



جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

**أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في  
تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة  
- دراسة ميدانية -**

(رسالة أمّدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات)

بإشراف

الأستاذ الدكتور

نواف فخر

إعداد

محمد نزار شلا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ لَوْلَا سُبْحَانَكَ اللَّهُ عَمَّا يُشْرِكُونَ لَوْلَا إِتْنَا جِئْنَاكَ بَشَرًا مِّنَ اللَّيْلِ فَجِئْنَاكَ بِقُرْآنٍ وَّجْهِكَ

رَبِّكَ الْعَلِيِّ الْعَلِيِّ

صَبْرًا اللَّهُ الْعَظِيمُ

البقرة - الآية 32

## لجنة الحكم

الدكتور حسين القاضي ..... عضواً

أستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور نوافه فخر ..... عضواً مشرفاً

أستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتورة رشا حمادة ..... عضواً

أستاذة في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

## ﺗﺼﺮﯨﺢ

أﺻﺮﺡ ﺑأن ﻫﺬﻩ ﺍﻟﺪﺭﺍﺳﻪ:

"ﺍﺋﺮ ﺍﻟﺘﺨﺼﺼ ﺍﻟﺼﻨﺎﻋﻲ ﻟﻤﺮﺍﺟﻊ ﺍﻟﺤﺴﺎﺑﺎﺕ ﻓﻲ ﺗﺨﻔﻴﻀ ﺗﻜﻠﻔﺔ ﺍﺩﺍﺀ ﻋﻤﻠﻴﺔ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻌﺔ  
- ﺩﺭﺍﺳﺔ ﻣﻴﺪﺍﻧﻴﺔ"

ﻏﻴﺮ ﻣﻘﺘﺒﺴﺔ ﻣﻦ ﺍﻱ ﻋﻤﻞ ﻋﻠﻤﻲ ﻣﻨﺸﻮﺭ ﻣﺴﺒﻘاً، ﻭﻟﻢ ﻳﺴﺒﻖ ﺍﻥ ﻗﺒﻠﺖ ﻟﻠﺤﺼﻮﻝ ﻋﻠﻰ  
ﺍﻱ ﺷﻬﺎﺩﺓ ﻋﻠﻤﻴﺔ.

ﺍﻟﻤﺮﺷﻊ

ﻣﺤﻤﺪ ﻧﺰﺍﺭ ﺷﻼ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى من أثروني على أنفسهم ..... والداعي الكريمين

حفظهما الله ورعاهما

إلى من هم سدي وقوتي في الحياة ..... أخوتي الأعزاء

وفقههم الله لما يرضيه

محمد نزار شلا

## شكر وتقدير

بعون من الله تعالى وبتوفيق منه عزّ وجل، فقد تم إنجاز هذا الجهد المتواضع الذي أمل منه أن يكون إضافةً قيمةً لمسيرة العلم والمعرفة. ولذلك فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والإمتنان والتقدير لكل من قدم لي يد العون والمساندة في إنجاز هذا البحث.

وأخص بالذكر أستاذي ومعلمي الفاضل /الأستاذ الدكتور نواف فخر/ أستاذ المحاسبة بكلية الاقتصاد- جامعة دمشق، الذي شرفني بقبوله للإشراف على هذا البحث، فكان نعم المشرف وخير المعلم على منحه إياي من علمه ووقته الثمينين وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات علمية مكنتني من إنجاز البحث بصورته الحالية، فجزاه الله عني خير الجزاء وزاده من علمه وأثار دربه ووهبه الصحة والعافية وأعانته على تأدية رسالته المقدسة في خدمة العلم.

وأقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من /الأستاذ الدكتور حسين القاضي/ أستاذ المحاسبة بكلية الاقتصاد- جامعة دمشق و/الأستاذة الدكتورة رشا حماده/ أستاذة المحاسبة بكلية الاقتصاد- جامعة دمشق على تفضل سيادتهما بقبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، وهو ما اعتبره شرفاً لي وقيمة إضافية للبحث، فجزاهما الله عني خير الجزاء.

كما يطيب لي أن أتقدم بالشكر والتقدير لكل مكاتب المراجعة بكافة كوادرها على ما قدموه من عون لي على إنجاز الدراسة الميدانية.

وأخيراً فإنه ليحضرني مقولة الخليفة عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه: "إن استطعت فكن عالماً، فإن لم تستطع فكن متعلماً، فإن لم تستطع فأحبهم (العلماء)، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

والله من وراء القصد

محمد نزار شلا

## أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

### في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة

#### (دراسة ميدانية)

إعداد: محمد نذار شلا

إشراف: أ.د. نواف فخر

#### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محددات وأهمية تخصص مراجع الحسابات في مهنة المراجعة بإحدى القطاعات الصناعية السائدة في المجال الاقتصادي، وإلى تحديد أثر ذلك التخصص في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر المتمثل بمقدار الجهد المقدم وغير المباشر النابع من فشل أداء تلك العملية.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تصميم استبانته وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات المرخص لهم ممارسة المهنة في الجمهورية العربية السورية، حيث بلغ عدد الاستبيانات التي تم تحليلها (٨٩) استبياناً.

وقد أظهرت نتيجة الدراسة وجود ارتباط قوي بين تبني مراجع الحسابات لإستراتيجية التخصص الصناعي وانخفاض في مقدار جهده المقدم واللازم لأداء عملية المراجعة، من خلال إسهام التخصص في زيادة مستوى فهم المراجع بخصائص منشأة العميل بالإضافة إلى تعزيز الخصائص المهنية المرتبطة به.

بالإضافة لذلك دلت نتيجة الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يرون في التخصص الصناعي فرصة لهم لتعزيز قدراتهم في الحد من العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة والمتمثلة بنقص الكفاءة المهنية المطلوبة من قبل المراجع، الشك في درجة استقلال المراجع، انخفاض قدرة المراجع على اكتشافه لأخطاء القوائم المالية، عدم قدرة المراجع على اكتشاف أساليب وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة لعدم تحفظه بشأن فرض الاستمرارية.

كما بينت نتيجة الدراسة أيضاً وجود عدد من الأسباب التي تقف عائقاً أمام قيام مراجعي الحسابات في الجمهورية العربية السورية بممارسة مهنتهم تبعاً لإستراتيجية التخصص الصناعي

والمتمثلة بارتفاع تكلفة التخصص، عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة، الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص، ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق، والاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين.



## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
<b>الفصل الأول</b> <b>الإطار العام للدراسة</b>	
2	1-1 مقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة
5	3-1 الدراسات السابقة
16	4-1 أهمية الدراسة
16	5-1 أهداف الدراسة
17	6-1 فروض الدراسة
17	7-1 منهجية الدراسة
18	8-1 حدود الدراسة
<b>الفصل الثاني</b> <b>الإطار النظري لإستراتيجية التخصص الصناعي</b>	
20	مقدمة:
<b>المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات.</b>	
21	1-1-2 نشأة وتطور مهنة مراجعة الحسابات
25	2-1-2 طبيعة مكاتب المراجعة
26	3-1-2 إستراتيجيات مكاتب المراجعة
27	4-1-2 العوامل المؤثرة ف الطلب على خدمات مكاتب المراجعة
<b>المبحث الثاني: طبيعة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات</b>	
30	1-2-2 مفهوم التخصص الصناعي
32	2-2-2 أهمية التخصص الصناعي
36	3-2-2 محددات التخصص الصناعي كإستراتيجية تميز
38	4-2-2 مقاييس التخصص الصناعي
42	5-2-2 دور أطراف المهنة في تفعيل التخصص الصناعي
43	6-2-2 المعايير التي نوهت للتخصص الصناعي
<b>الفصل الثالث</b> <b>تكلفة أداء عملية المراجعة ودور التخصص الصناعي في ترشيدها</b>	
49	مقدمة:

<b>المبحث الأول: العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة</b>	
50	1-1-3 مفهوم جهد عملية المراجعة
51	2-1-3 العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة
<b>المبحث الثاني: عوامل فشل عملية المراجعة</b>	
68	1-2-3 مسؤولية مراجع الحسابات
70	2-2-3 أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات
72	3-2-3 العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة
<b>الفصل الرابع</b>	
<b>الدراسة الميدانية</b>	
89	مقدمة:
<b>المبحث الأول: منهجية الدراسة</b>	
90	1-1-4 أداة جمع البيانات.
92	2-1-4 مجتمع الدراسة
92	3-1-4 عينة الدراسة
93	4-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
94	5-1-4 اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة
100	6-1-4 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة
<b>المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض</b>	
105	1-2-4 تحليل بيانات الدراسة
135	2-2-4 اختبار فرضيات الدراسة
144	3-2-4 الدراسة الديموغرافية
<b>المبحث الثالث: نتائج وتوصيات الدراسة</b>	
148	1-3-4 نتائج الدراسة
149	2-3-4 توصيات الدراسة

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
91	درجات الإجابة عن العبارات وأوزانها	1
91	مقاييس درجات الإجابة حسب مقياس Likert	2
93	بيان بنتائج توزيع قائمة الاستبيان	3
94	نتائج اختبار ألفا كرونباخ للمحاور والأسئلة مجتمعة	4
95	قيمة معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية	5
96	نتيجة تحليل الارتباط بين محور فهم خصائص العميل والعبارات المحددة له	6
96	نتيجة تحليل الارتباط بين محور تعزيز خصائص المراجع والعبارات المحددة له	7
97	نتيجة تحليل الارتباط بين محور رفع الكفاءة المهنية والعبارات المحددة له	8
97	نتيجة تحليل الارتباط بين محور تدعيم الحياد والاستقلال والعبارات المحددة له	9
97	نتيجة تحليل الارتباط بين محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء والعبارات المحددة له	10
98	نتيجة تحليل الارتباط بين محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح والعبارات المحددة له	11
98	نتيجة تحليل الارتباط بين محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والعبارات المحددة له	12
98	نتيجة تحليل الارتباط بين محور أسباب عدم التخصص والعبارات المحددة له	13
99	نتيجة تحليل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية	14
100	توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	15
101	توزع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	16
102	توزع عينة الدراسة حسب مدة الخبرة	17
103	توزع عينة الدراسة حسب مجال ممارسة النشاط	18
103	توزع عينة الدراسة حسب الارتباط بأحد المكاتب العالمية	19

105	نسب وتكرارات إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة	20
107	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة	21
136	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى	22
137	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى	23
137	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الأولى	24
138	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية	25
139	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية	26
140	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية	27
141	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية	28
141	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثانية	29
142	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الثانية	30
143	نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الثالثة	31
144	تأثير خاصية المؤهل العلمي على إجابات العينة	32
145	تأثير خاصية المنصب الوظيفي على إجابات العينة	33
145	تأثير خاصية مدة الخبرة على إجابات العينة	34
146	تأثير خاصية النشاط الممارس فيه تقديم خدمة المراجعة على إجابات	35
147	تأثير خاصية الارتباط بإحدى المكاتب العالمية على إجابات العينة	36

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
100	توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	1
101	توزع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	2
102	توزع عينة الدراسة حسب مدة الخبرة	3
103	توزع عينة الدراسة حسب مجال ممارسة النشاط	4
104	توزع عينة الدراسة حسب الارتباط بأحد المكاتب العالمية	5
109	فهم أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له	6
109	المعرفة المعمقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه	7
110	المعرفة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع الصناعي	8
110	الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع	9
111	إعطاء قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع	10
112	توفير فرصا أكبر لتلبية احتياجات عملاء القطاع	11
112	الدقة في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمنشأة	12
113	اختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به	13
113	تكوين هياكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة محددة	14
114	إمكانية تحقيق وفورات الحجم الاقتصادية	15
114	الدقة في اتخاذ الأحكام المهنية	16
115	معرفة البنود والحسابات والتي تمثل خطر بطبيعتها	17
115	دقة تحديد اختبارات الالتزام	18
116	كفاءة الحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع	19
116	معرفة العلاقة بين البنود المترابطة بدقه	20
117	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي	21
117	دقة تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة	22
118	توفير المعلومات الكافية عن الممارسات والمعاملات موضوع المراجعة	23
118	دقة تحديد نموذج الخطر الأمثل	24
119	إمكانية استخدام الاستراتيجيات الحديثة في المراجعة	25
120	تحديد أنسب الطرق والبرامج لإنجاز عملية المراجعة	26
120	دقة تقديرات الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية	27

121	ربط التأهيل العلمي بمجال التخصص الدقيق	28
121	تركيز التدريب والتأهيل المستمر على سمات ومحاور أنشطة محددة	29
122	القيام بتحديث المعرفة المهنية والعلمية وفقا لتطورات قطاع التخصص	30
122	رفع مستوى التأهيل الفني	31
123	زيادة مستوى الالتزام بمعايير وآداب المهنة	32
123	تعزيز السمعة المهنية	33
124	انخفاض احتمال العزل من جانب العميل	34
124	انخفاض مقدار الاستعانة بالخبراء الخارجيين	35
125	تفعيل دور نظام حوكمة الشركات	36
125	تكوين رصيد كاف من الخبرة بعوامل الصناعة	37
126	معرفة أماكن احتمال حدوث الأخطاء بها وتكرارها	38
126	دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات حدوث الأخطاء	39
127	دقة تقييم الأخطاء الفنية	40
127	المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة	41
128	الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة	42
128	القدرة على فهم أسباب اختيار الإدارة لسياسات محاسبية محددة	43
129	الدقة في تحديد فيما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة متفقة	44
129	المعرفة بالظروف والمتغيرات المحيطة	45
130	الإلمام بمتوسطات ومؤشرات الصناعة	46
130	الدقة في ربط أحداث ما بعد الميزانية بالبنود التي أعدت على أساسها	47
131	القدرة على تحديد دلائل فشل الأعمال	48
132	دقة تقييم التوقعات المالية المستقبلية	49
132	ارتفاع تكلفة التخصص	50
133	عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة	51
133	الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص	52
134	ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق	53
134	الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين	54

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

## 1-1 مقدمة:

أصبح التخصص المهني سمة من سمات العصر، حيث لم يعد المهني يقوم بكافة الأعمال في مجال مهنته، ويرجع السبب في ذلك أساساً إلى أن فروع المهنة تعددت وأصبحت أكثر اتساعاً وأصبح الإلمام بمجال معين من مجالاتها يحتاج إلى التخصص الدقيق في هذا المجال كأداة للارتقاء بمستوى الأداء المهني المقدم. ومهنة مراجعة الحسابات هي كواحدة من المهن الهامة المتواجدة في كافة المجتمعات كانت لفترة قريبة بعيدة عن اتجاه التخصص هذا، إلا أن منشآت الأعمال محل المراجعة أصبحت معقدة بشكل متزايد إلى الحد الذي يمكن معه القول أن التعقيدات المتزايدة للحياة الاقتصادية قد سبقت التقدم في تكنولوجيا المراجعة وأن هذه المنشآت قد تكون وصلت إلى مرحلة عدم قابليتها للمراجعة بسبب طبيعة أعمالها، مما يجعل من الصعب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية على درجة كافية من المصدقية أم لا.

وفي هذا الإطار ونتيجة لتعدد طبيعة وخصائص القطاعات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة، يأتي التخصص الصناعي ليمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين المتخصصين والتي بدورها تعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة، مما يمكن معه مراجعي الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة لعملائهم واحتياجاتهم الخاصة.

ويتطلب تحقيق الكفاءة في الأداء المهني المقدم من قبل المراجع الوصول إلى الأهداف عن طريق تقديم خدماته التي تتناسب مع المعايير المهنية المقبولة والمتعارف عليها عموماً مع تخفيض تكاليف أدائها والتكاليف المستقبلية المترتبة عليها إلى أدنى مستوى ممكن في الوقت نفسه، وذلك عن طريق إعداد موازنة تقديرية لعملية المراجعة فيما يتعلق بالجهد والتكلفة بهدف مراقبة إنجاز الإجراءات المناسبة لتجنب التكلفة الإضافية أثناء تنفيذ عملية المراجعة ومراقبة مستوى الأداء المقدم في محاولة لتفادي التكاليف المستقبلية التي من الممكن أن تنشأ في حال فشل عملية المراجعة والمتمثلة في التعويض عن الأضرار التي قد تلحق بالغير من جراء اعتمادهم على القوائم المالية محل المراجعة بالإضافة إلى تكاليف الدفاع عن الرأي والمتمثلة بتكاليف التقاضي.



لذلك يعتبر تخصص المراجع في مجال قطاع صناعي محدد الوسيلة الأفضل في سبيل الارتقاء بمستوى الإدراك والإلمام بطبيعة وعمليات الأنشطة التشغيلية لمنشآت الأعمال محل المراجعة، وأن يكون هذا المستوى من الإدراك والإلمام قريباً إلى حد ما من مستوى فهم العاملين المتخصصين في تلك الأنشطة.

ونتيجة لذلك فقد اتجهت مكاتب المراجعة وبشكل متزايد نحو هيكلة أقسامها بما يتناسب والخطوط الصناعية لمنشآت الأعمال، مع تخصيص أغلبية فرق المراجعة ليكونوا متخصصين في مجال قطاع صناعي محدد في مسعى لتحسين كفاءة الأعمال المقدمة. ففي العام 1993م قامت منشأة المراجعة العالمية (KPMG) بإعادة هيكلة تنظيمية وفقاً لخدمة القطاع الصناعي معتبرةً التخصص أساساً للمدخل الذي تتبعه، إذ تعتقد أنه لا يمكن إضافة قيمة بشكل صحيح للعملاء بدون فهم جميع القضايا المتعلقة بقطاعاتهم المهنية، واعتبرت أن ذلك يعطل أسباب الاستثمارات التي تقوم بها في عمليات التحسين المستمر لمعارفها وخبراتها عن القطاعات التي تنشط في مجالها<sup>1</sup>.

وبالتالي فإن الاتجاهات الحديثة في مجال مهنة مراجعة الحسابات تركز على أهمية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات باعتباره واحد من الأساليب الحديثة التي من الممكن أن يؤدي استخدامها إلى الارتقاء بمستوى كفاءة أداء عملية المراجعة، وما يترتب عن هذه الكفاءة من تحسن في جودة عملية المراجعة من جانب وانخفاض في تكاليفها من جانب آخر.

## 1-2 مشكلة الدراسة:

إن ارتفاع التكاليف المباشرة لعملية مراجعة الحسابات والمتمثلة بمقدار الجهد المبذول والمقدم من قبل المراجع لإنجاز تلك العملية، وارتباط مقدار هذا الجهد بمجموعة من العوامل منها ما يتعلق بخصائص منشأة العميل وأخرى بالمراجع الفرد وما يمتلكه من معارف وخبرات تمكنه من أداء مهامه، إضافة لإمكانية تعرضه لمخاطر التكاليف غير المباشرة والناجمة عن المقاضاة نتيجة رفع الدعاوى القضائية ضده والتكلفة المتوقعة من فقدانه لسمعته المهنية وأيضاً

<sup>1</sup> Audrey A. Gramling, Dana N. Stone, "Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of The Archival Literature", Journal of Accounting Literature, Vol. 20, 2001, P1

التعويضات التي سيتحملها نتيجة للأضرار التي من الممكن أن تلحق بالأطراف المعتمدة على نتائج رأيه المهني في حال فشل عملية المراجعة. كل ذلك يدفع مراجعي الحسابات إلى التخصص في قطاع صناعي معين، وهنا تكمن مشكلة البحث في تحديد ما إذا كان التخصص الصناعي للمراجع في مجال صناعة محددة يساعد على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر وغير المباشر، وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتجلى في التساؤلات التالية:

1- هل يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في مقدار جهده المقدم لأداء عملية المراجعة؟، ويتفرع عنه السؤالان التاليان:

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يعمّق من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل؟.

