					
تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة ، من خلال تحسين نوعية القوائم المالية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ، وتحسين فعالية مجلس الإدارة في تقييد ممارسات إدارة الأرباح ، وبالتالي تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.					
تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين ، من خلال رفع مستوى الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي يتم توصيلها للمساهمين ، وتخفيف حدة التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة ، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات.					
تحقيق الإفصاح والشفافية ، وذلك بتحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة ، والحكم على مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من جانب الإدارة ، والتحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات .					
المحافظة على حقوق المساهمين ، وذلك من خلال بذل العناية المهنية الواجبة والتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، ومواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة ، وتحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب .					
المحافظة على حقوق أصحاب المصالح من خلال إضفاء المصداقية على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبالتالي رفع مستوى الشفافية ، وتخفيف حدة التعارض في المصالح ، وضمان حصولهم على تقارير مالية عالية الجودة ، وتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها مستقبلاً .					