

## إستراتيجيات تطبيق ظاهرة التخصص الصناعي للمراجع فى ضوء متطلبات الحوكمة أميرة عارف مصطفى صالح

### ملخص البحث :

لقد أسفرت التغيرات و التطورات المستمرة فى بيئة الأعمال و ظهور مجموعة من المستجدات العالمية فى مجال الاقتصاد والعولمة والمعلوماتية إلى مدي أهمية تطبيق التخصص الصناعي فى مجال المراجعة الخارجية بهدف تقديم خدمات مراجعة علي مستوي عالي من الكفاءة وزيادة درجة الدقة و الجودة لعملية المراجعة الخارجية وزيادة ثقة المراجع الخارجي فى نفسه .

لذلك فقد توجه الإهتمام لدراسة التخصص الصناعي فى مجال المراجعة الخارجية لمواجهة الفساد المالي و الإداري فى بعض منشآت الأعمال ، ويتطلب تطبيق التخصص الصناعي للمراجع توافر مجموعة من الآليات التي تساعد علي هذا التطبيق و من أهمها تفعيل دور حوكمة الشركات التي تضمن أحكام الرقابة و السيطرة علي أداء الشركات .

## **Abstract:**

The changes and ongoing developments in the business environment and the appearance of the sets of global development in the field of the economy, globalization and information gives rise to the importance of the application of industrial specialization in the external auditing field. Accordingly, The industrial specialization application requires for the auditor the availability of a set of mechanisms that will help this application. The most important of which is activating the role of the governance of the corporations, that grants control provisions and controls the performance of companies.

## أولا: مشكلة البحث

لقد أسفرت معظم الدراسات النظرية و التطبيقية في السنوات الأخيرة علي مدي ضرورة الاهتمام بالتخصص الصناعي للمراجع في مجال المراجعة الخارجية ودوره في تعزيز مصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم وخاصة في ظل حالات الإفلاس والانهيارات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة لشركات عالمية لعدم قدرة المراجع غير المتخصص علي اكتشاف الأخطاء المحاسبية .

لذلك يمثل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي مدخلا مهما لتحسين الخدمات التي يقدمها المراجع و مدي تأثيره علي كفاءة قرارات و أحكام الأطراف التي تعتمد علي المعلومات المحاسبية التي خضعت لعملية المراجعة وتعظيم دور المراجع في الكشف عن جرائم الفساد المالي، ويتطلب ذلك وجود مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في شركات المراجعة مما يساعد علي زيادة الثقة في المراجع الخارجي من قبل الغير وزيادة ثقة المراجع بنفسه وكذلك ضمان مصداقية القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها وخاصة في ظل تطبيق نظام حوكمة الشركات .

مما سبق نجد انه بالإمكان تلخيص مشكلة البحث في الإجابة علي ما هي الآليات اللازمة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مكاتب المراجعة في ظل حوكمة الشركات .

## ثانيا : أهداف البحث :

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلي إقتراح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مكاتب المراجعة في ظل حوكمة الشركات وذلك من خلال :

- ١ . دراسة و تحليل مدي تأثير التخصص الصناعي علي جودة الأداء المهني و مدي درجة الثقة في التقارير المقدمة من المراجع المتخصص .
- ٢ . دراسة مدي تأثير حوكمة الشركات علي تطبيق التخصص الصناعي .
- ٣ . عرض مجموعة من الآليات المقترحة التي قد تؤثر علي تطبيق التخصص الصناعي.

٤. إجراء دراسة ميدانية لإختبار مدى صلاحية الآليات المقترحة من خلال تصميم قوائم استقصاء، يتم عرضها علي عينة من المراجعين في مكاتب المراجعة المصرية والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات للوصول من خلال النتائج إلي تقدير مدى أهمية تطبيق التخصص الصناعي وضرورة وجود مكاتب مراجعة متخصصة لأداء عملية المراجعة بالدقة والكفاءة المهنية المطلوبة ومدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات علي تحقيق أهداف تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجي .

### ثالثا: فروض البحث :

تتمثل فروض هذا البحث فيما يلي :

١. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة الأداء المهني .
٢. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية تطبيق آليات التخصص الصناعي وتطبيق حوكمة الشركات .
٣. لا يوجد إختلافات ذات دلالة معنوية بين فئات الدراسة حول تطبيق التخصص الصناعي وتضييق فجوة الجودة في مهنة المراجعة الخارجية فى ضوء آليات الحوكمة .