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يعزز من الخصائص المهنية المرتبطة به؟.

2- هل يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة؟. ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يسهم في ورفع مستوى كفاءته المهنية؟.

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يدعّم من درجة استقلاله؟.

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يخفض من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية؟.

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح؟.

◀ هل التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل؟.

3- هل هناك أسباب تمنع المراجع من ممارسته للمهنة تبعاً لإستراتيجية التخصص الصناعي؟.

## 1-3 الدراسات السابقة:

سيتم تناولها من خلال تقسيمها إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الانكليزية كما يلي:

### 1-3-1 الدراسات باللغة العربية:

أ- دراسة (المقطري، 2011)<sup>2</sup>:

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة التخصص المهني للمراجع ودراسة أهمية ذلك التخصص بالنسبة للمراجع، حيث طرحت الدراسة مسألة "ما إذا كان التخصص المهني من قبل المراجع يفيد في تقدير مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال الحديثة في اليمن، وعن أهمية التخصص بالنسبة للمراجع".

واعتمدت الدراسة للوصول إلى نتائجها على إجراء دراسة ميدانية في البيئة اليمنية على عينة مؤلفة من 159 مراجعاً يمارسون نشاطهم في مكاتب مراجعة خاصة ومن 90 مراجعاً يعملون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

◀ يعد التخصص المهني للمراجع اتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة رغبةً في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص، فضلاً عما يوفره التخصص من زيادة في أحجام مكاتب المراجعة، وهو ما ينعكس على أداء المراجع في كفاءته باكتشاف أخطاء القوائم المالية.

◀ لا توجد اختلافات جوهرية في آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة، من خلال تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة والقرارات التخطيطية لعملية المراجعة، وتدعيم استقلال المراجع، واكتشاف حالات إدارة الأرباح، والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، وتخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.

◀ يوجد اتفاق بين المراجعين على أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة من خلال تحديد اختبارات الالتزام، والحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء، ودقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة

<sup>2</sup> معاذ طاهر صالح المقطري، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية التجارة، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد 4، 2011

العلاقة بين البنود المرتبطة، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة، ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها.

ب- دراسة (ريشو، 2008)<sup>3</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي من الممكن أن تؤثر في قرار المراجع بتبني إستراتيجية التخصص الصناعي من جانب، وتحديد ما إذا كانت تلك العوامل تؤدي إلى اختيار منشآت الأعمال لمراجع متخصص صناعياً من جانب آخر، حيث تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مؤلفة من 90 مفردة موزعة على 42 من المراجعين الخارجيين و48 من فئة الإدارة العليا على اعتبار أنها مسؤولة عن ترشيح المراجعين الخارجيين، وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

« تتطلب البيئة الحالية لمهنة المراجعة وما يطرأ عليها من تطورات متلاحقة ضرورة أن يكون المراجع متخصص في مجال قطاع صناعي محدد.

« توجد علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي وقرار اختيار المراجع، فكلما كان المراجع متخصص صناعياً كلما ارتفعت احتمالات التعاقد معه.

« هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في قرار المراجع بأن يكون متخصصاً، وهذه العوامل من ناحية الأهمية النسبية هي على النحو الآتي: انخفاض مخاطر الدعاوى القضائية، انخفاض مخاطر عدم التوافق مع العملاء، زيادة دقة تقييم المخاطر المختلفة للمراجعة، زيادة أتعاب المراجعة، انخفاض احتمالات استقالة المراجع.

« يتوافر لدى عملاء المراجعة بعض الأسباب لاختيار مراجع متخصص، وهي تختلف من ناحية الأهمية النسبية، حيث جاء في مقدمة تلك الأسباب ردة الفعل الإيجابي لسوق الأوراق المالية، جودة الإفصاح بالقوائم المالية، دقة تقييم فرص ودوافع مؤشرات التلاعب، زيادة دقة تقييم الأخطاء الفنية، وانخفاض مخاطر الدعاوى القضائية.

<sup>3</sup> بديع الدين ريشو، "العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالتخصص القطاعي وأهميتها النسبية عند اختيار المراجع الخارجي: دراسة تحليلية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، 2008

#### ت - دراسة (الحداد، 2008)<sup>4</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة وبيان أثر ذلك على جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة. ومن أجل الوصول إلى النتائج فقد تم توزيع استبانته على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، حيث شملت عينة الدراسة 65 مكتباً حاصل على رخصة مزاوله المهنة، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

« إن المراجعين المتخصصين في صناعة العميل يكون لديهم هياكل معرفة جيدة في الصناعة التي يتخصصون بها، بحيث يكون بمقدورهم اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية بالمقارنة مع غيرهم من أصحاب الخبرات القليلة.

« إن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى رفع درجة الإفصاح بالقوائم المالية وإضافة الثقة والمصداقية عليها، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة.

« يزيد التخصص الصناعي من قدرة المراجع على التحكم بمخاطر أعمال المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل، ونزاهة الإدارة، والمنافسة في الصناعة.

« إن استخدام إستراتيجية التخصص الصناعي يؤثر بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني.

#### ث - دراسة (متولي، 2006)<sup>5</sup>:

هدفت الدراسة إلى وضع إطار فكري لشرح وتفسير التغيرات المؤثرة على قياس إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة في سبيل ذلك على إجراء دراسة ميدانية تطبيقية على عينة شملت حوالي 691 من العاملين بمؤسسات المراجعة في مصر، وقد توصلت إلى النتائج التالية:

<sup>4</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني لمراجع الحسابات وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008

<sup>5</sup> أحمد زكي متولي، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية - تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006

◀ يوجد تأثير فعال لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من جانب تقوية سوق مهنة المراجعة في سبيل رفع كفاءة أداء المراجع وتطوير الآليات المستخدمة في أداء عملية المراجعة.

◀ تم إثبات وجود علاقة تأثيرية مختلفة لدور التخصص الصناعي في تقييم المخاطر بأنواعها، وتأثيره على جودة عملية المراجعة وتطوير الخدمات التأكيدية.

◀ يساهم التخصص الصناعي للمراجع في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال والارتقاء بعملية المراجعة إلى الجودة المطلوبة وتضييق فجوة التوقعات وزيادة درجة الاعتماد على الخدمات المهنية من قبل كافة الأطراف المهمة.

ج- دراسة (ليب، 2005)<sup>6</sup>:

هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور التخصص الصناعي للمراجع في القطاع الصناعي الذي ينتمي له العميل في سبيل الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع في كل من البيئة المصرية والسعودية، حيث شملت عينة الدراسة في البيئة المصرية 44 من شركاء ومديري المراجعة الخارجية المتخصصين مقابل 56 هم من غير المتخصصين أما في البيئة السعودية فتضمنت 38 من شركاء ومديري المراجعة الخارجية المتخصصين مقابل 62 هم من غير المتخصصين، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي كالآتي:

◀ يوجد دور هام للتخصص الصناعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع من خلال تحسين قدرات المراجع في كل من: دقة تقدير المخاطر الحتمية، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح، وتضييق واقع فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

◀ من شأن التخصص الصناعي الارتقاء بمستوى المنافسة في سوق المراجعة ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني والارتقاء بأدوات المراجعة المستخدمة.

◀ إن الجمع بين الاتجاهات الحديثة للمعايير المهنية التي تطالب المراجع بأن يأخذ بالاعتبار احتمالات وقوع الغش أو تلاعب في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة وقدرة

<sup>6</sup> خالد محمد عبد المنعم ليب، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 2005

المنشأة على الاستمرار، وبين مقتضيات التخصص الصناعي في الارتقاء بقدرات المراجع في نواحي متعددة، إنما يلعب دوراً هاماً في تمكين المراجع من مقابلة توقعات المستفيدين من المهنة بمستوى كفاءة مهنية أفضل، الأمر الذي ينعكس في النهاية على تضيق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة.

#### ح- دراسة (سيدي، 2004)<sup>7</sup>:

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج لقياس الجهد المبذول في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد التكلفة المترتبة على القيام بمهام المراجعة، وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على الجهد المبذول في تنفيذها في مسعاً لترشيد قرارات الارتباط بالعملاء والقرارات التي يتخذها المراجع في جميع مراحل عملية المراجعة من تخطيط وتنفيذ الاختبارات وقرارات إبداء الرأي، وربط الجهد بالتكاليف التي يتحملها المراجع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة من أجل تحديد مستوى الجهد الواجب بذله في ضوء تلك التكاليف، ومن أجل الوصول إلى النتائج فقد تم اختيار عينة مؤلفة من 7245 محاسباً ومراجعاً مسجلين في نقابة التجاربيين المشتغلين بالمهنة في كل من القاهرة والجيزة بمصر، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

« أن الجزء الأكبر من جهد المراجعة المخصص للانتهاء من عمليات المراجعة يقوم به المراجعون المساعدون نظراً لقيامهم بمعظم مهام المراجعة الروتينية، بالمقابل يعد الجهد المبذول من قبل مديري المراجعة جزءاً لا يستهان به من حيث الكم، نظراً لأنه يعبر عن خبرة فنية وصناعية ويرتبط ارتباطاً قوياً بمرحلة التخطيط ومرحلتى اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية.

« إن إجمالي تكاليف المراجعة يتأثر إيجابياً بإجمالي الأصول وتعدد نشاط العميل من حيث عدد المواقع واستخدام التكنولوجيا المتقدمة ودرجة المخاطرة المرتبطة بالعملاء في صورة تدهور الوضع المالي وكون العميل شركة ذات اكتتاب عام وكونه مسجلاً في بورصة الأوراق المالية، كما أن العوامل المؤثرة على التكاليف المباشرة لعملية المراجعة تتشابه مع تلك العوامل المؤثرة على إجمالي تكاليف المراجعة ويضاف إليها بعض عوامل تتعلق ببيئة

<sup>7</sup> عمر محمد سيدي، "نموذج مقترح لقياس مستوى الجهد المبذول في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد تكلفتها: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004

المراجعة مثل عدد سنوات الارتباط بالعميل ونظام التعاقد على الأتعاب وتخصص المكتب في صناعات معينة وتقديمه للخدمات الاستشارية إلى العملاء. أما التكاليف غير المباشرة لعملية المراجعة فإنها تتأثر بالمخاطر المرتبطة بالعميل من حيث الوضع المالي للعميل ونوع الملكية في الشركة الخاضعة للمراجعة بالإضافة إلى التأخر في الانتهاء من أعمال المراجعة ونظام المسؤولية القانونية القائم على توزيع الأضرار بصورة نسبية بين المراجع والعميل.

« إن المراجعين المساعدين في فرق المراجعة ينجزون الأعمال التي يتخصصون فيها بعدد ساعات مراجعة أقل من أولئك المراجعين الذين لا يتخصصون بصناعة محددة، كما أن عدد ساعات المراجعة في مرحلة الاختبارات الأساسية يقل لدى المكاتب المراجعة المتخصصة عن تلك المكاتب غير المتخصصة، بمعنى أنه تتخفف ساعات وتكاليف المراجعة مع ارتفاع درجة تخصص مكتب المراجعة في الصناعة التي يعمل فيها العميل، حيث يرفع تخصص المكتب في أنشطة اقتصادية معينة مستوى أداء مراجعيه، وبالتالي تخفيض الزمن اللازم لانتهاء من أعمال المراجعة ومن ثم تخفيض تكاليف تنفيذ تلك العمليات التي يتخصص فيها المكتب.

### 1-3-2 الدراسات باللغة الأجنبية:

#### أ- دراسة (Bill & Jeter & Stein، 2014):<sup>8</sup>

هدفت الدراسة إلى اختبار فيما إذا كان التخصص الصناعي يفيد المراجعين في سبيل تحقيقهم لوفورات الحجم الاقتصادية أثناء ممارستهم لنشاطهم المهني في الصناعات ذات الطبيعة المتجانسة، حيث قامت الدراسة باستخدام بيانات عينة من الشركات بلغت 23852 شركة في الفترة الواقعة بين عام 2004 و2009 والتي تمت مراجعة حساباتها من قبل منشآت مراجعة متخصصة، وباستخدام تحليل الانحدار خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

« إن المراجعين المتخصصين يستطيعون الحصول بصورة أوسع على معارف ومهارات في إجراءات المراجعة والتقارير لعملاء يتمتعون بصفات محده.

---

<sup>8</sup> Kenneth L. Bill, Debar C. Jeter, and Sarah E. Stein, "Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries", The Accounting Review (forthcoming), 2014, available at <http://aaajournals.org/toc/accr/o/o>.



◀ يزداد تحقق وفورات الأتعاب بالنسبة للعمليات المتجانسة مهما بلغ تعقد تلك العمليات أو الممارسات المحاسبية المرتبطة بها وذلك مع زيادة درجة تخصص المراجع في تلك العمليات مقارنة بغير المتخصصين.

◀ إن جودة عملية المراجعة لم تتخفف مع انخفاض في الأتعاب التي حصل عليها المراجعين المتخصصين مقارنة بغير المتخصصين، الأمر الذي يشير إلى انخفاض في تكلفة أدائهم لعملية المراجعة بشكل عام.

#### ب- دراسة (Sonnier & Lassar، 2012)<sup>9</sup>:

هدفت الدراسة لفحص تأثير التخصص الصناعي وحجم شركات المراجعة على تقييم المحلف بخصوص نتائج أعمال الإهمال، ومنح التعويض عن الضرر الناتج عن هذا الإهمال من قبل المراجع، حيث تم استخدام أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة مؤلفة من 185 مراجعاً ينتمون لمكاتب المراجعة العاملة في سوق الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

◀ إن التخصص الصناعي يزيد من درجة كفاءة المراجعين في أدائهم لأعمالهم وفي الوقت نفسه يخفف من احتمال أن يحمل المحلفون المراجعون مسؤولية فشل عملية المراجعة، وهذا يشير إلى أن المحلفين ينسبون للمراجعين المختصين لوم أقل وأن المراجعين المختصين صناعياً لديهم احتمال قليل في إيجاد إهمال في أعمالهم مقارنة بالمراجعين غير المختصين صناعياً.

◀ إن حجم شركة المراجعة لا يؤثر على قرار تقييم المحلفين بخصوص نتائج الإهمال، ولكنة يؤثر على تقييم المحلفين فيما يتعلق بمنح تعويض عن الضرر الناتج من إهمال المراجعين أثناء أدائهم لأعمالهم سواء كانت منشأة المراجعة مختصة صناعياً أم لا.

---

<sup>9</sup> Blaise M. Sonnier, Sharon S. Lassar, Walfried M. Lassar, "An Examination of The Influence of Audit Firm Size and Industry Specialization on Juror Evaluation of Liability", Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 4, Iss. 1, 2012

ت- دراسة (Hodiamont، 2009)<sup>10</sup>:

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وحدوث نقائص في الرقابة الداخلية، باستخدام بيانات لعينة مؤلفة من 3796 شركة مدرجة في سوق الولايات المتحدة الأمريكية لعامي 2005 و 2006، حيث تقيس هذه الدراسة التخصص الصناعي للمراجع على أساس مبيعات عميل المراجعة، أو على أساس أصول عميل المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمراجع وحدوث نقائص في الرقابة الداخلية، هذا يعني أن المنشآت التي تستأجر مراجعين متخصصين صناعياً لديها نقائص أقل من ناحية الرقابة الداخلية.

وكذلك فإن منشآت المراجعة المتخصصة في مجال قطاع معين يمكن أن تضيف قيمة لعملائها عن طريق تخفيض حدوث نقائص في الرقابة الداخلية لديها، لذلك فإن العملاء سيميلون لاستئجار مراجعين مختصين صناعياً لأن هذا الاستئجار يزيد من جودة الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية.

ث- دراسة (Lim, and Tan، 2008)<sup>11</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحديد فيما إذا كان تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة يضعف من درجة استقلاله وحياده، أخذة بالاعتبار مدى أثر التخصص الصناعي للمراجع في تقديم خدمات بخلاف المراجعة على جودة المراجعة، وباستخدام بيانات لعينة 9501 من الشركات التي توفرت بياناتها للفترة من 2000-2001 ومعالجتها باستخدام أسلوب تحليل الانحدار، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

« إن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بعملية المراجعة التي يقوم بها مراجعين متخصصين من تلك التي يقوم بها مراجعين غير متخصصين.

<sup>10</sup> Hodiamont, M.G.A, "Auditor Industry Specialization and Internal Control Deficiencies", Master Dissertation, Faculty of Economics and Business Administration, Maastricht University, 2009

<sup>11</sup> Chee-Yeow Lim, and Hun-Tang Tan, "Non – Audit Service Fee and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", journal of Accounting Research, Vol. 46, Iss. 1, 2008

◀ يتمتع المراجع المتخصص في مراجعة صناعة محددة بقدرات أكبر على الاستفادة من تدفق المعرفة حول تلك الصناعة وهو ما يؤدي إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بأعلى جودة ممكنة.

◀ إن التخصص يؤدي إلى احتفاظ المراجع باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر.

ج- دراسة (Moroney، 2007)<sup>12</sup>:

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وكفاءته في جميع مراحل اتخاذ القرار وهي: المرحلة التي تسبق البحث عن المعلومة، مرحلة البحث عن المعلومة، مرحلة القرار. وقد تم اختيار مجموعتين من مراجعي منشآت المراجعة الأربعة الكبار وجميعهم متخصصين صناعياً، حيث شملت المجموعة الأولى 48 مراجعاً متخصصاً في مراجعة المنشآت الصناعية، أما المجموعة الثانية فكانت مؤلفة من 38 مراجعاً متخصصاً في مراجعة صناديق معاشات التقاعد، مع ملاحظة أن كفاءة المراجع في كل مرحلة قد تم قياسها بالوقت المستنفذ في المهام المطلوبة لكل مرحلة، وكانت أهم نتائج الدراسة كما يلي:

◀ إن المراجعين الذين يعملون داخل مجال تخصصهم لديهم كفاءة أكبر خلال المرحلتين الأولى والثانية من مراحل اتخاذ القرار وهو ما يعني وجود علاقة ايجابية بين التخصص الصناعي للمراجع وبين مستوى كفاءته خلال تلك المرحلتين.

◀ لم يلاحظ وجود أية علاقة بين تخصص المراجع صناعياً وبين مستوى كفاءته المهنية خلال المرحلة الثالثة.

ح- دراسة (Almutairi، 2006)<sup>13</sup>:

هدفت الدراسة إلى البحث في العلاقة بين استخدام مراجعين متخصصين في الصناعة ودرجة عدم تناسق المعلومات وتكلفة المديونية المستحقة للمنشأة على عملائها، بالإضافة إلى قياس القيمة الاقتصادية لكل من المراجعين المتخصصين ومختلف العملاء في المنشآت ذات المركز المالي القوي والتي تبحث عن تمويل خارجي، واختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع على الموقف المالي للعميل. وقد تم اختيار عينة من الشركات التي خضعت للمراجعة

<sup>12</sup> Robyn Moroney, "Does Industry Expertise Improve The Efficiency of Audit Judgment?", A Journal of Practice & Theory, Vol. 26, Iss. 2, 2007

<sup>13</sup> Ali R. Almutairi, "The Economic Consequences of Auditor Industry Specialization", Dissertation Doctor, The School of Accounting and The Faculty of College of Business, Florida Atlantic U university, 2006

من جانب مكاتب المراجعة الست الكبرى خلال الفترة من عام 1992 إلى 1996، واستخدمت الحصة السوقية لمكتب المراجعة كمقياس للتخصص الصناعي للمراجع. وباستخدام تحليل الانحدار المتعدد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

« إن المراجعين المتخصصين يستطيعون زيادة الثقة والاعتمادية على القوائم المالية للمنشآت مقارنة بغير المتخصصين، وهذا من خلال تعزيز التزام الإدارة بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة وعرض القوائم المالية.

« إن العملاء في التخصص يحصلون على تمويل إضافي بمعدلات فائدة أقل من العملاء غير التخصص، ويرجع انخفاض معدلات الفائدة المعروضة إلى أن المراجعين المتخصصين يستطيعون إثبات وتعزيز مصداقية الكشوفات المالية للعملاء بشكل أفضل وتقديم الثقة في توقعات الإدارة.

« إن المراجعين المتخصصين صناعياً يخططون لإجراءات للقيام بعملية المراجعة بشكل يعطي مراجعة ذات جودة عالية، مستفيدين بذلك من امتلاكهم للمعرفة والقدرة على تمييز مشاكل وقضايا صناعية محددة.

خ- دراسة (Low، 2004)<sup>14</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع على كل من تقديرات المخاطر الحتمية ودرجة جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة وكذلك حساسية قرارات تخطيط المراجع إلى تقديراته لمخاطر عملية المراجعة، وارتكزت الدراسة على استخدام أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة مكونة من 98 مديراً من مديري المراجعة الخمسة الكبار بالولايات المتحدة الأمريكية منهم 36 مدير مراجعة متخصص في قطاع النشاط المصرفي أما باقي مفردات العينة فهم من المتخصصين في قطاعات اقتصادية أخرى بخلاف القطاع المصرفي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي يحوزها المراجع من خلال تخصصه في مجال قطاع صناعي محدد من شأنها أن تعمل على زيادة قدراته المهنية فيما يتعلق بدقة تقدير المخاطر الحتمية لعملية المراجعة وتحسين درجة حساسية القرارات التخطيطية، مما يمنح المراجع مزيداً من المهارات الفنية التي من شأنها زيادة مستوى كفاءة أداء تلك العملية بالمقارنة بما يتم

<sup>14</sup> Kin- Yew Low, "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", The Accounting Review, Vol. 79, Iss. 1, 2004

إنجازه من قبل مراجع غير متخصص. كما أن درجة جودة أداء المراجع المتخصص لإجراءات المراجعة والتي تتم وفق برنامج المراجعة والموازنة الزمنية المخططة تفوق تلك المنفذة من قبل المراجعين غير المتخصصين.

#### د - دراسة (Owhoso & Messier & Lynch، 2002)<sup>15</sup>:

هدفت الدراسة إلى فحص أثر التخصص الصناعي على قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، واستخدمت الدراسة أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة مكونة من 144 مراجعاً ينتمون إلى 42 مكتباً من مكاتب المراجعة التابعة لمنشآت المراجعة الخمسة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام الباحثون للوصول إلى النتائج بالاعتماد على حالتين افتراضيتين للمراجعة مشتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، بعض هذه الأخطاء من الممكن تصنيفها على أنها أخطاء محاسبية متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين في حين يمكن تصنيف بعضها الآخر على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع دون الآخر.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين الذين يقومون بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم يكتشفون كمّاً أكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة بغير المتخصصين، ولكن بالمقابل عندما يقوم المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم تنخفض درجة فعاليتهم مما يفقدهم كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيتها.

#### ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع التخصص الصناعي وأهمية هذا التخصص بالنسبة للمراجع بالإضافة إلى ما يترتب على هذا التخصص من آثار على عملية المراجعة. وتأتي هذه الدراسة كتأصيل وامتداد لتلك الدراسات من خلال سعيها إلى معرفة أثر التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر وغير المباشر .

---

<sup>15</sup> Vincent E. Owhoso, William F. Messier, and John G. Lynch, " **Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**" Journal of Accounting Research, Vol. 40, Iss. 3, 2002

كما تعتبر هذه الدراسة هي الأولى من حيث تناولها التخصص الصناعي في بيئة المراجعة السورية وانعكاس أثره في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.

#### **1-4 أهمية الدراسة:**

تستمد الدراسة أهميتها من قلة الدراسات التي تناولت موضوع التخصص الصناعي للمراجع وخاصة في البيئة السورية باعتباره مجال بحثي جديد في ظل ما يشهده العالم من تغيرات متسارعة في مجالات عدة لاسيما في المجال الاقتصادي والتكنولوجي بالإضافة إلى زيادة حجم المنشآت وتعدد الأنشطة التي تقوم بممارستها واللوائح التنظيمية النازمة لعملها، الأمر الذي أدى إلى عدم مقدرة المراجع على الإلمام بأمور الصناعات كلها نتيجة لاختلاف المعرفة والأساليب اللازمة لكل صناعة.

فضلاً عن ذلك ترجع أهمية الدراسة من حيث عد التخصص الصناعي بالنسبة للمراجعين مدخلاً معاصراً للتمييز فيما بينهم على أساس تكلفة أدائهم لعملية المراجعة، من منطلق ما يوفره تبني هذه الإستراتيجية من معرفة معمقة وخبرة ومهارة كافية في مجال تخصصهم.

#### **1-5 أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى معرفة أهمية التخصص الصناعي للمراجعين والمجالات التي يساهم فيها هذا التخصص في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، وأيضاً المساهمة في إغناء الجانب المعرفي والأكاديمي حول موضوع التخصص الصناعي وذلك من خلال:

- ◀ دراسة طبيعة ومحددات وأهمية التخصص الصناعي بالنسبة للمراجع والعميل على حد سواء.
- ◀ تحديد مفهوم جهد عملية المراجعة والعوامل المؤثرة عليه.
- ◀ تبيان مسؤولية مراجع الحسابات، مع تحديد لعوامل فشل عملية المراجعة.
- ◀ بيان مدى أهمية التخصص الصناعي في تخفيض تكاليف أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر والذي يشتمل على الجهد المقدم وغير المباشر النابع من فشل أداء تلك العملية.

## 1-6 فروض الدراسة:

لتحقيق الغرض من الدراسة والتوصل إلى النتائج المتوخاة منها فقد تم صياغة ثلاث فرضيات أساسية:

الفرضية الأولى: يؤثر التخصص الصناعي للمراجع سلباً في مقدار جهده المقدم لأداء عملية المراجعة، ويتفرع عنها:

◀ يعمق التخصص الصناعي للمراجع من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل.

◀ يعزز التخصص الصناعي للمراجع من الخصائص المهنية المرتبطة به.

الفرضية الثانية: يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجاباً في قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة، ويتفرع عنها:

◀ يسهم التخصص الصناعي للمراجع في رفع مستوى كفاءته المهنية.

◀ إن التخصص الصناعي للمراجع يدعم درجة استقلاله.

◀ يخفض التخصص الصناعي للمراجع من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

◀ يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح.

◀ إن التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل.

الفرضية الثالثة: توجد أسباب متعددة تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً لإستراتيجية التخصص في البيئة السورية.

## 1-7 منهجية الدراسة:

المنهجية المتبعة هي منهجية وصفية تحليلية كونها المنهجية الملائمة للدراسات الوصفية الاستطلاعية، وتتجلى من خلال دراسة الإطار النظري بالاعتماد على المصادر والمراجع العلمية

ذات الصلة بموضوع البحث ومن ثم القيام بدراسة ميدانية. وبشكل إجرائي اتبع الباحث الخطوات الرئيسية التالية:

أ- دراسة وتحليل مشكلة الدراسة لمعرفة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وبين انخفاض تكلفة أداءه لعملية المراجعة.

ب- وضع فروض تمثل حلول مقبولة لمشكلة الدراسة.

ت- تجميع البيانات اللازمة والمطلوبة لاختبار الفروض من خلال الاعتماد على استبيان يغطي فرضيات الدراسة ويتم توزيعه على عينة من المراجعين المزاولين في سورية.

ث- تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفروض باستخدام البرنامج الإحصائي Spss .

ج- استخلاص النتائج وتقديم التوصيات الملائمة.

## 1-8 حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة في جانبها الميداني على إجراء استطلاع آراء فئة من مراجعي الحسابات ممن يمارسون تقديم خدماتهم المهنية وفقاً لمجالات اقتصادية محددة، حيث تمثلت تلك المجالات بالمنشآت الخدمية، والمنشآت الصناعية، والمصارف في الجمهورية العربية السورية.



## الفصل الثاني

### الإطار النظري لإستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

◀ مقدمة.

◀ المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات.

◀ المبحث الثاني: طبيعة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات.

## مقدمة:

إن التطورات المتلاحقة والمتسارعة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي من ناحية تعدد وتشابك مكونات ذلك النظام وزيادة حدة المنافسة بين منشآت الأعمال وتتنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدى يوضح مدى الحاجة إلى ضرورة تطوير فعاليات وآليات العمل المهني للمراجعة، بحيث يصبح المراجع أكثر خبرةً والمأمراً ومعرفةً بطبيعة عمل ونشاط عملائه، حيث يمثل التخصص الصناعي للمراجع في مجال صناعة العميل أحد المحاور الأساسية لتطوير المهنة.

ويعتبر الانتماء الصناعي ذو أهمية بالغة للمراجعين من خلال ربط أنفسهم بخصائص واحتياجات معينة لنوع محدد من العملاء، مما يسمح لهم بتقديم خدمات متميزة إلى مجموعة كبيرة من عملاء المراجعة والذين يمتلكون طبيعة صناعية واحدة.

ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على نشأة وتطور مهنة المراجعة وكيفية تنظيمها وممارسة أعمالها والطلب على خدماتها، وكذلك تحديد المقصود بالتخصص الصناعي للمراجع بالإضافة إلى أهميته ومحدداته ومقاييسه، وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات

المبحث الثاني: طبيعة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

## المبحث الأول

### واقع مهنة مراجعة الحسابات

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على طبيعة وتطور مهنة المراجعة بشكل عام وفي سورية بشكل خاص، بالإضافة إلى تحديد طبيعة مكاتب المراجعة وهيكلية تنظيمها وآلية عملها والعوامل المحددة للطلب على خدماتها، وذلك نتيجة للدور الأساسي الذي تلعبه تلك المكاتب في تقديم المراجع لخدماته المهنية، وبالتالي فإن هذا المبحث سوف يشمل:

1-1-2 نشأة وتطور مهنة مراجعة الحسابات.

1-1-1-2 نشأة مهنة مراجعة الحسابات.

2-1-1-2 تطور مهنة المراجعة في سورية.

2-1-2 طبيعة مكاتب المراجعة.

3-1-2 استراتيجيات مكاتب المراجعة.

4-1-2 العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات مكاتب المراجعة.

### 1-1-2 نشأة وتطور مهنة مراجعة الحسابات:

1-1-1-2 نشأة مهنة مراجعة الحسابات:

إن جذور مهنة المراجعة تعود إلى زمن بعيد، حيث تشير الدراسة التاريخية إلى أن ظهورها قد رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطورت مع تطورها، فقد وجد الباحثون عدة دلائل تشير إلى وجودها. ففي الحضارة المصرية والإغريقية كانت الحكومة المركزية تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين، ولمراقبة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية الضرائب، وعينت مراجعين متخصصين بفحص هذه السجلات والتأكد من سلامتها<sup>16</sup>. كما جاء أيضاً في القرآن الكريم بقوله تعالى: "اجعلني

<sup>16</sup> محمد أحمد خليل، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، 1985، ص4

على خزائن الأرض إني حفيظ عليم" (الآية 55 سورة يوسف)، حيث يستدل من هذه الآية الكريمة على وجود المحاسبة والمراجعة في شكل ما في زمن نبي الله يوسف عليه السلام عندما طلب يوسف من الملك أن يجعله أميناً على خزائن الأرض.

وقد صاحب تطور النشاط التجاري والاقتصادي تطور في مهنة المراجعة، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس والسادس عشر والتطور مستمر في منشآت الأعمال، حيث أنه لم يكن هناك حاجة في ذلك الوقت إلى مراجعة خارجية قوية للمنشآت الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكاً ومديراً في نفس الوقت. غير أنه ومع ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وتضخم حجمها أدى إلى تعدد المساهمين فيها واقتفاء أية رابطة تجمعهم الأمر الذي اضطرهم للتنازل عن حقهم في الإدارة لعدد محدد منهم هم غالباً الأعضاء المؤسسون مشكلين بذلك مجلساً للإدارة الذي يمتلك حرية التصرف في موارد المنشأة المالية لتحقيق الأهداف الرئيسية التي يحددها عقد المنشأة، إلا أنه ومع مرور الوقت لوحظ أنه من المستحيل مشاركة المساهمين أو بعضهم في الإدارة لما قد تتطلبه هذه العملية من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناءها من سوق العمل، وعليه فإن انفصال رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبباً لتطور مهنة مراجعة الحسابات<sup>17</sup>.

وبالتالي فإن المنتبع لهذا التطور التاريخي لمهنة المراجعة يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وحاجة الملاك لرأي مهني مستقل عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام موارد المنشأة المتاحة. ويتضح أبرز ملامح هذا التطور في التعريف المشار إليه من قبل مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التابع لمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) والذي يعرف مهمة المراجعة بأنها<sup>18</sup>: "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة، بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس".

<sup>17</sup> محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص3

<sup>18</sup> أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص23

## 2-1-1-2 تطور مهنة المراجعة في سورية:

تطورت مهنة المراجعة في الواقع السوري بشكل تدريجي، فمنذ خضوعها إلى القانون التجاري العثماني المطبق في عام 1850م والذي هو ترجمة مشوهة للقانون التجاري الفرنسي لعام 1807م والذي ظل معمولاً به حتى عام 1882م إذ أدخل عليه تعديل طفيف مأخوذ من التعديل الذي أدخل على القانون الفرنسي عام 1867م، استمر العمل به حتى صدور القانون التجاري السوري في عام 1949م والذي حدد حقوق وواجبات المراجع وشروط الحصول على ترخيص رسمي من الدولة لمزاولة المهنة. وبعد رحيل الدولة العثمانية بذلت محاولات عديدة لإحداث هيئة للرقابة المالية، إلا أن هذه المحاولات باءت بالفشل حتى العام 1938م حيث تم إصدار قانون ديوان المحاسبات رقم 38 عدّ بموجبه هذا الديوان أول هيئة فعلية تحدث للرقابة المالية في سورية ترتبط بالسلطة التشريعية، ولكن في العام 1941م أدخل تعديل على القانون وبمقتضاه تم إلحاق ديوان المحاسبات برئاسة مجلس الوزراء، تبع ذلك القانون رقم 31 لعام 1944م قضى بموجبه أحكامه إلغاء تبعية ديوان المحاسبات لمجلس الوزراء وإعادة إلحاقه بمجلس النواب. وفي عام 1946م صدر القانون رقم 244 يدعم استقلال ديوان المحاسبات ويمنح موظفيه اختصاصات الوزير ولكن في نفس العام الغي هذا الدعم وأعيد إلحاقه بمجلس الوزراء، وفي العام 1947م صدر القانون رقم 301 والذي أعاد بموجبه الديوان إلى وضعه الذي نظمته له القانون رقم 244 لعام 1946م، واستمر على هذا الوضع حتى عام 1950م حيث صدر الدستور الذي أحدث تغييراً جوهرياً في تنظيم السلطتين التشريعية والتنفيذية واختصاصاتهما، أما ديوان المحاسبات فأدخلت عليه مبادئ وأحكام جديدة في كل من المادتين 147 و 148 من الدستور. وفي أيام الوحدة بين سورية ومصر بين عامين 1958 و 1961م تم توحيد ديوان المحاسبات بين الجمهوريتين في ديوان واحد بموجب القانون 203 لعام 1960م وسمى هذا الديوان بديوان المحاسبات. وبعد الانفصال 1961م تم تعديل الدستور وصدر المرسوم التشريعي رقم 203 الذي أعاد ديوان المحاسبات إلى ما كان عليه قبل الوحدة مع شيء من التعديل في بعض الأمور. وفي عام 1967م تم إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي يرتبط مباشرة بوزير المالية وبموجب التعديل لعام 2003 تم ربطه برئيس مجلس الوزراء، وأيضاً

في عام 1969م تم إحداث الجهاز المركزي للرقابة والتفتيش وتم في عام 1981م ربطه برئاسة مجلس الوزراء<sup>19</sup>.

وحدثاً أخضعت مهنة المراجعة إلى قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 3 تاريخ 2008/3/4م وقد جاء في الباب الخامس والمتعلق بالشركات محدودة المسؤولية في المادة رقم 71 فقرة 3 على "قيام الهيئة العامة بانتخاب مفتش حسابات وتحديد أتعابه"، كما أجازت الفقرة 4 لمراجع الحسابات في حال تقاعس الإدارة الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة، كما نصت المادة 79 على أن "ينص نظام الشركة محدودة المسؤولية على انتخاب مراجع للحسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة، ويخضع مراجعو الحسابات في سلطتهم لمسئولياتهم وواجباتهم المقررة لمراجعي الحسابات في الشركات المساهمة"، أما في الباب السادس من قانون الشركات والخاص بالشركات المساهمة فقد جاء في المادة 98 المتعلقة بتأسيس الشركة المساهمة فقرة 4 من البند/و/ على أن "يتضمن طلب المؤسسين اسم مراجع الحسابات المعتمد خلال فترة التأسيس كشرط للتصديق على النظام الداخلي للشركة"<sup>20</sup>.

وفي العام 2009م صدر القانون رقم 33 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وبموجب هذا القانون فقد تم تشكيل مجلس أطلق عليه اسم مجلس المحاسبة والتدقيق وتم إلحاقه بوزارة المالية، حيث هدف المجلس إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة للارتقاء في مستوى أدائها والتأكد من مستوى جودة ودقة عمل مكاتب المهنة ومراجعي حساباتها بالإضافة إلى الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والمراجعة، كما نص هذا القانون على قابلية قيام المراجع بمراجعة حسابات عملائه لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب ولمدة أربع سنوات إذا كان التعيين لشركة مهنية<sup>21</sup>.

أما إنشاء جمعية المحاسبين القانونيين في سورية فيعود إلى عام 1958م حيث اعتمد إحداثها بموجب كتاب وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل رقم خ/3/8003 تاريخ 1961/6/12م،

<sup>19</sup> علي حاج بكري، "أصول مراجعة الحسابات"، منشورات جامعة حلب، 2004، ص32-34

<sup>20</sup> قانون الشركات، رقم 3، لعام 2008

<sup>21</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، رقم 33، تاريخ 2009/11/17

كما نشرت خلاصة نظامها الداخلي رقم 601 في 17/5/1961م بالجريدة الرسمية عدد 22 تاريخ 8/6/1961م، وكان هدف هذه الجمعية هو السعي لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع مستواها والمحافظة على كرامتها وتحسين العمل المحاسبي والمراجعة وإرساء قواعد صحيحة وأصول سليمة<sup>22</sup>.

ومؤخراً صدر قرار جمعية المحاسبين القانونيين رقم 11 تاريخ 10/4/2012م، والذي تم بموجبه تشكيل لجنة لتعديل القانون 33 والنظام الداخلي لجمعية المحاسبين، حيث أسند لهذه اللجنة مهمة دراسة القانون رقم 33 لعام 2009م الناظم لمهنة المحاسبة والمراجعة واقتراح التعديلات اللازمة بالإضافة للمساهمة مع مجلس إدارة الجمعية لتنفيذ المهمة الموكلة إليه بموجب القرار الوزاري رقم 1375 لعام 2012م فيما يتعلق بتعديل النظام الداخلي للجمعية بما ينسجم مع ذلك القانون<sup>23</sup>.