### رابعا : أهمية البحث :

نتيجة لزيادة حدة المنافسة و المتغيرات العالمية و ظهور المستجدات العالمية في ميادين العولمة و الاقتصاد قد اتجهت معظم شركات المراجعة إلي تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مهنية علي مستوي عالي من الكفاءة و الجودة .

و ذلك لضمان الثقة في المراجع الخارجي والتحقق من مصداقية القوائم المالية محل المراجعة و خاصة مع ظهور حوكمة الشركات التي تضمن تحقيق الرقابة السليمة و ضمان مصداقية العمليات المالية .

#### خامسا: الدراسات السابقة :

١- دراسة د. أحمد ذكي حسين ( ٢٠٠٦ ) :  
بعنوان : نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي  
للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة .  
هدفت هذه الدراسة إلي :

- ١ . تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة .
- ٢ . وضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة علي قياس دور  
إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة .
- ٣ . طرح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في  
مؤسسات المراجعة.
- ٤ . إجراء دراسة ميدانية تطبيقية لقياس وتحليل أهم المتغيرات المؤثرة علي  
إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة واختبار مدى  
صلاحية الآليات المقترحة لإرساءها .

وقد توصلت هذه الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها :

- ١ . توفير دليل ميداني وتطبيقي علي أهمية إستراتيجية التخصص الصناعي  
للمراجع ومحاولة العمل بها وتوضيح المزايا والفرص عند الإستعانة بها في  
مؤسسات المراجعة المصرية .
- ٢ . يوجد دور فعال لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع . وتأثيره  
علي تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء  
المراجع الخارجي ، وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية  
المراجعة .
- ٣ . تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في القضاء علي مخاطر  
الغش والإحتيال والترقي بعملية المراجعة إلي الجودة المطلوبة وتقضي علي  
فجوة التوقعات ، وتزود من درجة الإعتماد علي الخدمات التأكيدية .

٤. توجد مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية وأهمها زيادة التركيز السوقي، وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة التخصصية بالإضافة إلي تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات .

٢- دراسة د. محمد السيد محمد ( ٢٠٠٨ ) :

بعنوان : دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلي :

دراسة أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي علي تفعيل عمليات حوكمة الشركات، وذلك من خلال الأهداف الفرعية وتشمل :

١. دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي .

٢. دراسة تحليلية لآليات التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في إنجاح عملية حوكمة الشركات.

٣. الإختبار التطبيقي لمدى فاعلية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في إنجاح عملية الحوكمة.

توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج علي مستوي الدراسة النظرية والميدانية أهمها :

١. تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي إلي تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة.

٢. يؤدي المراجع الحسابات الخارجي بإعتباره أحد آليات عملية الحوكمة دوراً محورياً في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، كأحد مبادئ الحوكمة

من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإحتمالات وقوع الغش والتحرير في القوائم من خلال حكمه علي

مدى كفاءة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وقدرة المنشأة علي الإستمرار من عدمه.

٣. هناك إهتمام بدرجة معقولة من قبل المهتمين بالمنشأة . سواء المتعاملين مع سوق المال أو المراجعين الخارجيين . وكذلك مراجعي الجهاز

المركزي للمحاسبات بأهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات  
الخارجي.

٤. هناك إتفاق بين الفئات المهتمة بالمنشأة حول دور التخصص الصناعي  
لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عملية الحوكمة.

٣- دراسة د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي (٢٠١١):

بعنوان : أثر خبرة المراجع بصناعة العميل علي سوق الخدمات بخلاف  
المراجعة وجودة أدائها وإنعكاسات ذلك علي جودة المراجعة.  
هدفت هذه الدراسة إلي:

دراسة مدي تأثير خبرة المراجع بصناعة العميل علي خدمات المراجعة ،  
ولتحقيق هذا الهدف العام تعرضت الدراسة للأهداف الفرعية الآتية :

١. عرض ماهية التخصص الصناعي للمراجع بإعتباره من أهم مداخل  
التطوير في مهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة.

٢. هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة للأفراد  
العاملين بها وبين حجم الأعمال أو الخدمات بخلاف المراجعة المسندة  
إليها وزيادة هذه الخدمات خصوصا للمراجع المتخصص.

٣. أن المراجع المتخصص يستطيع السيطرة أو قيادة سوق الخدمات بخلاف  
المراجعة عن غير المتخصص.