## 2-1-2 طبيعة مكاتب المراجعة:

تعتبر مكاتب المراجعة المكان الذي يمارس فيه المراجعون نشاطهم، والذي من خلاله يقدمون خدماتهم المتعددة سواء في مجال المحاسبة والمراجعة أو حتى في مجال الاستشارات الفنية ذات العلاقة، لذلك فإن طبيعة عمل مكاتب المراجعة يعتمد بشكل كبير على عناصر غير ملموسة تمثل مدخلات عملية توليد الإيرادات وهي مؤهلات وخبرات وكفاءات وقدرات المراجعين في كيفية تفسير وتطبيق المعايير ذات الصلة واستخدامهم للتقدير المهني في سبيل الوصول إلى رأي مهني فني محايد.

وتختلف مكاتب المراجعة عن بعضها من حيث طبيعة وحجم العمل الذي تؤديه بالإضافة إلى شكلها القانوني، فقد يكون مكتب المراجعة مملوكاً من قبل مراجع واحد يمارس فيه أعماله بمفرده لذلك لا يكون لهذا المكتب أقسام بل تتجمع في شخصه كل الوظائف والمهام، أو يكون على شكل شركات تضامن مثل شركات الأشخاص بمعنى وجود عدّة مراجعين يعملون كشركاء

<sup>22</sup> النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين، رقم الشهر 601، تاريخ 17/5/1961

<sup>23</sup> www.asca-sy.com

في مكتب المراجعة، أو قد يكون على شكل شركات أموال بحيث يكون مساهمها من المراجعين، غير أن الشكل الغالب لمكاتب المراجعة هو أن تكون على شكل شركات أشخاص<sup>24</sup>.

وفي هذا الصدد فإن مكاتب المراجعة التي يعود ملكيتها إلى عدد من المراجعين غالباً ما نجد نشاطها مقسماً إلى قسمين رئيسيين، ويشرف على كل قسم مدير يكون عادة أحد الشركاء وهما<sup>25</sup>:

1- القسم الفني: ويشمل أعمال المراجعة والضرائب والاستشارات والمحاسبة بأنواعها.

2- القسم الإداري: ويشمل المستخدمين وإدارة المكتب الداخلي.

### 2-1-3 استراتيجيات مكاتب المراجعة:

إن تسارع التغيرات الكمية والنوعية في بيئة الأعمال وزيادة حدة المنافسة التي لم تعد تقتصر على المنافسة السعريه أو جودة الخدمات المقدمة بل تعددت لتشمل كافة أنشطة المنشأة، جعل من وضع الإستراتيجية أمراً حيوياً وهاماً لمختلف منشآت الأعمال في محاولة لمواجهة التغيرات والتحديات المحيطة.

وقد عرّفت الإستراتيجية أكاديمياً على أنها: "الخطط الموضوعة والأحداث التي تم أخذها في ظل الجهود الرامية لمساعدة المنشأة للوصول إلى أهدافها الموضوعة"، كما عرّفت بأنها: "الاختيار المتأصل بين مجموعة من النشاطات المختلفة للوصول إلى مزيج من القيم التي تتميز بها المنشأة عن غيرها"<sup>26</sup>. لذلك يمكن القول بأن إستراتيجية أي منشأة هي الوسيلة التي تتميز بها عن غيرها من المنشآت من خلال مجموعة من الأهداف والبرامج العملية والتي تساعد على الانتقال من وضعها الحالي إلى الوضع التي ترغب بالوصول إليه.

وتمثل ظاهرة التكتلات الاقتصادية واتساع رقعة الاندماج بين منشآت الأعمال حول العالم إحدى الإستراتيجيات المتبعة لمواجهة العولمة والمنافسة الحادة، حيث اتجهت مكاتب المراجعة في العقد المنصرم إلى الاندماج مع بعضها مشكلة مكاتب متعددة الجنسية في مسعى لتقوية

<sup>24</sup> إدريس عبد السلام أشتوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، ليبيا، الدار الجماهيرية للنشر، الطبعة الأولى، 1990، ص 95

<sup>25</sup> خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004، ص 204

<sup>26</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، مرجع سبق ذكره، ص 53-54



موقفها التنافسي. ففي عام 1989م أعلن كل من Deloitte Haskins & Sells و Touche Ross اندماجهما مع بعضهما البعض مشكلين كيان واحد تحت مسمى Deloitte & Touch (DT)، كما أعلن Ernst & Whinney و Arthur Ander-Yong تكوين مكتب جديد باسم Ernst & Young (EY) ، وفي العام 1998م اندمج مكتب Price Water House بنجاح مع مكتب Coopers and Lybrand وكونا Price Water House Coopers (PWC).<sup>27</sup>

وهناك اتجاه آخر لمكاتب المراجعة تمثل في تنظيم نفسها حول صناعة معينة وهو ما يطلق عليه مصطلح إستراتيجية التخصص الصناعي، إذ قامت مكاتب المراجعة على إتباع هذه الإستراتيجية في أعقاب حدوث تغيرات وتطورات جعلت من التخصص الصناعي في سوق المراجعة قضية مهمة وأساسية، ويتنوع التخصص الصناعي في مهنة المراجعة بين تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة أو تخصص مكتب المراجعة نفسه في قطاع صناعي معين، ففي السبعينات من القرن الماضي بدأت مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بإعادة هيكلة أنشطتها حول قطاعات صناعية معينة بهدف تقديم خدمات مراجعة ذات كفاءة عالية وزيادة ثقة المراجع بنفسه وبأدائه، لذلك يعتبر هذا الاتجاه من أبرز مداخل الاستثمارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل انتشار ظاهرة العولمة وانفتاح الأسواق.<sup>28</sup>

## 2-1-4 العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات مكاتب المراجعة:

تخضع مكاتب المراجعة في ممارساتها وأنشطتها في سوق المراجعة إلى الشروط والمتطلبات التي يحددها القانون والقرارات والإرشادات المهنية والتي تختلف من بيئة لأخرى، كما أن طالبي خدمات المراجعة يعتمدون في اختيارهم وتقييمهم لخدمات مكاتب المراجعة على ما لديهم من معلومات سابقة عن هذه المكاتب. ويرجع أسباب الاختلاف في الطلب على خدمات مكاتب المراجعة من قبل طالبيها إلى عدة عوامل يتعلق مجملها بطبيعة هذا المكتب وهي:

<sup>27</sup> أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص143

<sup>28</sup> Ira Solomon, Michael D. Shields, and O. Ray Whittington, "What Do Industry – Specialist Auditor Know?", Journal Of Accounting Research, Vol. 37, Iss. 1, Spring 1999, P196

## أ- حجم مكتب المراجعة:

يعد حجم مكتب المراجعة من أحد العوامل المؤثرة في طبيعة الطلب على خدماته، حيث تتعدد المؤشرات المستخدمة للدلالة على حجم مكتب المراجعة ومن هذه المؤشرات<sup>29</sup>: عدد عملاء مكتب المراجعة، وعدد المراجعين في المكتب، واستخدام المساهمة النسبية للمكتب في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة، وكذلك الارتباط بأحد المكاتب العالمية، وعدد الفروع التابعة له داخلياً كان أو خارجياً، ومدى انتشارها داخل البلد، بالإضافة إلى الموارد المالية للمكتب.

وترتفع معدلات الطلب على الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة التي تتميز بكبر حجمها مقارنة مع المكاتب الأخرى الأقل حجماً ويعود ذلك لسببين اثنين<sup>30</sup>: أولهما هو التوافق مع منشآت العملاء ذو الأحجام الكبيرة، حيث أن هذه المنشآت تتطلب حجماً كبيراً من أعمال المراجعة بصرف النظر عن الجودة، والحجم الكبير في أعمال المراجعة لا يمكن إنجازها إلا من خلال فريق متكامل من مراجعين يتمتعون بالخبرات والمهارات اللازمة لإنجاز مثل تلك الأعمال، ومن الطبيعي ألا تلجأ مثل هذه المنشآت إلى مكاتب ليس لديها الخبرة السابقة مع مثل هذه الحالة من ناحية الحجم أو على الأقل من ناحية النشاط، أما السبب الثاني فيرجع إلى إدراك الأطراف الخارجية المستفيدة من القوائم المالية عن مقدار الضمان الذي يوفره كبر حجم مكتب المراجعة في تحمله للمسؤولية عن رأيه حول مصداقية هذه القوائم وخاصة المسؤولية المدنية، وبناءً عليه فإنه كلما زاد حجم مكتب المراجعة زادت درجة الاقتناع لدى الأطراف الخارجية بأن الأخطاء المهنية الجسيمة من جانب أعضاء فريق المراجعة هي مغطاة، وبالتالي زاد تقديرهم لجودة المراجعة.

لهذين السببين ينظر طالبو خدمات المراجعة إلى حجم مكتب المراجعة عند تحديدهم لمستوى خدمة المراجعة التي يودون الحصول عليها من هذه المكاتب.

<sup>29</sup> معاذ ظاهر صالح المقطري، "التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء المهني- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسبوط، 2009، ص9  
<sup>30</sup> السيد أحمد السقا، مدثر أبو الخير، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، جامعة طنطا، 2002، ص447-448

## ب- سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة عن شهرته، وتتشكل سمعته تبعاً لمجموعة من العناصر المتداخلة وهي<sup>31</sup>: الالتزام بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة، والخبرة في نشاط العميل، والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب وبين العملاء، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، بالإضافة إلى الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود الرقابة على جودة أداء المكتب.

كما وتسعى مكاتب المراجعة جاهدة إلى خلق اسم لها في السوق يكون بمثابة اسم تجاري لها سعياً منها لتحقيق الفرض القائل بأن سمعة مكتب المراجعة سوف يؤثر في نصيب المكتب في السوق وبالتالي في أرباحه<sup>32</sup>.

## ت- التخصص الصناعي لمكتب المراجعة:

يتم التركيز عند اختيار مكتب المراجعة على معيار التخصص، حيث يؤثر نشاط العميل على إجراءات المراجعة بسبب الاختلاف في أنشطة الإنتاج والتسويق وعلى المؤهلات والخبرات التي قد يتطلبها فريق المراجعة لأداء مهامه. وبالتالي فإذا ما كان مكتب المراجعة متخصص في قطاع محدد من نشاط العملاء فإن ذلك يتيح له فوائد متعدد وهي<sup>33</sup>: زيادة الحصة السوقية وذلك لأن بعض عملاء المراجعة قد يغير المراجع بسبب التخصص في الصناعة، زيادة أرباح مكتب المراجعة من خلال زيادة عدد العملاء، المحافظة على الحصة السوقية للمكتب في السوق التنافسية، وزيادة جودة المراجعة.

وبناءً عليه يمكن القول أن المنشآت الخاضعة للمراجعة تلجأ إلى مكاتب مراجعة متخصصة في النشاط أو الصناعة التي تنتمي إليها اعتقاداً منها بقدرتها تلك المكاتب على تقديم خدمات متميزة، ولعل مرد ذلك أن التخصص يتيح رصيماً كبيراً من المعرفة من جانب المراجع بمشاكل وظروف الصناعة وانعكاس ذلك على مستوى أدائه.

<sup>31</sup> سيد عبد الفتاح صالح حسن، "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة-مدخل مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية

التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، يوليو 2008، ص 215

<sup>32</sup> Allen T. Craswell, Jere R. Francis, and Stephen L. Taylor, "Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization", Journal Accounting and Economics, Vol. 20, Iss. 3, 1995, P301

<sup>33</sup> Chris E. Hogan, and Debra C. Jeter, *Op. Cit*, P1

## المبحث الثاني

### طبيعة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

يحتل التخصص من قبل المراجع في قطاع صناعي محدد اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة على المستويات الأكاديمية والمهنية نظراً للفوائد التي يجنيها كل من المراجع والعميل من هذا التخصص بغض النظر عن بعض المعوقات التي تواجهه، لذا فإن هذا المبحث سوف يشتمل النقاط التالية:

1-2-2 مفهوم التخصص الصناعي.

2-2-2 أهمية التخصص الصناعي.

3-2-2 محددات التخصص الصناعي كإستراتيجية تميز.

4-2-2 مقاييس التخصص الصناعي.

5-2-2 دور أطراف المهنة في تفعيل إستراتيجية التخصص الصناعي.

6-2-2 المعايير التي نوهت للتخصص الصناعي.

### 1-2-2 مفهوم التخصص الصناعي:

إن التزايد المطرد في التعقيدات التنظيمية والاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية في البيئة المعاصرة جعلت لكل صناعة خصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات، وبما أن مهمة المراجع تقوم أساساً على تقديم خدماته إلى تلك الصناعات كان لابد من حصوله على نظام معلومات متكامل لكل صناعة على حدى، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام المراجع بالتخصص تبعاً لكل قطاع صناعي، فيكون هناك مراجع متخصص في مجال القطاع الصناعي وآخر في التجاري وآخر بالقطاع الخدمي.

وقد أشارت Journal of Accounting في تقريرها تحت عنوان "التخصص يمثل مفتاح نجاح مكاتب المراجعة، Specialization is key to Cap Firm Success" إلى أن ما

يقارب نسبة 88 بالمئة من مكاتب المراجعة التي خضعت للدراسة وافقت بأن العامل الرئيسي لنجاح مكاتب المراجعة مستقبلاً يتطلب وجود تخصص للمراجع وظيفياً أو صناعياً<sup>34</sup>. كما واعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA 1998) "أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يمثل إحدى أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرون"<sup>35</sup>.

وفي الآونة الأخيرة تبين أن معظم منشآت المراجعة تميل إلى إعادة هندسة أنشطتها على أساس من التخصص الصناعي وذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات مراجعة ذات مستوى عالي من الكفاءة، حيث أشارت الدلائل إلى التزايد الملحوظ للدورات التدريبية المتخصصة بهدف تزويد المراجعين بالمعلومات عن كل ما يتعلق بالصناعات التي يقوم بها العملاء، بالإضافة لمطالبة المراجعين من قبل مكاتب المراجعة الكبيرة باختيار صناعة واحدة والقيام بالدراسات الخاصة بها لتكون مجال تخصصهم<sup>36</sup>.

ويعرّف مصطلح التخصص بالنسبة للمراجع بأنه: "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع"<sup>37</sup>. ويعرّف المراجعون المتخصصون صناعياً بأنهم: "المراجعون الذين اكتسبوا تدريب وخبرة شاملة في صناعة معينة"<sup>38</sup>، كما يعرفوا أيضاً بأنهم: "المراجعون الذين يمتلكون معرفة شاملة بخصائص العميل، وأن هذه المعرفة تمكنهم من تحسين طرق اكتشاف الأخطاء"<sup>39</sup>.

---

<sup>34</sup> أمال محمد عوض، "دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد 43، سبتمبر 2006، ص 67

<sup>35</sup> Aicpa, "Top Five Issues Important CPAs 21<sup>st</sup> Century", 1998, <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/top five.htm>.

<sup>36</sup> Taylor M. Hedin, "The Effects of Industry Specialization Auditor, Inherent Risk Assessment and Second-Order Uncertainty", PHD, University of Arizona, 1994, p126

<sup>37</sup> أمال محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص 68

<sup>38</sup> Ira Solomon, Michael D. Shields, and O. Ray Whittington, Op. Cit, P191

<sup>39</sup> Mario Maletta, and Arnold Wright, "Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics Auditing", A Journal of Practice and Theory, Vol. 15, Iss. 1, 1996, P72

ومما تقدم يمكن القول بأن التخصص الصناعي يكسب المراجع معرفة معمقة بخصائص العميل وطبيعة نشاطه ويمكنه من تقديم خدمات متميزة لعملائه، كما ويجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من متغيرات، الأمر الذي يصعب على المنافسين غير المتخصصين مجاراته في مجال تخصصه الصناعي.

## 2-2-2 أهمية التخصص الصناعي:

يعتبر التخصص الصناعي للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من تطورات على صعد عدة وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في السوق المهنية لمواجهة المنافسة المتزايدة، مما يستلزم معه تحديد النقاط التي تشير إلى أهمية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة سواء من وجهة نظر المراجعين أنفسهم وأيضاً من وجهة نظر عملاء المراجعة، إلا أنه ومن جانب آخر هناك عوامل ومحددات يجب ذكرها تعمل في بعض الأحيان ضد تخصص المراجعين في مجال صناعة محددة، وأيضاً ضد اختيار العملاء مراجعين متخصصين في مجال عملهم.

## 2-2-2-1 من وجهة نظر مراجعي الحسابات:

المزايا المحققة من التخصص الصناعي:

أ- يتيح التخصص الصناعي للمراجع اكتساب المعرفة والخبرات الخاصة بخصائص وعوامل الصناعة التي يتخصص بها بناءً على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات الصناعية المختلفة، وبالتالي فإذا ما توافرت هذه المعرفة المتخصصة بأعمال العميل من قبل المراجع فإن ذلك قد يخفف من احتمال استعانتته بالخبراء لدرجة كبيرة في كثير من الحالات<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> معاذ طاهر صالح أحمد المقطري، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، مرجع سبق ذكره،

ب- يعد التخصص الصناعي أحد المحاور الهامة التي تهدف إلى تحقيق المزيد من دقة تقديرات المراجع للمخاطر المختلفة المحيطة بعملية المراجعة، بما يساهم في زيادة جودة قراراته التخطيطية، وانعكاس ذلك على مستوى الأداء المهني المقدم<sup>41</sup>.

ت- يتيح التخصص الصناعي للمراجع القيام بعملية مراجعة على مستوى عالي من الفاعلية، فالمراجع المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة خالية من الأخطاء والتلاعب، وذلك بسبب رصيد الخبرة المهنية لديه عن أساليب ارتكاب الأخطاء والتلاعب ومواطن حدوثها وإمكانية تكرارها في القوائم المالية<sup>42</sup>.

ث- يحقق التخصص الصناعي وفورات الحجم الاقتصادية، فالمراجع المتخصص يستطيع القيام بتوزيع تكاليف التدريب والتعليم التي تحملها على عدد من عملائه الذين هم من نفس الصناعة وذلك بنسبة عدد ساعات تنفيذ أعمال المراجعة لكل عميل على حدى<sup>43</sup>.

ج- يحقق التخصص الصناعي منفعة إضافية، فالمراجع المتخصص أكثر كفاءة في إنجاز مهمة المراجعة، إذ يتطلب وقت أقل في التنفيذ من الوقت المستهدف ويؤدي اختبارات مراجعة أقل بشكل عام<sup>44</sup>.

ح- يعزز التخصص الصناعي من سمعة المراجع من جراء تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، كما يساعد في توسيع نطاق خدمات المراجع، حيث يتيح التخصص الصناعي فرصة تقديم خدمات على مستوى عالي من التأكيد مما يرفع كفاءة أعمال المراجعة من ناحية وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات المراجعة بصورة متميزة من ناحية أخرى<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص105

<sup>42</sup> المرجع السابق، ص111

<sup>43</sup> Hodiamont, M. G. A, **Op. Cit**, P10

<sup>44</sup> أمال محمد محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص79

<sup>45</sup> أحمد زكي متولي، مرجع سبق ذكره، ص177

خ- يساهم التخصص الصناعي في تدعيم قدرة المراجع في الحصول على حصص متزايدة في سوق المراجعة، باعتبار أن التخصص وما يمنحه للمراجع من قدرات ومهارات وتقنيات سيمثل أداة جذب لعملاء المراجعة<sup>46</sup>.

د- مع تبني المراجع للتخصص الصناعي فسوف ينخفض لدية احتمال استقالته من عملية المراجعة، أو العزل من جانب العميل<sup>47</sup>.