٤. أن أداء الخدمات بخلاف المراجعة من قبل المراجع المتخصص يؤثر في  
سمعة شركة المراجعة ويعمل علي تقليل جودة تلك الخدمات. وتعمل  
كذلك علي تحسين جودة خدمات المراجعة عن غير المتخصصين .

٤- دراسة د. محمد كمال الدين عبد الرحمن (٢٠١٢) :

بعنوان : قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة  
المكانية علي التسعير في أسواق المراجعة الخارجية دراسة تجريبية.  
هدفت هذه الدراسة إلي :

١. معرفة تأثير خصائص شركات المراجعة. مثل حجم شركة المراجعة  
وخصائص الصناعة علي تسعير خدمات المراجعة المقدمة.

٢. تأثير البعد الجغرافي للحصة السوقية في الصناعة عن أقرب منافس

لشركة المراجعة الحالية بالنسبة لأقرب منافس لها في السوق.

وقد توصلت الدراسة للنتائج الآتية :

أن رسم المراجعة الذي تتقاضاه شركة المراجعة الحالية يزداد كلما زاد التوافق بين إستراتيجية التخصص التي تنتهجها شركة المراجعة وتفضيلات العميل لشركات المراجعة . و كلما زادت رسوم المراجعة التي تتقاضاها شركات المراجعة الحالية كلما زادت المسافة بين إستراتيجية التخصص في المراجعة التي يطبقها أقرب منافس لها.

٥ - دراسة low , k (٢٠٠٥) :

بعنوان : *"The Effects Industry Specialization on Audit risk*

*Assessments and Audit planning decisions"*

هدف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلي قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع علي درجة دقة تقديرات المخاطر الحتمية. ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية. وقد قامت بإختبار عدة فروض كما يلي:

- **الفرض الأول :** أن المراجعين المتخصصين صناعياً لديهم إدراك أعلى

لمخاطر المراجعة (إرتباط الخطر الأعلى) - إرتباط الخطر

الأقل) عن المراجعين غير المتخصصين .

- **الفرض الثاني :** المراجعين المتخصصين صناعياً يقوموا بعمل تغييرات في

الإجراءات أكثر من غير المتخصصين.

- **الفرض الثالث :** المراجعين المتخصصين صناعياً يقوموا بإجراء تغييرات في

العمل وتغييرات الوقت وهم أكثر حساسية لتقديرات خطر

المراجعة عن المراجعين غير المتخصصين.

- **الفرض الرابع :** الإدراك الجيد للمراجعين المتخصصين لإجراء التغييرات

لفريق العمل والوقت وبرنامج المراجعة النهائي والموازنة

النهائية للوقت أعلى من المراجعين غير المتخصصين.



وقد إستخدمت هذه الدراسة أسلوب المحاكاة علي عينة مكونة من ٩٨ مديراً من مديري المراجعة منهم ٣٦ مراجع متخصص في القطاع المعرف والباقي مراجعين متخصصين في قطاعات أخرى.

وقد توصلت إلي أن التخصص الصناعي للمراجع يعمل علي زيادة درجة دقة تقدير المراجع الخارجي المتخصص للمخاطر الحتمية من غير المتخصص.

كذلك إرتفاع جودة قرارات تخطيط المراجع الخارجي المتخصص عن غير المتخصص وإرتفاع قدرة المراجع المتخصص علي تطويع وتغيير وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة من غير المتخصص.

٦- دراسة (Law Rence , J, Susan, P & Gray (2006):

**بعنوان : Auditor Industry Specialization and Auditor**

**Reporting**

**هدفت الدراسة إلى ما يلي :**

التحقق من مدى تأثير التخصص الصناعي ،وتركيز السوق على جودة عملية المراجعة وكذلك أثر التخصص الصناعي للمراجع على خلق فرص الإستثمار حيث يترتب على وجود بدائل الإستثمار المساعدة على تحديد أن تكون الصناعة هدفاً لجذب المراجع .

**نتائج الدراسة :**

قامت الدراسة بإختبار إحدى عشر إختلاف لقياس التخصص الصناعي فى المكاتب الست الكبرى وذلك عن طريق عمل نموذج بين العلاقة بين التخصص الصناعي وتركز السوق وجودة المراجعة وتوصلت للنتائج الآتية :

- هناك علاقة سلبية بين النسبة المئوية لإستقلال مكاتب المراجعة وإحتمال الحصول على عينات من الشركات .أى أن إستقلال عملية المراجعة يخفض من تكاليف إصدار أى مراجع كفاء .
- إن التخصص الصناعي يؤدي إلى رفع جودة عملية المراجعة ويترتب عليه زيادة حصة السوق للمراجع المتخصص، وتخفيض تكلفة عملية المراجعة .

- التخصص الصناعي يزداد في الصناعات التي تتميز بتزايد فرص الإستثمار سواء كان هذا الإستثمار يفيد العملاء أو شركات المراجعة نفسها.

٧- دراسة Lisbeth Bruynseels, w, Robert Kneehole and marleen Will kens(2008):

**بعنوان : Do industry specialists and business risk Auditors :  
enhance Audit reporting accuracy?**

**أهداف الدراسة :**

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجعة، ومدى جودة المراجعة حيث أن التخصص الصناعي يحسن من دقة تقارير المراجعة وتقديم خدمة المراجعة لأعلى جودة ، وتقليل خطر الأعمال عن المراجع غير المتخصص .

وقد تم إجراء فحص لعينة من الشركات الأمريكية للصناعات التي أفلست خلال (١٩٩٨-٢٠٠١)

**وقد توصلت للنتائج الآتية :**

- أن التخصص الصناعي غير موجود مما أدى إلى فشل المراجعين في إبداء الرأي للشركات المفلسة. والتخطيط لزيادة التغذية في وقت قصير ، وقد وجدت أن السبب الأساسي لإنهيار هذه الشركة هي عدم دقة التقارير المقدمة من المراجعين غير المتخصصين، وعدم درايتهم الكافية بخطر الأعمال المتعلقة بالعمل والصناعة .
- أن هناك علاقة طردية بين التخصص الصناعي للمراجع ودقة تقارير المراجعة للوصول للقرارات الصحيحة للعملاء وأن الجودة العالية للمراجعة تنتج أكثر تكلفة. مما يدل على أن هناك علاقة طردية بين التخصص الصناعي وأتعب المراجعة .
- أن التخصص الصناعي يحقق جودة مراجعة أعلى بأتعب مراجعة أعلى، وفعالية إكتشاف أخطاء أعلى من المراجعين المتخصصين .

٨- دراسة Jerry sun and guopingliu ( 2013 ) :

**بعنوان : Auditor industry specialization, board governance, and earning management**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير تفاعل تخصص مراجع الحسابات وحوكمة مجلس الإدارة على إدارة الأرباح .

وتقوم هذه الدراسة ببحث ما إذا كان إستقلال مجلس الإدارة هو أكثر أو أقل فعالية في تقييد إدارة الأرباح للمنشآت التي يتم مراجعتها من خلال مراجعين متخصصين عن المنشآت التي يتم مراجعتها من خلال مراجعين غير متخصصين . وقد وجدت هذه الدراسة أن المراجع المتخصص يمتلك مزيدا من المعرفة المتخصصة في النشاط عن نظيره غير المتخصص. وان تخصص المراجع يعتبر مرتبطا إيجابيا مع جودة المحاسبة .

كما أن المراجع المتخصص يمكنه تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية للعملاء ويؤدي المراجع المتخصص دورا هاما في رصد عملية إعداد التقرير . وقد قامت بدراسة إذا كان هناك علاقة تكامل أو إحلال بين تخصص المراجع وحوكمة مجلس الإدارة ومدى تأثير التفاعل بين إستقلال مجلس الإدارة وتخصص المراجع على إدارة الأرباح .

وقد تم إجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من ١٨٥١٦ منشأة خلال الفترة من عام ١٩٩٦ إلى عام ٢٠١٠ لتحديد أثر تخصص مراجع الحسابات وحوكمة مجلس الإدارة على تقييد إدارة الأرباح ومدى تأثير حوكمة الشركات على جودة المحاسبة .

وقد توصلت الدراسة للنتائج الآتية :-

١. إن تخصص مراجع الحسابات يعزز فعالية حوكمة مجلس الإدارة في تقييد إدارة الأرباح حيث تكون إدارة الأرباح مرتبطة أكثر بإستقلالية مجلس الإدارة للمنشأة التي تراجع بواسطة مراجع متخصص عن منشأة التي تراجع بواسطة مراجع أقل تخصصا
٢. التخصص الصناعي للمراجع يمكن أن يكون بديلا لأليات حوكمة الشركات وذلك في حالة ما تكون حوكمة الشركات ضعيفة في بيئات قانونية ضعيفة .

٣. هناك علاقة طردية بين تخصص المراجع وجودة المحاسبة حيث أن المراجع المتخصص يقوم بتقديم خدمات مراجعة عالية الجودة. وبالتالي تقديم معلومات محاسبية عالية الجودة للعملاء وأن تخصص المراجع يرتبط إيجابيا بجودة الإفصاح للعميل .