أما الآثار السلبية المتوقعة من التخصص الصناعي فهي<sup>48</sup>:

أ- إن المشكلة الأساسية للمراجعين المتخصصين في قطاع صناعي معين من النشاط الاقتصادي هو الاختيار المنخفض لهؤلاء المراجعين من أصل مجموع العملاء في سوق المراجعة، من قبيل أن معظم عملاء هؤلاء سيكونون في الغالب من أولئك الذين يتطابق نشاط عملهم مع القطاع الصناعي الذي يتخصصون به، مما ينعكس بالنتيجة إلى اختيار محدود من قبل العملاء في سوق المراجعة لهم.

ب- زيادة المخاطر الناتجة عن النسبة العالية من تركيز أتعاب المراجعين المتخصصين في صناعة معينة على عملاء هذه الصناعة.

2-2-2-2 من وجهة نظر عملاء المراجعة:

مزايا التخصص الصناعي للمراجع فهي:

أ- يعد التخصص الصناعي للمراجع ذو أهمية لمنشآت الأعمال الكبيرة الحجم، حيث أنه كلما كبر حجم منشأة عميل المراجعة زاد تعقد العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله، هذه التعقيدات تدفع عميل المراجعة للتعاقد مع مراجعين متخصصين في مجال صناعته، والسبب في ذلك يرجع إلى أن العديد من عملياته تتعلق بالميزات الفريدة في الصناعة التي

---

<sup>46</sup> Audrey A. Gramling, Dana N. Stone, **Op. Cit**, P21

<sup>47</sup> David D. Williams, "The Potential Determinants of Auditor Change", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 15, Iss. 2, 1988, p249

<sup>48</sup> Hodiament, M. G.A, **Op. Cit**, P16



ينتمي إليها، وأن المراجع المتخصص بمجال نشاطه وحده الذي يملك القدرة على تقديم خدمات المراجعة ذات جودة عالية وبتكلفة مناسبة<sup>49</sup>.

ب- يساهم التخصص الصناعي في تحقيق مستوى عالي من الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، فالعملاء الذين ينتهجون إستراتيجية الشفافية في إصدار قوائمهم المالية ولا يلجئون إلى سياسات إدارة الأرباح، فإن اختيارها سوف يقع على المراجعين المتخصصين في مجال أعمالهم، لاعتقادهم بأن المراجع المتخصص يساهم في تعزيز سياسات الإفصاح والشفافية في قوائمهم المالية<sup>50</sup>.

ت- مع توجه منشآت عملاء المراجعة بالبحث عن عناصر تمويل إضافية سواء كان من الدائنين أو أسواق رأس المال فإن ذلك سيدفعهم نحو اختيار مراجعين متخصصين في مجال عملهم في سبيل إقناع أولئك الممولين بدقة جودة العوائد المالية لهم، بالمقابل فإن الدائنين سيشعرون بثقة أكبر إذا كانت المنشآت التي سيمنحونها القروض قد تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين في مجال صناعتها<sup>51</sup>.

أما الآثار السلبية المحتملة من التخصص الصناعي للمراجع فهي<sup>52</sup>:

أ- يشكل تهديد نقل المعلومات إلى المنافسين أحد قيود الطلب على خدمات المراجعين المتخصصين صناعياً، إذ أن عملاء المراجعة يبدون تخوفاً من نقل معلومات سرية وإستراتيجية إلى المنافسين الذين يتم مراجعتهم من قبل نفس المراجعين سواء في سياق عملية المراجعة أو أثناء إعطائهم النصائح.

ب- إن تخصص المراجعين في قطاع صناعي محدد يخفض مستوى المنافسة ويزيد من قوة الاحتكار في سوق القطاعات الصناعية المختلفة، حيث يؤدي ذلك إلى تسعير محتكر لخدمات المراجعة المتخصصة من خلال علاوات الأجر التي يحصلون عليها مقارنة بالأقل

---

<sup>49</sup> Wei Yu, "Accounting-Based Earning Management and Real Activity Manipulation", PhD, Dissertation in Philosophy in The School of Management, Georgia Institute of Technology, August 2008, P4

<sup>50</sup> Gopal, V. Krishnan, "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Management?" Accounting Horizons, Vol. 17, 2003, P14

<sup>51</sup> Wei Yu, *Op. Cit.*, p.5

<sup>52</sup> Hodiament, M. G.A, *Op. Cit.*, p17

تخصصاً، وبالتالي فإن المراجعين المتخصصين يمكن أن يكسبوا أرباحاً احتكارية مقابل تميز خدماتهم.

ت- يشكل حجم منشأة عميل المراجعة أحد قيود التخصص الصناعي، فالمنشآت ذات الحجم الصغير 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.

ويتضح من خلال تقييم المزايا الإيجابية والآثار السلبية المرتبطة بالتخصص الصناعي للمراجع، أن المزايا الإيجابية والمتأتية من جراء التخصص تفوق بكثير الآثار السلبية، وخاصة أن تلك الآثار المحتملة سوف لن يكون لها وجود طالما التزم المراجعون بمعايير وأسس وقواعد المراجعة المتعارف عليها وتخلقوا بأداب وسلوك مهنة المراجعة المنصوص عليها واختاروا بدقة القطاع الصناعي الذي يتميز بانخفاض المخاطر المحيطة به في سبيل تخصصهم.

### 2-2-3 محددات التخصص الصناعي كاستراتيجيه تميز:

إن التطورات التي شهدتها سوق المراجعة في الآونة الأخيرة من زيادة في حدة المنافسة دفع المراجعين للبحث عن وسيلة فعالة لمواجهتها وتحقيق تميز عن منافسيهم الرئيسيين، فكان التخصص في قطاع صناعي معين من قبلهم هو الوسيلة التي سيسعون من خلالها إلى تحقيق هذا التميز عن طريق ربط خدماتهم بالاحتياجات المتميزة لعملاء محددين، وبالتالي تحقيق مكاسب من تخصصهم.

وقد فسر (Porter 1985) التميز بقوله<sup>53</sup> "تبحث المنشأة وفق إستراتيجية التميز للتفرد في بعض الأبعاد التي تكون ذات قيمة كبيرة بالنسبة للمشتريين فهي تبحث عن خاصية أو عدة خصائص قد يدرك العديد من المشتريين في القطاع الصناعي أنها مهمة، وتضع نفسها بشكل متفرد لتحقيق هذه الاحتياجات، فهي تكافئ نفسها من خلال نواحي تميزها بعلاوة على السعر،

<sup>53</sup> Michael E. Porter, "Competitive advantage: creating and sustaining superior performance", New York, NY: Free Press, 1985, P9

وفي حين أن المتميزين من الممكن أن يحملوا علاوة أسعار، إذا ما كان المشترون يقدمون قيمة إضافية لخدماتهم، فإن القدرة على القيام بذلك تعتمد على القوة التفاوضية للعملاء".

ومن خلال هذا التفسير يمكن النظر إلى التخصص الصناعي للمراجع على أنه إستراتيجية تميز تهدف إلى خلق ميزة تنافسية عن طريق توفير ميزة إضافية ومختلفة لنشاطه والتي من الصعب أن يتم نسخها من قبل المنافسين الرئيسيين في سوق المراجعة<sup>54</sup>.

وباتباع هذه النظرية الإستراتيجية التي قدمها (Porter 1985) فإن المراجع المتخصص في قطاع صناعي معين يمكن أن يميز نفسه عن منافسيه عن طريق نوعين من المحددات، تتمثل الأولى في التميز على أساس التكلفة، بينما تعتمد الثانية في التميز على أساس المنتج<sup>55</sup>.

ويعتمد التميز على أساس التكلفة على اقتصاديات الحجم، حيث تعتبر اقتصاديات الحجم أنه يمكن للمراجع المتخصص في قطاع صناعي معين زيادة عدد عملائه في نفس القطاع الصناعي المختص به بشكل أكبر مقارنة بغير المتخصصين، كما ويمكن التخصص الصناعي من تخفيض التكلفة وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجع في صناعة معينة تجعله بارعاً في معالجة المشكلات التي تواجه وتقديم مراجعة على درجة عالية من الكفاءة، بالإضافة إلى توزيع تكاليف التدريب واكتساب المهارات على مجموعة من العملاء الذين ينتمون إلى نفس القطاع الصناعي على أساس عدد ساعات أداء عملية المراجعة لكل عميل على حدى، الأمر الذي يؤدي إلى تحميل عملاء الصناعة بنسبة أقل من هذه التكاليف مقارنة بغير المتخصصين الذين لديهم عدد عملاء أقل بالصناعة الواحدة، والذين سيتحملون نسبة أكبر من هذه التكاليف<sup>56</sup>.

وبالتالي يمكن القول بأن تكلفة المراجعة يمكن أن تتخفض لسببين هما<sup>57</sup>:

1- إن المراجع الذي يكون لديه اهتمام خاص بالصناعة التي يتخصص بها يقوم بتطوير معارفه وخبراته الخاصة بتلك الصناعة، مما يجعله متميزاً بالقضايا التفصيلية التي تواجهه، وبالتالي يكون قادراً على القيام بأداء عملية المراجعة بكفاءة أكبر.

<sup>54</sup> Brian W. Mayhew, and Michael S. Wilkins, **Op. Cit**, P35

<sup>55</sup> Hodiamont, M. G.A, **Op. Cit**, P10

<sup>56</sup> Brian W. Mayhew, and Michael S. Wilkins, **Op. Cit**, p35-36

<sup>57</sup> عمر محمد سيدي، مرجع سبق ذكره، ص139

2-إن المراجع يستطيع توزيع تكاليف التدريب اللازمة لاكتساب المهارات في صناعة معينه بنسبة ساعات أداء عملية المراجعة لعدد كبير من العملاء، مما يؤدي لتوزيع تكاليف تطوير الخبرة على أكثر من عميل ويساهم بالنتيجة في تخفيض التكاليف المخصصة لكل منهم.

أما التميز على أساس المنتج فيعتمد على الإبداع والابتكار والجودة المحسنة أثناء عملية المراجعة، والشرط الرئيسي للمراجع لكي يكون بهذه الصفات هو أن يكون متخصصاً، ولكي يكون متخصص يجب أن يقوم بالتركيز على كمية محددة من الصناعات في النشاط الاقتصادي، وأن يصرف جلّ وقته وطاقته في خدمة عملاء هذه الصناعة، لذلك فإن التخصص الصناعي من قبل المراجع يمكن أن يكون الطريق الأمثل للتميز على المنافسين لخدمة العملاء من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بغير المتخصصين وتلبية مطالبهم المحددة بطرق أفضل عن طريق تطوير طرق وأساليب المراجعة، بما ينعكس على كفاءة أداء عملية المراجعة المقدمة من قبلهم<sup>58</sup>.

بالإضافة لهذا كله فإن العملاء أصحاب الحصص لديهم ثقة أكبر بمصداقية البيانات المالية التي تمت مراجعتها من قبل المراجعين المتخصصين صناعياً مقارنة بغير المتخصصين<sup>59</sup>.

وبالرغم من تطابق كلا المحددين من حيث تميز المراجعين المتخصصين صناعياً عن منافسيهم الرئيسيين في السوق، إلا أنهما يختلفان من ناحية أتعاب المراجعة، فبينما تفترض اقتصاديات الحجم وجود حسومات على أتعاب المراجعة نظراً لانخفاض تكلفة الأعمال المنفذة إلا أن تمييز المنتج على أساس جودة الخدمات تفترض الحصول على علاوة أتعاب مقابل تلك الجودة<sup>60</sup>.

## 2-2-4 مقاييس التخصص الصناعي:

إن حالة التخصص الصناعي للمراجع هي حالة غير قابلة للملاحظة المباشرة، لذلك كان لابد من إيجاد مقاييس لتحديد التخصص في القطاعات الصناعية، مقابل هذا فقد استعملت عدة

<sup>58</sup> Hodiament, M. G.A., *Op. Cit*, p11

<sup>59</sup> Blaise M. Sonnier, Sharon S. Lassar, and Walfried M. Lassar, *Op. Cit*, P44

<sup>60</sup> أمال محمد محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص71

مقاييس والتي تنوب عن التخصص، هذه المقاييس هي في الغالب مستندة على فرضية أن الخبرة الصناعية مبنية على التكرار في الأوضاع المماثلة ولذلك فإن الحجم الكبير من الأعمال في الصناعة يشير إلى الخبرة.

في الواقع يوجد نقص في الإجماع حول كيفية قياس التخصص الصناعي للمراجع في قطاع الصناعي محدد، حيث تختلف النتائج باختلاف المتغيرات المستخدمة لقياسه سواء على مستوى سوق المراجعة الدولي أو على مستوى دولة محددة أو حتى على مستوى قطاعات سوقية أكثر تحديداً. كما ويمكن أن تختلف النتائج أيضاً إذا ما تم الاعتماد على المحفظة، بالتالي يمكن القول بأن تحديد إذا كان المراجع يعد متخصصاً في مراجعة منشآت عاملة في قطاع صناعي محدد أم لا يتم من خلال مدخلين عامين: يقوم الأول على استخدام الحصة السوقية، بينما الثاني يستخدم مدخل حصة المحفظة.

أ- مدخل الحصة السوقية:

يقوم هذا المدخل على أساس الاختلاف أو التميز في قطاع صناعي محدد بين المراجعين المتنافسين، ويفسر هذا المدخل التخصص الصناعي على أن المراجع يميز نفسه على المنافسين وفقاً لحصته السوقية من المنشآت العاملة في هذا القطاع الصناعي، حيث تتشابه المنشآت التي تعمل في نفس القطاع الصناعي من خلال الأبعاد التشغيلية والإستراتيجية والاقتصادية وتختلف عن المنشآت التي تعمل في القطاعات الصناعية الأخرى<sup>61</sup>.

ويفترض هذا المدخل أنه من خلال ملاحظة الحصة السوقية النسبية لمراجع الحسابات في مجال قطاع صناعي محدد يقدم خدماته فيه يمكن الحصول على المعارف الخاصة بهذه الصناعة، حيث أن المراجعين الذين يمتلكون حصة سوقية أكبر في القطاع الصناعي يعتبرون الأكثر امتلاكاً للقاعدة المعرفية المتعلقة بذلك القطاع الصناعي، كما تعكس الحصة السوقية

---

<sup>61</sup> Steven Balsam, Jagan Krishnan, and Joon S. Yang, "Auditor Industry Specialization and Earning Quality", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22, Iss .2, September 2003, P72

الكبيرة داخل القطاع الصناعي المعين الاستثمارات المهمة التي تتم من قبل المراجع لأجل تطوير تقنيات مراجعة خاصة بذلك القطاع الصناعي<sup>62</sup>.

وعلى الرغم من أن مدخل الحصة السوقية يعتبر المدخل الأكثر استخداماً لقياس التخصص الصناعي، إلا أنه يعاني بعض القصور، ذلك أنه في القطاعات الصناعية التي تتميز بمنافسة قوية والتي يمكن للمراجع أن يحقق عائدات مهمة يتطلب منه تكريس موارد كبيرة جداً لتطوير خبرات وتقنيات المراجعة المتعلقة بالقطاع الصناعي، بالإضافة إلى احتمال أن تتخفف عائدات المراجع نتيجة التخصص في قطاع صناعي محدد دون غيره<sup>63</sup>.

ولمقابلة القيود المفروضة على استخدام الحصة السوقية كمقياس للتخصص الصناعي، يمكن استخدام عدة بدائل لقياس التخصص عن طريق الحصة السوقية<sup>64</sup>:

◀ يتحدد المتخصص في الصناعة من خلال أكبر مقدمي الخدمة في أي صناعة، بالإضافة إلى ثاني وثالث أكبر مقدمي الخدمة إذا كان هناك اختلافات يمكن ملاحظتها بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية مقدمي الخدمة.

◀ يحدد المراجع كمتخصص صناعياً من ناحية الهيمنة على الصناعة، حيث يعتبر المراجع متخصصاً في صناعة محددة إذا كان أكبر مقدمي خدمة المراجعة في تلك الصناعة، وأن الفرق بين المقدم الأول والثاني في نفس الصناعة هو على الأقل 10 بالمئة.

◀ مقياس آخر لتحديد المراجع كمتخصص صناعياً، هذا المقياس يعتمد على عدد العملاء الذين يرتبط معهم المراجع في القطاع الصناعي المحدد، حيث أن استخدام هذا المقياس يؤدي إلى تفادي التحيز نحو العملاء الكبار، وبالتالي فإن المراجع لديه عدد من العملاء الصغار في الصناعة المحددة، ولديه تطور معرفي على مستوى كامل هذا القطاع.

---

<sup>62</sup> Terry L. Neal, and Richard R. Riley, "Auditor Industry Specialization Research Design", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, Iss. 2, September 2004, P170

<sup>63</sup> Ibid, P176

<sup>64</sup> Steven Balsam, Jagan Krishnan, and Joon S. Yang, Op. Cit, P75

ب- مدخل حصة المحفظة:

يركز هذا المدخل في تحديد التخصص الصناعي على أساس التمييز بين المراجعين من ناحية القطاعات الصناعية المختلفة ويأخذ باعتباره التوزيع النسبي لخدمات المراجعة التي يؤديها والأتعاب المرتبطة التي يتقاضاها بين العديد من القطاعات الصناعية<sup>65</sup>.

ويفترض هذا المدخل أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب المراجعة على القطاعات الصناعية المختلفة يمكن الاستدلال على تخصص المراجع، فالقطاعات الصناعية لعملاء المراجع والتي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تعكس الصناعات التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما وأن الحصة الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراجع لتطوير تقنيات مراجعة ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي. وبالتالي وفقاً لهذا المدخل فإن المراجعين الذين يعتبرون متخصصين بتلك الصناعات هم الذين يحققون أكبر عائدات ومن المفترض أنهم يكرسون معظم مواردهم على تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بتلك القطاعات<sup>66</sup>.

مقابل ذلك هناك قصور في مدخل المحفظة وهو أن احتمال تصنيف المراجع كمختص صناعي اعتماداً على حجم القطاع الصناعي قد لا يعكس الجهود المبذولة التي تتم من قبل المراجع للتخصص في ذلك القطاع، حيث يعتبر كل مكتب من المكاتب الكبار متخصص في عدة قطاعات صناعية ولا يمكن تحديد ماهية تخصصها، ولا يوجد أي مكتب يمكن أن يحدد كمختص في قطاعات صناعية صغيرة<sup>67</sup>. بالإضافة إلى أنه في حال خروج المراجعين عن المجالات الأكثر تخصصاً إلى مجال خدمات أخرى فكلما من المراجعين ذوي الخبرات العالية والأقل خبرة تتخفف معها قدرتهم وفعاليتهم المهنية مما يؤثر على مستوى الأداء المهني<sup>68</sup>.

<sup>65</sup> أمال محمد محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص 77

<sup>66</sup> Terry L. Neal, and Richard R. Riley, **Op. Cit**, P170

<sup>67</sup> **Ibid**, P170

<sup>68</sup> Vincent E. Owhoso, William F. Messier, and John G. Lynch, **Op. Cit**, P897

## 2-2-5 دور أطراف المهنة في تفعيل التخصص الصناعي:

لمكاتب المراجعة والمنظمات المهنية ومنشآت الأعمال دوراً هاماً في تفعيل إستراتيجية التخصص وتبنيها من كافة أطراف عملية المراجعة، حيث يظهر دورهم جلياً كآلاتي<sup>69</sup>:

أ- دور مكاتب المراجعة:

يمكن تبين دور هذه المكاتب في تفعيل إستراتيجية التخصص من خلال النقاط التالية:

◀ اقتناع مالكي هذه المكاتب والعاملين فيها بأن إتباع إستراتيجية التخصص يعتبر أمراً حيوياً وضرورياً وأنه سيؤدي إلى زيادة كفاءة أدائهم المهني.