#### تقييم الدراسات السابقة :

من خلال عرض الدراسات السابقة توصلت الباحثة الى النتائج التالية :-

١. عدم وجود إتفاق واضح بين غالبية الدراسات السابقة عن وجود مفهوم

محدد سواء للتخصص الصناعي للمراجع أو حوكمة الشركات .

٢. أوضحت بعض الدراسات أن هناك ضرورة قصوى لتطبيق التخصص

الصناعي. وكذلك حوكمة الشركات لما لها من أهمية في رفع جودة

عمليات المراجعة ومنع تكرار الإنهيارات المالية التي حدثت للشركات

الكبرى مثل أنرون للطاقة بسبب أخطاء في عملية مراجعة الحسابات .

٣. توصلت بعض الدراسات أن هناك علاقة إيجابية قوية بين تطبيق

التخصص الصناعي للمراجع وحوكمة الشركات وأثره الفعال على

جودة الإفصاح المحاسبى.

٤. أوصت بعض الدراسات إلى ضرورة دراسة أثر التطورات

التكنولوجية على التخصص الصناعي للمراجع وكذلك آثار المنافسة

في سوق الخدمة وتحليل القدرات التنافسية لمكاتب المراجعة وأثرها

على جودة الأداء .

٥. أوضحت غالبية الدراسات أن تطبيق التخصص الصناعي للمراجع

يؤدى إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية وبالتالي دعم الأداء

الإقتصادي للشركات محل المراجعة، وجذب العملاء والمستثمرين لها

نتيجة ثقة العملاء في جودة الأداء وصدق المعلومات المالية .

## سادسا النتائج والتوصيات :

### ١- النتائج :

١. إن تطبيق التخصص الصناعي يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى كفاءة عملية المراجعة و ذلك لأنه يتطلب أن يكون المراجع على دراية كافية بطبيعة النشاط الذى يتخصص فيه مما يزيد من قدرته على تقديم المعلومات الدقيقة و الواضحة عن النشاط محل المراجعة .
٢. هناك تفاعل بين تطبيق التخصص الصناعي للمراجع و تطبيق حوكمة الشركات حيث أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يعزز من فاعلية تطبيق التخصص الصناعي و قدرة المراجع على تحقيق الهدف منه .
٣. إن وجود حوكمة رشيدة يضمن مصداقية نتائج عملية المراجعة و زيادة الثقة فى صحة و دقة البيانات الواردة فى تقرير المراجع و عدم وجود تعارض بين المصالح لكافة الأطراف التى تتعامل مع الشركة .
٤. تطبيق التخصص الصناعي يساعد على رفع درجة الإستجابة للتعديل فى التقارير المقدمة من قبل المراجع و الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم و ضمان الإفصاح بدرجة عالية من الجودة و الشفافية و ذلك من خلال فهم المراجع المتخصص لطبيعة النشاط محل المراجعة .
٥. تطبيق التخصص الصناعي يساعد على زيادة قدرة المراجع على مواجهة مخاطر المراجعة و إحتتمالات الغش و التلاعب و إبداء الرأى الفنى المحايد حول مدى صدق و عدالة القوائم من خلال حكمه على كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة ومدى قدرتها على الإستمرار
٦. هناك ضرورة لوجود مجموعة الآليات لتطبيق التخصص الصناعي فى ظل حوكمة الشركات و تفعيل هذه الآليات سيؤدى إلى رفع كفاءة و فاعلية عملية المراجعة و تحقيق الأهداف المرجوة منها .
٧. أداء خدمات المراجعة من خلال مراجع متخصص يؤثر فى سمعة مكتب المراجعة و يقلل من تعرضه للتقاضى و يزيد من قدرة المراجع على أداء عمله بإستقلالية و حياد عن المراجع غير المتخصص .

٨. تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يعمل على الإرتقاء بمستويات الأتعاب التى يحصل عليها المراجع و يعمل على إجراء المفاوضات مع العملاء حول مستوى الأتعاب العادل.