◀ اقتناع مالكي هذه المكاتب والعاملين فيها بأن التخصص سيؤدي إلى تقليل حدة المنافسة في السوق ومن ثم تقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها عليهم.

◀ اقتناع مالكي هذه المكاتب والعاملين فيها بأن التخصص سوف لن يخفض من حصصهم في سوق المراجعة، وإن حدث هذا سوف يقتصر تأثيره على الأجل القصير إلى أن يحدث التوازن.

◀ تقسيم سوق المراجعة بما يتناسب مع حجم مكاتب المراجعة، حيث يمكن تكليف مكاتب المراجعة صغيرة الحجم والمتوسطة منها بمراجعة منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم لما تتسم فيه هذه المنشآت من عدم التعقيد في عملياتها وسهولة مراجعتها، أما مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم فعلى الرغم من إمكانية مراجعتها لجميع منشآت الأعمال إلا أنه من الأفضل أن تتولى مراجعة المنشآت الكبيرة الحجم والتي تتميز بتعقيد عملياتها وضخامة رأس مالها.

ب- دور المنظمات المهنية:

تعتبر المنظمات المهنية الجهة الأكثر قدرة على نشر ثقافة التخصص الصناعي في مهنة المراجعة لما تمتلكه هذه المنظمات من سلطة على إلزام المراجعين بالتخصص في قطاع صناعي محدد وفي الوقت نفسه إلزام عملاء المراجعة بالتعاون مع مراجعين متخصصين في

<sup>69</sup> أشرف محمد إبراهيم منصور، "دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاول مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 56، 2013، ص13



مجال قطاعهم الصناعي، وبالتالي يمكن تحديد دور المنظمات المهنية بذلك من خلال النقاط التالية:

- ◀ إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة والتي من خلالها تبين مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه.
- ◀ توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة حسب مجال تخصصها الصناعي.
- ◀ إعداد دورات تدريبية لتدريب المراجعين على قطاعات صناعية معينة.
- ◀ إلزام منشآت الأعمال كبيرة الحجم بالتعاقد مع مراجعين متخصصين في مجالاتهم الصناعية.

ج- دور منشآت الأعمال:

- تلعب منشآت الأعمال دورها في تفعيل إستراتيجية التخصص من خلال النقاط التالية:
- ◀ التعاقد مع المراجعين المتخصصين في مجال قطاعاتهم الصناعية.
  - ◀ عدم التركيز عند التعاقد مع المراجعين على الأتعاب وإنما على محددات أخرى على رأسها التخصص، لما يوفره التخصص من معرفة وخبرة كافية في مراجعة نشاط المنشأة.
  - ◀ اقتناع مالكي منشآت الأعمال ومجلس إدارتها بأن التعاقد مع المراجعين المتخصصين يزيد من جودة القوائم المالية.

## 2-2-6 المعايير التي نوهت للتخصص الصناعي:

لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة تخصص المراجع في نشاط صناعي محدد من النشاط الاقتصادي، إلا أن هناك مجموعة من المعايير التي بينت أهمية فهم المراجع لطبيعة صناعة العملاء الذي يتعاقد معهم، إذ يعتبر هذا الفهم ضروري من قبل هذه المعايير لأجل تأدية المراجع عمله بكفاءة من خلال مساعدته في تخطيط عملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تحديد مكامن الأخطاء والأخطار الممكنة في تلك الصناعة.

وتعتبر معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية من أبرز المعايير التي نادى بضرورة تفهم المراجع لطبيعة صناعة العميل والتي أسست بدورها لظهور ما يعرف بالتخصص الصناعي للمراجع.

حيث يشير المعيار الأول من معايير العمل الميداني الخاصة بالمعايير الأمريكية، إلى إنه يتم تخطيط وتنظيم عملية المراجعة على نحو مناسب، وكجزء رئيسي من هذا التخطيط لا بد من فهم نشاط العميل بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية لديه، ويوجد مجموعة من الأسباب التي تفرض على المراجع ضرورة تفهم نشاط العميل وأبرزها<sup>70</sup>:

◀ تتميز بعض الأنشطة بمتطلبات محاسبية خاصة والتي تفرض على المراجع الإلمام بها لكي يكون قادراً على تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما ينسجم مع المعايير المتعارف عليها.

◀ إن المراجع يمكنه التعرف على المخاطر المرتبطة بالنشاط والتي تؤثر على تقديره لخطر المراجعة الممكن قبوله، أو أن يحدد أي من منشآت العملاء الممكن له مراجعتها، فقد تتضمن بعض الأنشطة مستويات عالية من المخاطر مقارنة بغيرها من الأنشطة الأخرى مثل أنشطة الادخار والقروض والتأمين.

◀ إن لدى كافة العملاء مخاطر ملازمة متعارف عليها ضمن أنشطتها، ويساعد الإلمام الكافي بهذه الأنشطة من التعرف على تلك المخاطر.

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية فإن المعيار رقم 315 بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" يهدف إلى وضع وتوفير الإرشادات فيما يتعلق بالحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وذلك بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية مراجعة القوائم المالية.

ووفقاً لهذا المعيار فإن على المراجع الحصول على تفهم لطبيعة نشاط العميل محل المراجعة والبيئة التي يعمل فيها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بما يكفي لتحديد مخاطر

---

<sup>70</sup>, Alvin A. Arens, and James K. Loebbecke, "Auditing: An Integrated Approach", New Jersey: Prentice- Hall Inc, Eighth Edition, 2000, p224

الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، أو لتقييم وأداء المزيد من إجراءات المراجعة.

إن هذا الفهم ضروري لأداء عملية المراجعة بموجب المعايير الدولية، حيث يساعد ذلك في تحديد إطار مرجعي يخطط به المراجع لإطار عملية المراجعة، ويمارس الحكم المهني بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والعمل أيضاً على الاستجابة لهذه المخاطر أثناء أداءه لعملية المراجعة.

ويتكون فهم المراجع لطبيعة نشاط العميل محل المراجعة وبيئته من الجوانب التالية<sup>71</sup>:

- أ- عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبقة، وتشمل عوامل ظروف القطاع على البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعميل والتطورات التكنولوجية، وتشمل البيئة التنظيمية أمور مثل إطار إعداد التقارير المالية المطبقة والبيئة القانونية والسياسات والمتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع ومنشأة العميل، والعوامل الخارجية كالظروف الاقتصادية العامة.
- ب- طبيعة المنشأة، وهنا فإن طبيعة المنشأة تشير إلى عملياتها وملكيته والهيكل الإداري فيها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة وطريقة هيكله المنشأة وكيفية تمويلها، لذلك فإن فهم طبيعة المنشأة يتيح للمراجع فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإصلاحات التي تكون متوقعة في البيانات المالية.
- ت- اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية بما في ذلك أسباب التغيير، ويجب أن يقيم المراجع فيما إذا ما كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها ويتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة فيها.
- ث- أهداف وإستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك، والتي من الممكن إن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، حيث تنتج أخطاء العمل من الأوضاع والأحداث

<sup>71</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2010، ص265-266

والظروف والإجراءات التي تم اتخاذها، والتي قد تؤثر بشكل معاكس على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها، أو من خلال وضع أهداف أو إستراتيجيات غير مناسبة. ج- قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة، حيث إن هذا القياس والمراجعة يبين للمراجع جوانب من أداء المنشأة التي تعتبرها الإدارة والآخرين مهمة.

مما سبق يرى الباحث أن فهم المراجع لطبيعة القطاع الصناعي الذي يمارس فيه عمله، ومعرفته بكيفية أداء العميل لنشاطه، وتأثير ذلك الفهم والمعرفة على تخطيط عملية المراجعة وتحديد مكان الأخطاء في البيانات المالية والأخطار على مستوى الصناعة يعتبر من الشروط الأساسية لتأدية المراجع لخدماته بكفاءة، وبالتالي فإن ذلك يشير بالمجمل إلى ضرورة زيادة الاهتمام بالتخصص الصناعي في مهنة المراجعة.

## ملخص الفصل الثاني:

تناولت الدراسة في هذا الفصل موضوع إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، واشتمل على مبحثين:

تناول المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات وكيفية ممارسة نشاطها، وخلص إلى:

- تعتبر مكاتب المراجعة المكان الطبيعي الذي يمارس فيه المراجعون نشاطهم المهني.
- إن لتسارع المتغيرات الكمية والنوعية وزيادة حدة المنافسة في بيئة مراجعة الحسابات دفع مكاتب المراجعة لتبني إستراتيجيات متعددة، فكان الاندماج مع بعضها مشكلة مكاتب متعددة الجنسية أو تنظيم نفسها حول صناعة محددة وهو ما يعرف بالتخصص الصناعي إحدى أبرز تلك الإستراتيجيات المعاصرة.
- يرجع أسباب اختيار مكاتب المراجعة من قبل العملاء لعدة اعتبارات يتعلق مجملها بطبيعة هذه المكاتب وهي: حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، التخصص الصناعي لمكتب المراجعة.

وتناول المبحث الثاني: التعرف على طبيعة ومفهوم التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وأهميته، والذي جاء نتيجة لتعدد وتطور البيئة الاقتصادية المعاصرة، حيث غدا إستراتيجية معتمدة من قبل معظم مزاولي المهنة سواء على مستوى المراجع الفرد أو على مستوى مكاتب وشركات المراجعة المهنية. كما بين هذا المبحث على أن المراجع المتخصص يمكن أن يميز نفسه عن غيره من المراجعين غير المتخصصين عن طريق نوعين من المحددات هما: التميز على أساس التكلفة القائمة على أساس اقتصاديات الحجم، والتميز على أساس المنتج المعتمد على أساس تحقيق مستوى عالي من الجودة أثناء القيام بمهام المراجعة.

وخلص هذا المبحث أيضاً أنه لقياس التخصص الصناعي للمراجع فقد تعددت واختلقت باختلاف المتغيرات المستخدمة لقياسه سواء على مستوى سوق المراجعة الدولي أو على مستوى دولة محددة أو حتى على مستوى قطاعات سوقية أكثر تحديداً، إلا أن الأدب المحاسبي تضمن مدخلين أساسيين لقياس التخصص هما: مدخل الحصة السوقية، ومدخل المحفظة.

## الفصل الثالث

### تكلفة أداء عملية المراجعة

### ودور التخصص الصناعي في ترشيدها

➤ مقدمة.

➤ المبحث الأول: العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة.

➤ المبحث الثاني: عوامل فشل عملية المراجعة.

## مقدمة:

إن الاتجاهات الحالية في محيط مهنة المراجعة والتطورات غير المسبوقة التي اتسمت بها منشآت الأعمال قد أفرزت تحديات جديدة للمهنة استلزمت ضرورة تطوير أدواتها وأساليبها مع التركيز على محاولة خفض تكاليف عملية المراجعة.

وتعد دالة التكلفة أحد المحاور الأساسية في مهنة المراجعة، حيث يسعى المراجعون نحو تدنيها من خلال إتباع أساليب متعددة، وأحد هذه الأساليب الحديثة هي تخصصه في مجال قطاع صناعي محدد، فمن المتوقع أن تتخفض تكاليف عملية المراجعة مع ارتفاع درجة تخصص المراجع من خلال الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء المقدم من قبله، ويتجلى ذلك بانخفاض في مقدار الجهد اللازم لإكمال عملية المراجعة، وانخفاض احتمال حدوث فشل للعملية وما يترتب عليه من دعاوى قضائية.

ويتناول هذا الفصل العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة، وكذلك العوامل التي تؤدي إلى فشل عملية المراجعة، وإبراز العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتكلفة عملية المراجعة، وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة.

المبحث الثاني: عوامل فشل عملية المراجعة.

## المبحث الأول

### العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة

يهدف المبحث إلى التعرف على مفهوم جهد عملية المراجعة والعوامل المؤثرة فيه بالإضافة إلى إظهار الترابط بين التخصص الصناعي للمراجع مقابل انخفاض في الجهد المقدم لإتمام عملية المراجعة، وبالتالي سوف نتناول النقاط التالية:

1-1-3 مفهوم جهد عملية المراجعة.

2-1-3 العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة.

1-2-1-3 خصائص منشأة عميل المراجعة.

2-2-1-3 خصائص مراجع الحسابات.

### 1-1-3 مفهوم جهد عملية المراجعة:

يعتبر جهد عملية المراجعة المكون الرئيسي لتكلفة المراجعة، حيث يشير هذا المصطلح إلى مقدار ومزيج العمل المستخدم في تنفيذ عملية المراجعة، ويتألف من مكونين رئيسيين:

◀ الحد الأدنى من الجهد والذي يتمثل بالامتثال إلى المعايير المهنية المقبولة عموماً في المهنة.

◀ الجهد الإضافي المقدم من قبل المراجع.

كما ويتأثر جهد عملية المراجعة بمجموعة من العوامل منها عوامل خاصة بالعميل مثل حجم العميل وتعقد نشاطه ونظم الرقابة المستخدمة بالإضافة إلى المخاطر المرتبطة به، وأخرى ترتبط بالمراجعين كأفراد وتتضمن مستوى خبرة ومهارة المراجع وكفاءته في اتخاذ الأحكام المهنية المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة كدقة تقييم مخاطر المراجعة وجودة اتخاذ قرارات التخطيط الملائمة.



### 3-1-2 العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة:

يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في الجهد إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

◀ خصائص منشأة العميل.

◀ خصائص مراجع الحسابات.

#### 3-1-2-1 خصائص منشأة العميل:

أ- حجم وتعقد نشاط منشأة العميل:

يعد حجم منشأة العميل من العوامل المؤثرة في تحديد كمية المدخلات اللازمة لأداء عملية المراجعة لما له من تأثير هام على مقدار العمل المطلوب وانعكاسه على الجهد المبذول من قبل المراجع لأداء عملة المهني، حيث تنطوي مهمة عملية المراجعة على فحص العمليات المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة وعادة ما تدخل المنشآت الكبيرة الحجم في العديد من الصفقات الضخمة مما يستلزم من المراجع وقتاً أطول لمراجعتها والتحقق منها.

وينظر إلى حجم أعمال المراجعة من جانب ارتباطها بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وأثر هذا الارتباط على الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة والتكاليف المترتبة عليها أيضاً، وذلك من خلال الاعتماد على أن المنشآت كبيرة الحجم تحصل على خدمات مراجعة أكثر من تلك التي تحصل عليها المنشآت الصغيرة الحجم على الرغم من أنه لا يمكن الادعاء بأن خدمات المراجعة تزداد على شكل علاقة خطية مع زيادة في حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة<sup>72</sup>.

بالمقابل يتوقع من كبر حجم منشأة العميل أن يزيد من جهد المراجعة ولكن ليس بشكل خطي حيث يمكن إيضاح تلك العلاقة من خلال النقاط التالية<sup>73</sup>:

◀ مع ثبات جميع العناصر الأخرى، فإنه مع زيادة حجم منشأة العميل يزداد بالمقابل الجهد المطلوب من قبل المراجع لأداء عملية المراجعة.

<sup>72</sup> عمر محمد سيدي، مرجع سبق ذكره، ص 172

<sup>73</sup> Stephen Butterworth, and Keith A. Houghton, "Auditor Switching and the Pricing of Audit Services", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 22, Iss. 3, 1995, p395-396

◀ يستطيع المراجع أن يحقق اقتصاديات الحجم عن طريق أسلوبين وهما: إما من دالة إنتاجه وذلك كلما زادت كمية مخرجاته، أو عن طرق استخدام أسلوب المعاينة حيث أنه كلما زاد حجم منشأة العميل زاد معه حجم العينة والاختبارات سواء اختبارات التزام أو الأساسية ولكن بمعدل متناقص.

◀ من الممكن أن تمتلك المنشآت الكبيرة نظم رقابة داخلية معقدة لذلك فمع كبر حجم منشأة العميل يزداد تحقق العوائد الاقتصادية من عملية المراجعة.

من ذلك يتضح الجانب الإيجابي لكبر حجم منشأة العميل باحتمال وجود علاقة غير خطية بين جهد المراجع وحجم منشأة العميل وما يحققه المراجع من اقتصاديات الحجم من جانب، وتميز هذه المنشآت بامتلاكها لخبراء ونظم رقابية أكثر كفاءة الأمر الذي يترتب عليه انخفاض في احتمالات حدوث أخطاء في القوائم المالية، مما يساعد المراجع على أداء عمليات المراجعة بمستوى عالي من الكفاءة المطلوبة وبمستوى جهد أقل<sup>74</sup>.

وبالتالي يمكن القول إلى أن العلاقة بين حجم منشأة العميل وكل من جهد وتكلفة المراجعة من الممكن أن تكون متناقضة، بمعنى أن زيادة الجهد والتكلفة يمكن أن يكون دالة متناقصة لحجم منشأة العميل.

كما وأن تعقد النشاط الممارس من قبل عملاء المراجعة يختلف فيما بينهم، ويرجع هذا الاختلاف إلى التباين في الأنشطة الممارسة من قبلهم وذلك نتيجة التنوع الكبير في العمليات والصفقات بالإضافة إلى النظم الرقابية المستخدمة من قبلهم، الأمر الذي يحتم على مراجعي الحسابات ضرورة دراسة وتقييم هذه الأنشطة والصفقات مما ينعكس بدوره على الجهد والوقت المبذولين من قبل المراجع لإنجاز تلك المهام، وبالتالي فإنه من المتوقع أن تحتاج المنشآت التي تتميز بأنها أكثر تعقيداً بحسب نشاطها إلى جهد أكبر من قبل المراجع مقارنة بالمنشآت التي تعد أقل تعقيداً في ذات المجال.

<sup>74</sup> معاذ طاهر صالح أحمد المقطري، "التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء المهني - دراسة ميدانية في الجمهورية

اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص 14

ويمكن تصنيف التعقيدات من ناحية نشاط المنشأة إلى مجموعتين رئيسيتين<sup>75</sup>:

◀ التعقيد الفني: وهو يشير إلى الخصائص التشغيلية لعملية المراجعة كوجود حسابات مدينة لدى العميل حيث أن مثل تلك الحسابات تتطلب وقتاً وتكلفة، فالعميل الذي يتعامل بالبيع الآجل ينظر إليه أنه أكثر طلباً في أداء إجراءات المراجعة بالمقارنة مع العميل الذي يتعامل بالبيع النقدي.

◀ التعقيد الحقيقي للمراجعة: ويتعلق بأساليب المحاسبة المستخدمة من قبل العميل كاختلاف درجة تمهيد الدخل بين الصناعات المختلفة، حيث تكون المراجعة لمنشأة تستخدم المحاسبة الإبتكاريه أكثر صعوبة وتعقيداً مقارنة بغيرها.

كما ويمكن الاستدلال على درجة تعقيد المهام في منشأة العميل من خلال المؤشرات التالية<sup>76</sup>:

◀ نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه العميل: لما لهذا العامل من تأثير واضح على المعرفة المطلوبة لصناعة العميل وعلى تنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة.

◀ عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل: ويعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات المستخدمة لبيان تعقد المهام نظراً لتأثيره على تكلفة الفحص، كما أن تنوع الأنشطة وانتشار المنشآت تزيد من تعقيد المهام.

◀ تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية: مثل استخدام التشغيل الإلكتروني مما يؤدي إلى تعقد عملية المراجعة من خلال تعقد الحصول على أدلة الإثبات والنظم المحاسبية وعدم توفر المرونة في نظم الحاسب كما هي متوفرة في النظم اليدوية.

وبالتالي فإنه مع زيادة تعقد نشاط العميل يزداد الجهد المقدم من قبل المراجع والذي سيكون انعكاساً لطبيعة تعقد الصفقات والعمليات، وأيضاً إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل مما يؤدي بالنتيجة إلى ارتفاع في تكلفة أداء عملية المراجعة.

<sup>75</sup> Ming Wei Zhang, and Steven Myrteza, "The Determinants of Audit Fees: Australian Perspective", Asian Review of Accounting, Vol. 4, Iss. 1, 1996, P83-85

<sup>76</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008، ص38

وبناءً على ما تقدم يمكن القول أنه مع كبر حجم منشأة العميل يزداد احتمال تعقد الأنشطة والعمليات التي يتم ممارستها، وهذا برأي الباحث سيؤثر بصورة مباشرة على النظم المحاسبية وما تتضمنه من معايير للقياس والإفصاح، وهذا التعقيد الناشئ سوف يدفع المراجعين إلى بذل جهد إضافي في سبيل فهم تلك الأنشطة والعمليات. ولمواجهة ذلك كان لا بد من البحث عن وسيلة لتخفيض الجهد مع الاحتفاظ بجودة الأداء المقدم، فكان التخصص الصناعي للمراجع إحدى أبرز تلك الوسائل من خلال ما يوفره من تطوير للمعلومات والمعارف، وزيادة رصيد الخبرة لدى المراجع من خلال الميزات الفريدة التي تتوفر بها تلك الصناعة عن غيرها من الصناعات الأخرى، مما يعطي المراجع المختص قدرة أكبر على إدراك طبيعة الأنشطة والعمليات التي يقوم بها عملاء الصناعة المحددة مهما كان حجمها وتعقدها وبمقدار أقل من الجهد المطلوب مقارنة بالمراجعين غير المتخصصين.

ب- هيكل نظام الرقابة الداخلية للعميل:

يقع على عاتق إدارة المنشآت التزام قانوني بإمسك حسابات منتظمة تمكنها في نهاية العام من إعداد قوائم مالية لبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي، ولضمان صدق تمثيل هذه القوائم كان لا بد من وجود نظام فعال وسليم للرقابة الداخلية تقع مسؤولية إعداده والمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه على عاتق إدارة المنشأة، حيث أنه من غير الممكن وجود حسابات منتظمة وسليمة من دون وجود نظام فعال وسليم للرقابة الداخلية. وقد عرّف معيار المراجعة الدولية رقم (315) نظم الرقابة الداخلية بأنها: "عملية تصميم وتنفيذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي:

◀ موثوقية تقديم البيانات المالية.

◀ فعالية وكفاءة العمليات.

◀ الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة"<sup>77</sup>.

<sup>77</sup> أحمد حلمي جمعه، مرجع سبق ذكره، ص 195

ومن خلال هذا التعريف يمكن الاستدلال على أن للإدارة أهداف من تصميم نظم رقابة داخلية فعالة يمكن إجمالها بالنقاط التالية<sup>78</sup>:

1- الاعتماد على التقرير المالي: حيث تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرين والدائنين والمراجعين والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة، كما تقع على الإدارة أيضاً مسؤولية قانونية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاص بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2- كفاءة وفعالية التشغيل: يتم توفير عناصر الرقابة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد حتى يتم تحقيق أهداف المنشأة، ومن أهم أغراض الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات داخلياً، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية على سبيل المثال: يتم تحديد أسعار المنتجات بناءً على معلومات تتعلق بتكلفة هذه المنتجات، ويتعلق جانب هام آخر بالكفاءة وهو حماية الأصول والسجلات حيث من الممكن أن يتم سرقة الأصول الملموسة أو أن يتم إساءة استخدامها أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها.

3- الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية: يوجد العديد من القوانين والقواعد التنظيمية والتي يجب على المنشآت أن تزدعن لها ويرتبط بعضها بالجوانب المحاسبية مثل القواعد التنظيمية لضرائب الدخل.

أما بالنسبة للمراجع فتعد دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من مخاطر أمراً هاماً وحيوياً بالنسبة له، نظراً لتأثير كفاءة هذه الأنظمة مباشرة على القوائم المالية والمزاعم التي ترتبط بها من جانب وعلى هدف عملية المراجعة في تحديدها لمدى عدالة عرض القوائم المالية من جانب آخر، حيث أنه من الممكن أن لا تعكس القوائم المالية عدالة الوضع المالي للمنشأة إذا كانت العناصر الرقابية التي تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه القوائم غير ملائمة.

وبالتالي يقع على عاتق المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في منشأة العميل، فإذا ما وجد أن نظام الرقابة جيد وذا كفاءة فإن ذلك يؤدي إلى تقليل الإجراءات التي يقوم بها أثناء عملية المراجعة، وهذا يؤدي إلى عدم استهلاكه موارد كثيرة في مرحلة اختبارات الالتزام

<sup>78</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبيك، "المراجعة مدخل متكامل"، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2002، ص 379

بنظم الرقابة الداخلية، ويستهلك المراجع موارد في مرحلة الاختبارات الأساسية لكنها نقل عن تلك المستهلكة في عمليات مراجعة غير معتمدة على نظم رقابة داخلية ذات كفاءة، والعكس صحيح بمعنى أنه كلما كان نظم الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة كلما كانت إجراءات المراجعة أكثر تفصيلاً<sup>79</sup>.

ونظراً لضرورة تحسين معدلات أداء عملاء المراجعة فقد اتجهت المؤسسات المهنية في الآونة الأخيرة نحو تطوير دور المراجع ليكون أكثر فائدة للعميل محل المراجعة بالإضافة إلى عملة الأساسي والهام وهو اعتماد القوائم المالية من خلال تقديمه للنصيحة والمشورة إلى هؤلاء العملاء<sup>80</sup>. وفي سياق ذلك قد تطلب إدارة منشأة العميل في بعض الأحيان مساعدة المراجع على تصميم بنية نظام الرقابة الداخلية أو إهداء النصيحة في تصميم تلك البنية أو تحسينها، من هنا تأتي أهمية التخصص الصناعي للمراجع في المساعدة على بناء أمثل النظم الرقابية والتي تتماشى مع صناعة العميل، مستفيداً من امتلاكه المساحة الكافية من المعرفة والمهارة بالصناعة المتخصص بها والتي تعمل على تحسين قدرته على الإلمام بأساليب ومؤشرات الصناعة محل المراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن المراجعين المتخصصين يكون تقديمهم للمساعدة أو النصح في مجال تصميم الرقابة الداخلية لعملائهم أفضل بكثير من غير المتخصصين، مما ينعكس بالنتيجة على زيادة كفاءة نظم الرقابة الداخلية لدى العميل وانخفاض في الموارد والجهد المطلوبين لأداء عملية المراجعة في الوقت نفسه.

ت- المخاطر المرتبطة بالعميل:

يمكن تناول موضوع المخاطر المرتبطة بالعميل من خلال النقاط التالية:

1- نوع الملكية:

إن لنوع ملكية منشأة العميل تأثير على المخاطر التي من الممكن أن تواجه المراجع في حالة ارتباطه بها، وطبقاً لذلك فإن المنشآت التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام سوف يزداد

<sup>79</sup> إدريس عبد السلام أشتيوي، "المراجعة: معايير وإجراءات"، ليبيا، الدار الجماهيرية للنشر والإعلان، الطبعة الثانية، 1991، ص49

<sup>80</sup> ليلي عزيز صليب، "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003، ص372-373

الاعتماد على قوائمها المالية من قبل الأطراف المهمة بالمنشأة ومن هيئة سوق المال والمحللين الماليين والرأي العام وذلك مقارنة مع المنشآت المغلقة.

فعندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية يمكن أن يوجد ضرر اجتماعي كبير في حال وقوع تحريفات جوهرية في تلك القوائم المالية إذا لم يتم اكتشافها، وفي هذه الحالة يلجأ المراجع إلى تخفيض هذه المخاطر عن طريق جمع عدد كبير من الأدلة، مما ينعكس بدوره على زيادة مستوى الجهد المقدم من قبله، حيث يمكن تبرير تكلفة هذه الأدلة من منطلق الخسائر الكبيرة التي من الممكن أن يتحملها مستخدمو القوائم المالية والتي تنتج عن التحريفات الجوهرية. بالمقابل فإنه في حال عدم بذل المراجع للجهد المطلوب منه للحصول على الأدلة الكافية فقد ينتج عن ذلك زيادة في إمكانية تعرض المراجع إلى خسارة لسمعته ورفع دعاوى قضائية تطالبه بالتعويض عن الضرر الذي لحق بالأطراف المتضررة، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يزيد جهد المراجعة في المنشآت التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام مقارنة بتلك المنشآت المغلقة<sup>81</sup>.

## 2- الوضع المالي:

تواجه المنشآت التي تعاني من تعثر أو أزمات مالية احتمال إما إعلان إفلاسها أو انخفاض في أسعار أسهمها، مما يترتب على ذلك إلحاق خسائر بتلك المنشآت، وقد تلجأ إدارة تلك المنشآت إلى إتباع أساليب وطرق محاسبية متعددة من أجل تحسين وضعها المالي ولكن بشكل مؤقت، مما يترتب عليه إلحاق أضرار وخسائر بمستخدمي القوائم المالية. مقابل تلك الخسائر يلجأ هؤلاء المستخدمون من أجل التغطية على خسائرهم، بغض النظر عن مدى ملائمة عملية المراجعة، إلى رفع دعاوى قضائية على المراجع لاعتقادهم بفشله في أداء أعماله، لذلك كان لزاماً على المراجع بذل جهد كبير بالنسبة للعملاء الذين يعانون من مشاكل مالية مقارنة بالعملاء الذين يتمتعون بوضع مالي جيد.

<sup>81</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبيك، مرجع سبق ذكره، ص 337

وسيكون أمراً صعباً على المراجع التنبؤ بالفشل المالي قبل وقوعه، ولكن توجد عدة عوامل يمكن أن تستخدم كمؤشرات على زيادة احتمالات الفشل المالي وهي<sup>82</sup>:

◀ موقف السيولة: في حال وجد لدى العميل عجز دائم في حجم النقدية ورأس المال العامل سيشير ذلك إلى احتمال وجود مشكلات مستقبلية في سداده لالتزاماته، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ أمر وجود انخفاض دائم في حجم السيولة بعين الاعتبار.

◀ الأرباح أو الخسائر في السنوات السابقة: عندما يوجد لدى المنشأة انخفاض سريع في الأرباح أو زيادة في خسائرها خلال عدة سنوات فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى القدرة على الوفاء للديون في المستقبل، بالإضافة إلى الأخذ بالاعتبار الأرباح المتغيرة بالنسبة إلى المتبقي من الأرباح المحتجزة.

◀ وسائل النمو التمويلي: كلما زاد اعتماد العميل على الدين كوسيلة للتمويل كلما زاد خطر الصعوبات المالية الممكن أن تواجهه، لذلك يجب على المراجع أن يقيم فيما إذا كانت الأصول الثابتة يتم تمويلها باستخدام قروض طويلة أم قصيرة الأجل أو أن يتم تمويلها بشكل ذاتي أم لا.

◀ طبيعة العمليات التشغيلية: حيث يوجد بعض أنواع الأعمال التي تتسم أنشطتها بخطورة بطبيعتها عن غيرها من الأنشطة الأخرى.

ومقابل ذلك سوف يختلف مستوى الجهد المؤدى من قبل المراجع طبقاً للمؤشرات التي يتم الحصول عليها عن الحالة المالية للعميل، فإذا ما تبين للمراجع أن الوضع المالي للعميل سيئ فسيلجأ إلى توسيع حجم العينة وزيادة مقدار الاختبارات الأمر الذي يتطلب زيادة في مستوى الوقت والجهد من أجل اكتشاف جميع الأخطاء المرتكبة وإلا سوف يواجه خطر المقاضاة من الأطراف المهتمة بعمله، بمعنى أنه في ظل الظروف المالية السيئة سيكون المراجع متخوفاً من إمكانية تحمله للمسؤولية القانونية والدعاوى التي من الممكن أن يتم رفعها ضده، لذلك سوف يلجأ إلى بذل جهد كبير من أجل تفادي الوقوع في المشاكل التي تنجم عن الارتباط بعميل يعاني

<sup>82</sup> المرجع السابق، ص 337-338



من مشاكل مالية، أما إذا تبين له أن الوضع المالي للعميل جيد فإنه يحتاج أيضاً إلى بذل جهد ولكن لن يكون كبيراً مقارنةً بالعميل الذي يعاني مشاكل مالية متفاقمة<sup>83</sup>.

### 3- الخطر الملازم:

يرتبط بالعميل خطر يدعى الخطر الملازم وهو ناشئ من طبيعة نشاطه، وبشير هذا الخطر إلى الإمكانية القبلية لاحتواء القوائم المالية لأخطاء جوهرية، ويقتصر دور المراجع في تقييم هذا النوع من المخاطر على حكمه المهني دون القدرة على التحكم به، حيث يستجيب المراجع إلى الارتفاع في هذا الخطر عن طريق بذل جهد أكبر. ويعود سبب زيادة الجهد مع ارتفاع هذا الخطر إلى أن أجزاء معينة من عملية المراجعة يرتفع فيها إمكانية حدوث أخطاء مما يتطلب زيادة في إجراءات المراجعة لجمع الأدلة اللازمة لإبداء رأي سليم<sup>84</sup>.

كما أن تقييم المراجع للخطر الملازم بمستوى أقل من مستواه الطبيعي ينتج من عدم بذل المراجع للجهد المطلوب منه، مما يؤدي إلى إبداء رأي غير سليم وانعكاس ذلك على سمعته بالإضافة إلى إمكانية رفع الدعاوى القضائية ضده نتيجة الأضرار التي يمكن أن تلحق بمستخدمي القوائم المالية المقيمة من قبله<sup>85</sup>.

مما سبق يمكن القول بأن المخاطر المرتبطة بالعميل تؤدي بمجملها إلى احتمال تعرض المراجعين لدعاوى قضائية مما يحتم على المراجعين بذل جهد إضافي لتجنب تعرضهم لمثل تلك الدعاوى، وفي هذا الإطار فإن أهمية التخصص الصناعي في أنشطة العملاء تتبع مما يوفره من زيادة في خبرته المهنية لتأدية مهام المراجعة بمستوى عالي من الكفاءة وانخفاض الدعاوى القضائية التي من الممكن أن تواجهه مع انخفاض في مستوى جهد عملية المراجعة مقارنة بالمراجعين غير المتخصصين. مع ذلك فإنه لا بد من الإشارة إلى أن درجة التخصص تنخفض في محيط القطاعات التي تتسم بارتفاع مخاطر التقاضي ضد المراجعين، بمعنى وجود علاقة عكسية بين خطر التقاضي واتجاه المراجعين نحو التخصص في نشاط صناعي محدد، ذلك لأن

<sup>83</sup> عمر محمد سيدي، مرجع سبق ذكره، ص 197

<sup>84</sup> المرجع السابق، ص 203

<sup>85</sup> أرزاق أيوب محمد كرسوع، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة،

2008، ص 134

التخصص في نشاط يتميز بمخاطر مرتفعة وتزداد فيه حالات التقاضي ضد المراجعين قد يعرضهم لتكاليف ضخمة ويهدد استمرارهم في سوق مهنة المراجعة<sup>86</sup>.

### 3-1-2-2 خصائص مراجع الحسابات:

أ- مستوى المعرفة والخبرة:

مما لا شك فيه أن مستوى المعرفة والخبرة المناسبة من أهم العوامل المؤثرة على أداء المراجع، فقد أشارت المعايير الشخصية الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) إلى أنه يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء عملية المراجعة وإعداد التقرير عن طريق الاستعانة بأشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في المراجعة.

من هنا كان لا بد من طرح تساؤل ما هي الخبرة المناسبة واللائمة لأداء عملية المراجعة، وهل تؤدي الخبرة العامة للمراجع إلى الكفاءة المطلوب تحقيقها في الوقت الراهن، أو أنه يحتاج للحصول على خبرة متخصصة للوصول إلى ذلك المستوى من الكفاءة؟. وللإجابة على هذه التساؤلات فإنه لا بد من التعرف على مفهوم الخبرة العامة والمتخصصة وتحديد مجالات مساهمة كل منها في عملية المراجعة.

عرّفت الخبرة العامة بأنها: "طول المدة التي يقضيها الشخص في منصب أو وظيفة أو القيام بمهمة محددة"<sup>87</sup>، وفي مجال مهنة المراجعة يمكن الاستدلال على هذه الخبرة باستخدام مفهوم أو مضمون سنوات الممارسة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المراجعون والتي تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها ومن ثم تقييم تلك المعلومات من أجل تحديد أي المعلومات ذات الاهتمام والتي يجب التركيز عليها من قبل المراجعين<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> William J. Cenker, and Albert L. Nagy, "Auditor Resignations and Auditor Industry Specialization", Accounting horizons, Vol. 22, Iss. 3, 2008, P293

<sup>87</sup> Jon, S. Davis, and Ira Solomon, "Experience, Expertise and Expert Performance Research in Public Accounting", Faculty Working Paper, University of Illinois at Urbana Champaign, College Commerce and Business Administration, 1989, P151

<sup>88</sup> معاذ طاهر صالح أحمد المقطري، "التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء المهني - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص 19

أما الخبرة المتخصصة فتم تعريفها في مجال علوم المعرفة بأنها: "امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال محدد"<sup>89</sup>، وفي هذه الحالة تتضمن ذاكرة المتخصص صوراً أكثر دقة وأفضل في مجال التخصص، ولذلك يستطيع المتخصص التقاط المعلومات الجديدة بطريقة أكفأ وأشمل وملاحظة الفروق بطريقة أدق ولدية حصيلة كبيرة من إستراتيجيات اتخاذ القرار وأنسب الطرق لتنفيذ تلك الإستراتيجيات.

ولتحديد المجالات من عمل المراجع والتي تحتاج إلى خبرة عامة عن تلك التي تحتاج إلى الخبرة المتخصصة، فإنه لا بد من تقسيم مهام عملية المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين<sup>90</sup>:

المجموعة الأولى: وهي تتضمن العمليات الروتينية من إجراءات واختبارات يحددها المراجع، وهذه العمليات لا يحتاج القيام بها إلى خبرة متخصصة، مع أنه لا يمكن إنكار أن توافر المعرفة المتخصصة بتلك العمليات سوف يؤدي إلى الإسراع بالقيام بها بالإضافة إلى دقة تنفيذها، وعادة ما يقوم بها مساعدو المراجع.

المجموعة الثانية: وهي الأحكام التي يتخذها المراجع في مختلف مراحل عملية المراجعة والتي تقوده إلى إصدار رأيه المهني، وتعتبر هذه المجموعة ركيزة عملية المراجعة لاعتماد مدى ونوعية الإجراءات والاختبارات والتحليلات التي تتكون منها المجموعة الأولى عليها، لذلك يتطلب القيام بمهام هذه المجموعة توفر المهارة والخبرة المتخصصة لدى المراجع.

ومما تقدم فإنه لا بد من التفريق بين المجموعتين حيث من الواضح أنه للقيام بمهام المجموعة الثانية بكفاءة عالية من قبل المراجع سيتطلب منه الوصول إلى درجة عالية من الخبرة المتخصصة وأن تكون حصيلة تلك الخبرة مخزنة في ذاكرته لفترة طويلة الأجل، الأمر الذي يصل بالمراجع المختص إلى درجة التمكن في الحكم على الأحداث والمواقف والمشكلات التي تواجهه ومعرفة أماكن ودلالة الأخطاء وتكرارها والأهمية النسبية، مما ينعكس بالمجمل على سرعة وانخفاض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة، بمعنى أن اكتساب الخبرة المتخصصة من قبل المراجع في مجال قطاع صناعي محدد ستمنحه فرصة تخفيض الجهد الذي يبذله لأداء واجبة المهني مقارنة بالمراجعين الآخرين غير المتخصصين.