٩. كما أظهرت الدراسة الميدانية النتائج الآتية :

- أن هناك العديد من عوامل تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى ، كما توجد مجموعة من أهم محددات تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى ، وقد أظهرت الدراسة الميدانية وجود إتفاق بين فئات الدراسة حول عوامل أهمية تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى ، ، وأن هناك إتفاق حول مجموعة من أهم محددات تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى .
- وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية بين عوامل تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى ، ومجموعة من أهم محددات تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى .
- كما اوضحت الدراسة الميدانية إتفاق عينة الدراسة حول آثار تطبيق حوكمة الشركات على فاعلية تطبيق التخصص الصناعي ، وأيضاً هناك إتفاق بين فئات الدراسة حول أن عوامل تطبيق التخصص الصناعي تؤدي الى تضيق فجوة الجودة فى مهنة المراجعة الخارجية فى ضوء آليات الحوكمة .
- كما أوضحت الدراسة الميدانية موافقة فئات الدراسة علي وجود مجموعة من الآليات اللازمة لتطبيق التخصص الصناعي فى ضوء حوكمة الشركات .
- وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية بين آثار تطبيق حوكمة الشركات على فاعلية تطبيق التخصص الصناعي ، ووجود مجموعة من الآليات اللازمة لتطبيق التخصص الصناعي فى ضوء حوكمة الشركات .

## ٢- التوصيات :

- ١- يجب على مكاتب المراجعة الخارجية أن تمارس المهنة وفقاً للتخصص المهني حتى تتمكن من مواكبة التغيرات الإقتصادية و العمل علي رفع كفاءة المراجع و ذلك من خلال رصد الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة لتحقيق هذا التخصص و الإستفادة بأي إتجاهات حديثة من شأنها الإرتقاء بمستوي خدمة المراجعة التي يقدمها المراجع الخارجى

- ٢- أهمية إجراء المزيد من الدراسات حول مدي أهمية التخصص الصناعي و تفعيل دور المراجع الخارجي في ضوء مبادئ حوكمة الشركات و تأثير ذلك علي تحسين جودة الأداء المهني .
- ٣- ضرورة تطوير قواعد حوكمة الشركات بما يساعد علي تدعيم فكرة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و إلزام الشركات أن يكون المراجع متخصصا في مجال النشاط محل المراجعة .
- ٤- يجب علي مكاتب المراجعة إجراء عمليات إندماج فيما بينها و خاصة المكاتب صغيرة الحجم حتي تتوافر لها القدرات البشرية و المهنية و المادية اللازمة لتطبيق التخصص الصناعي و الإرتقاء بمستوي الخدمة .
- ٥- إعادة النظر في متطلبات التأهيل العملي و العلمي للمراجع الخارجي في ضوء تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي و إجراء التطويرات اللازمة لمعايير المحاسبة و المراجعة بما يتناسب مع تحقيق أهداف التخصص الصناعي للمراجع
- ٦- عقد الندوات و المحاضرات التي تهدف إلي نشر الوعي لدي عملاء المراجعة حول طبيعة عمل المراجع المتخصص و أهمية تطبيق التخصص الصناعي للمراجع و دوره في رفع كفاءة الأداء المهني لعملية المراجعة .
- ٧- الإهتمام بإعداد الدراسات و الأبحاث حول المشكلات و المعوقات التي قد تواجه تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في ظل حوكمة الشركات و العمل علي مواجهتها .
- ٨- الإهتمام بتطبيق الآليات اللازمة للتخصص الصناعي في ضوء حوكمة الشركات و العمل علي تفعيل و تطوير هذه الآليات لضمان نجاح عملية المراجعة و ضمان تحقيق الأهداف بالجودة المطلوبة .

## المراجع:

- ١- د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي ، " أثر خبرة المراجع بصناعة العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها وانعكاسات ذلك على جودة المراجعة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة بنى سويف ، العدد الثاني ، ٢٠١١ .
- ٢- د . أحمد زكى حسين متولى ، "نموذج لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة فى إدارة عملية المراجعة " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠٠٦
- ٣- د. محمد السيد محمد الصغير ، "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات فى تفعيل حوكمة الشركات " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨ .
- ٤- د.محمد كمال الدين عبد الرحمن ، "قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على التسعير فى أسواق المراجعة الخارجية " ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، ٢٠١٢ .
- 5- JereyJSun and Guopingliu , "Auditor industry specialization ,board governance and earning management " ,www.ssrn.com ,January , 2013
- 6- Law remceJ. abott, susan parker and Grayeters, "Auditor industry specialization and Auditor reporting", journal Accounting research,2006.
- 7- . Lies bethbruyneels . w.Robert .kneecher and Marlenwillekens , 'For industry specialists and business risk auditor reporting accuracy" working paper, 2008.
- 8- Low.k, "The effect of industry specialization on audit assessments and audit planning decisions", the Accounting Review , vol.179, 2005.