<sup>89</sup> ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 379

<sup>90</sup> المرجع السابق، ص 383

## ب- دقة تقييم مخاطر عملية المراجعة:

يسعى المراجع دائماً إلى تبني عملية مراجعة تحقق له توازن أو تعادل بين المخاطر المحيطة والتي من الممكن أن يواجهها وبين التكلفة التي سوف يتحملها من جراء الارتباط بتنفيذ تلك العملية.

لذلك تعد عملية تقييم مخاطر المراجعة من المداخل التي تهدف إلى تحقيق أقصى درجة من الكفاءة لعملية المراجعة، حيث تبرز الحاجة الملحة إلى بذل المراجع للعناية المهنية الكافية من أجل تحقيق الدقة في تقييم عناصر خطر المراجعة، وخاصة فيما يتعلق منها بكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة لانحصار دور المراجع في تقييمها وعدم التحكم والسيطرة عليهما ولما لهما من تأثير بالغ في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الجوهرية الضرورية لإتمام عملية المراجعة.

وتأتي أهمية دقة تقييم هذين الخطرين من ناحية أن تحديد موارد المراجعة اللازمة يتوقف على درجة الخطر الملازم وخطر الرقابة، ففي حال تقييم المراجع لهذين الخطرين بأقل من قيمتها الفعلية قد يقود إلى إجراء عمليات فحص بأقل مما يجب والذي من شأنه أن يؤدي إلى تقييد وتضييق عملية الفحص إلى الحد الذي لا يمكن من الوصول إلى أهداف المراجعة وتعرضها للفشل، مما يعرض المراجع للدعاوى القضائية، بالمقابل فإن المبالغة في تحديد مستوى هذين الخطرين بأعلى من حقيقتهما سيؤدي إلى أن تكون إجراءات المراجعة أكثر من اللازم وبالتالي سيتم استهلاك موارد المراجعة بطريقة غير صحيحة ويجعل عملية المراجعة أكثر كلفة واستنزافاً لجهود المراجع<sup>91</sup>.

ومن أجل تحقيق مزيداً من الدقة في تقدير مخاطر المراجعة فإن إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع يلعب دوراً هاماً في تحقيق ذلك الهدف، حيث يمكن معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي في دقة تقييم مخاطر المراجعة من خلال الآتي<sup>92</sup>:

<sup>91</sup> محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 107

<sup>92</sup> ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 284-285

## 1- تقييم الخطر الملازم:

لتقييم المخاطر الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب يقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على الخطر الملازم.

وتظهر أهمية التخصص الصناعي في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل يمكنه من الحصول على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوط عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف المالي والنظم الالكترونية الأكثر انتشاراً في تلك الصناعة، والتي تؤدي بالنتيجة إلى تصميم إجراءات التحقق المناسبة مما ينعكس على إنجاز تقييم دقيق للخطر الملازم.

## 2- تقييم خطر الرقابة:

لتقييم هذا الخطر يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية ثم القيام بإجراءات الالتزام من ناحية أخرى للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية والتي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها.

وتظهر أهمية التخصص الصناعي في تحديد اختبارات الالتزام حيث أنها توفر للمراجع المعرفة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب بها في تلك الصناعة ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

## 3- تقييم خطر الاكتشاف:

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف بناءً على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الملازم بهدف تخفيضه لأدنى مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ولكن الخطر هنا يكمن في الاختبارات التحليلية التي قد تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم اختيار تحليل خاطئ أو تم تطبيقه بطريقة خاطئة.

وإذا ما كان المراجع متخصص بالصناعة فإن ذلك يمكنه من اختيار إجراء المراجعة السليم سواء كان الفحص التحليلي أو العينة المناسبة، واللذان يتأتیان من الفهم العميق للمراجع بعلاقات البيانات بعضها ببعض ومدى أهمية البنود، وبالتالي فإن التخصص الصناعي يصل بالمراجع إلى المستوى الذي يمكنه من معرفة المشاكل الكامنة في النشاط محل المراجعة والقدرة على تحليل تلك المشاكل واختيار الإجراءات المناسبة بطريقة أدق وبكمية أقل والتي تمكنه من تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن.

مما سبق يرى الباحث أن التخصص الصناعي يساهم في تنمية قدرات المراجعين في تحديد مخاطر عملية المراجعة بشكل دقيق مقارنة بغير المتخصصين، حيث يظهر الاختلاف بينهم في مجموعة محددة من بنود القوائم المالية وهي تلك البنود التي تمثل السمات الرئيسية لصناعة العميل والتي يمكن للمراجع المتخصص أن يلم بها ويحددها وذلك من واقع خبرته المتخصصة في نوعية محددة من الصناعات.

ت- جودة قرار التخطيط لعملية المراجعة:

يشير مصطلح التخطيط لعملية المراجعة بأنه: "وضع إستراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة وذلك من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل ملحوظ"<sup>93</sup>. كما أشار مجلس معايير المراجعة الدولية إلى أن عملية التخطيط ليست عملية منفصلة بل هي مستمرة ومتكررة، وغالباً ما تبدأ بعد وقت قصير من الارتباط وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية<sup>94</sup>.

ولا شك فإن عملية وضع الخطة الملائمة لأعمال المراجعة وتقسيم وتخصيص هذه الأعمال على المساعدين وحسن الإشراف عليهم يعد الأساس لإنجاح عملية المراجعة ككل، حيث يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة لكي يتمكن من أداء مهامه بكفاءة وفي الوقت المناسب معتمداً بذلك على المعلومات التي حصل عليها من خلال دراسة لأعمال العميل، وبذلك يحتاج إلى التعرف على نشاط العميل بالدرجة التي تمكنه من تحديد الأحداث والمعلومات التي قد يكون لها من وجهة نظره تأثير هام على القوائم المالية وأيضاً تحديد النواحي التي تحتاج إلى عناية

<sup>93</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 249

<sup>94</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 252

خاصة أثناء أداء عملية المراجعة<sup>95</sup>. ذلك أن التخطيط السليم لعملية المراجعة يتضمن تركيز الاهتمام على المجالات الأكثر تعرضاً للتلاعب وكذلك الأماكن مرتفعة المخاطر، وأيضاً بصورة أساسية على خبرة المراجع ومقدار المعلومات التي يكتسبها عن العميل وطبيعة نشاطه.

وبالمقابل فإن التخطيط الضعيف من المحتمل أن يعرض المراجع لخطر زيادة الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة، ذلك لأن المساعدين تنقصهم المعلومات الكافية وأن العمل قد يتم تنفيذه بطريقة غير مرضية، مما ينعكس على زيادة في الجهد المبذول لاستكمال مهام عملية المراجعة، هذا يعني أن التخطيط السليم يوفر بعض التأكيد بأن العمل سوف يؤدي بدرجة كافية من الكفاءة وفي أقل وقت ممكن<sup>96</sup>. لذلك فإنه للقيام بتخطيط جيد وسليم لأعمال المراجعة لا بد من مراعاة الاعتبارات التالية:

#### 1- موازنة خطة المراجعة وطبيعة أعمال منشأة العميل:

حيث تختلف عملية المراجعة باختلاف طبيعة ومدى وتعقيد نشاط منشأة العميل وخبرة المراجع بطبيعة أعماله وهذا يتطلب من المراجع فهم النقاط التالية<sup>97</sup>:

- ◀ الخصائص التي تتميز بها منشأة العميل مثل طبيعة النشاط، الأداء المالي، متطلبات إعداد القوائم المالية، وأية تغيرات يمكن أن تحدث في هذه الخصائص.
- ◀ العوامل الاقتصادية والظروف المحيطة بمنشأة العميل والتي من المرجح أن تؤثر جوهرياً في أداء أعماله.
- ◀ مقدار الكفاءة العلمية والعملية التي يتمتع بها القائمون على إدارة المنشأة.

#### 2- اتساق خطة المراجعة مع نموذج خطر المراجعة:

إن اختلاف طبيعة أنشطة العملاء يؤثر بصورة مباشرة على الأحكام التي يتخذها المراجع فيما يتعلق باستخدام نموذج خطر المراجعة وتقدير المخاطر المختلفة في سبيل اتخاذ القرارات

<sup>95</sup> ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 388

<sup>96</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 252

<sup>97</sup> محمد السيد محمد الصغير، "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 22، العدد 2، 2008، ص 213

المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة<sup>98</sup>. كون أن نموذج خطر المراجعة يستخدم بالدرجة الأولى لأغراض تخطيط عملية المراجعة، حيث يساعد هذا النموذج في تحديد كمية الأدلة التي ينبغي جمعها لإبداء الرأي حول القوائم المالية، وتأتي أهمية التخصص الصناعي من دقة تحديد نموذج خطر المراجعة نظراً لما يحققه التخصص للمراجع من إلمام بطبيعة نشاط العميل وإكسابه القدرات المهنية اللازمة لتقييم مخاطر العمليات القائمة في نشاط اقتصادي محدد بشكل أدق، مما يساعد على تحسين القرارات التخطيطية المتخذة من قبل المراجع.

### 3- ربط خطة المراجعة بالأهمية النسبية للبنود:

يخضع تحديد الأهمية النسبية للتقدير المهني للمراجع والذي يعد واحداً من مجالات إصدار الأحكام المهنية، ولقد عرّفت لجنة معايير المحاسبة المالية الدولية الأهمية النسبية بأنه: "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بطريقة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة في القوائم المالية"<sup>99</sup>. ويعتمد الحكم على الأهمية النسبية لحدث أو قضية من ناحية النسبية بمعنى أن الأثر المالي للبند يتم مقارنته بشكل كمي مع أساس ذو صلة لكي يتم تحديد فيما إذا كان هذا البند ذو تأثير جوهري على القوائم المالية أم لا<sup>100</sup>. كما وتتأثر الأهمية النسبية بعدة اعتبارات منها المتطلبات القانونية والتنظيمية والعلاقات بين الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية.

وتأتي أهمية تخصص المراجع في الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل من ناحية اختلاف الأهمية النسبية للبنود والعمليات من صناعة لأخرى، كما وأن المراجع لا يصل إلى درجة الميكنة ودقة الملاحظة وتفسير تلك العلاقات إلا إذا توافرت لديه معرفة متخصصة في الصناعة التي ينتمي لها العميل الخاضع للمراجعة مما يعطيه قدر أكبر في دقة تحديد البنود ذات الأهمية النسبية من مجموع البنود ككل.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى مراجعة أكثر كفاءة من خلال تصميم خطة المراجعة الأمثل والتي تتناسب مع طبيعة الصناعة المتخصصة

<sup>98</sup> المرجع السابق، ص 214

<sup>99</sup> حسين يوسف القاضي، وآخرون، " أصول المراجعة"، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص 256

<sup>100</sup> Tom lee, "corporate audit theory", University of Alabama, 1993, P179



بها، مستفيداً بذلك من تحسن قدرته على تقييم المخاطر وتحديد الأدلة أو إجراءات المراجعة الأكثر فعالية واستبعاد الإجراءات غير الفعالة والمكلفة في تلك الصناعة.

## المبحث الثاني

### عوامل فشل عملية المراجعة

يهدف هذا المبحث إلى مناقشة موضوع مسؤولية مراجع الحسابات وأنواعها وكذلك التعرف على العوامل التي تؤدي لفشل عملية المراجعة وإظهار الدور الذي يساهم فيه التخصص الصناعي للمراجع في الحد من تلك العوامل، لذا فإن هذا البحث سوف يتناول النقاط التالية:

#### 1-2-3 مسؤولية مراجع الحسابات

#### 2-2-3 أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات

#### 3-2-3 عوامل فشل عملية مراجعة الحسابات

### 1-2-3 مسؤولية مراجع الحسابات:

تتال مهنة مراجعة الحسابات اهتماماً متزايداً من كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة، نظراً لما لرأي مراجعيها من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة، ولاعتقادهم بأن القوائم المالية المصادق عليها من قبل المراجعين تضم في طياتها إدراكهم أن هذه القوائم خالية من الغش والتلاعب وجاءت نتيجة بذل العناية المهنية اللازمة وصولاً إلى إبداء الرأي المهني والفني النابع من استقلال وحياد مراجعي الحسابات.

مقابل ذلك قد لا يلتزم مراجعو الحسابات في بعض الحالات بأداء واجباتهم المهنية كما هو منصوص عليه بالمعايير المهنية مما يترتب على ذلك ظهور قصور في أدائهم المهني وانعكاسه على عملية المراجعة ككل في شكل فشل لهذه العملية.

ويشير مصطلح فشل عملية المراجعة إلى: "الفشل الذي يحدث عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيقه لمتطلبات معايير المراجعة المقبولة عموماً، كأن يقوم المراجع بتأهيل

مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما يؤدي إلى عدم اكتشاف التحريفات الهامة وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات في حال وجود مراجعين أكفاء<sup>101</sup>.

ويواجه المراجع الأخطار في أعماله في حال فشله في إتمام المهام الموكّل بها، وتظهر تلك المخاطر في شكل خسائر مادية من جهة وأضرار أدبية من جهة أخرى. فالخسائر المادية تنشأ من مصدرين رئيسيين هما الدعاوى القضائية التي قد يواجهها المراجع من قبل العملاء والغير ممن تضرروا نتيجة اعتمادهم على رأي المراجع وما يترتب على هذا الأمر من أضرار مادية بالمراجع نتيجة التكاليف التي سوف يتحملها لمواجهة هذه الدعاوى وأيضاً الجزاءات والعقوبات التأديبية التي من الممكن أن تفرض عليهم، أما الأضرار الأدبية فقد تنشأ عن احتمال فقدان المراجع لسمعته المهنية نتيجة تعرضه لأحد الموقفين السابقين، أي الدعاوى القضائية والجزاءات التأديبية وما يترتب عليهما من احتمال فقد المراجع لعملائه الحاليين وانخفاض حجم العمل المهني له في المستقبل.

وبالتالي فإن فشل عملية المراجعة يقابلها تحمل المراجع لتكاليف التعويضات التي يجب عليه أن يدفعها مقابل الأضرار التي لحقت بالأطراف المستفيدة من البيانات المالية من جهة وخسارته لسمعته المهنية وما يترتب عليها من أضرار في المستقبل من جهة أخرى.

لذلك كان لزاماً على المراجع تحمل مسؤولياته من خلال القيام بإجراء فحص انتقادي منتظم للقوائم المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد يعبر عن مدى عدالة هذه القوائم وتمثيلها للحقيقة، حيث يمثل هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه المراجع وله آثار على كافة الأطراف ذات العلاقة والمعتمدة عليه عند اتخاذ قراراتها المالية، وخاصة إذا قام المراجع بإجراءات واختبارات المراجعة بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية المهنية اللازمة يكون بذلك قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من أية مسؤولية قد تواجهه<sup>102</sup>.

<sup>101</sup> حسين يوسف القاضي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 152

<sup>102</sup> علي عبد القادر الذينبات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق"، الجامعة الأردنية، الطبعة الثانية،

من هنا يأمل المجتمع المالي من مراجعي الحسابات أن يقدموا لهم صورة واضحة عن ظروف المنشأة التي قام بمراجعتها وتحمل مسؤولياته في الكشف عن سائر المخالفات والأخطاء التي قد تحدث خلال الفترة التي يغطيها تقريره المهني والمضرة بالقوائم المالية.

### 3-2-2 أنواع مسؤوليات مراجع الحسابات:

يلتزم مراجع الحسابات بمستوى معين من الأداء عند ممارسة المهنة، ولا شك فإن إخلاله بواجباته المهنية وعدم وفائه بها، وهو الوجه الذي لا يتوقعه المجتمع المالي منه، يعرضه للمساءلة من جهات مختلفة والتي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة رقابية عليه، ويمكن تقسيم مسؤوليات المراجع إلى الأقسام التالية:

#### 1- المسؤولية القانونية:

تصنّف هذه المسؤولية إلى نوعين<sup>103</sup>:

◀ المسؤولية العقدية: وهي المسؤولية الناتجة عن العقد الذي ينظم العلاقة بين مراجع الحسابات وعميل المنشأة أو الوحدة الاقتصادية الخاضعة للمراجعة، ويترتب على هذه المسؤولية مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد وذلك إما بسبب الإهمال أو التقصير في تنفيذ شروط العقد والذي أدى إلى إلحاق أضرار بالمنشأة أو الوحدة الاقتصادية.

◀ المسؤولية التقصيرية: وهي مسؤولية المراجع تجاه الغير، ويقصد بالغير الطرف الثالث الذي يستخدم القوائم المالية غير إدارة المنشأة ومساهميها، ويعتبر المراجع مسؤولاً مسؤولية تقصيرية أمامهم نتيجة تضرر مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع على الرغم من أنه لا يرتبط معهم بأي عقد.

ولذلك توصف مسؤولية المراجع تجاه عميلة وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بأنها مسؤولية مدنية تعطي الطرف المتضرر في حال فشل عملية المراجعة الحق في الحصول على تعويض مناسب عما أصابه من ضرر<sup>104</sup>.

<sup>103</sup> هدى خليل إبراهيم الحسيني، "مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، 2011، ص292

<sup>104</sup> يوسف محمود جربوع، "مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004،

## 2- المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به المراجع أثناء ممارسته لعمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما هو الحال في المسؤولية المدنية، إذ أن هذا الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع<sup>105</sup>، وبالتالي فإن المسؤولية الجنائية يتعدى فيها نطاق الضرر من العميل والغير الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية الخاضعة للمراجعة ليشمل المجتمع ككل.

ولقد حرصت معظم دول العالم وخاصة المتقدمة على تحديد المساءلة الجنائية لمراجعي الحسابات من خلال إصدار التشريعات القانونية المختلفة في مسعى لصيانة كرامة المهنة والمحافظة على ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة وأفراد المجتمع ككل من الآراء التي يبديها مزاولو المهنة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية الخاضعة للمراجعة<sup>106</sup>، وفي هذا السياق نص قانون العقوبات السوري على "أن مراجع الحسابات الذي يعتبر محتالاً يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة مادية من مائة إلى خمسمائة ليرة"<sup>107</sup>.

## 3- المسؤولية المهنية:

تعتبر المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات عن التزاماته وواجباته المهنية تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عميله وزملائه في المهنة بشكل خاص، ونتيجة هذه المسؤولية فقد دفعت مراجعي الحسابات إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم، حيث قامت هذه المنظمات بإصدار دليل للسلوك المهني توجب من خلاله على أعضاء المهنة الالتزام به وأن إخلال أي عضو بهذا الدليل يعرضه للمسؤولية المهنية التي تتراوح بين التنبيه أو الإنذار أو تجريد العضوية وصولاً لحرمانه من ممارسة المهنة، والغاية من ذلك هو ضمان كفاءة وانتظام العمل المهني المقدم من قبل مراجعي الحسابات<sup>108</sup>.

<sup>105</sup> جمعة، وآخرون، "مفاهيم الدقيق المتقدمة"، إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001، ص157

<sup>106</sup> محمد سمير الصبان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص134-

135

<sup>107</sup> قانون العقوبات السوري، المادة 641

<sup>108</sup> يوسف محمود جريوع، "مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء ومراقبة

الخطط ومتابعة تنفيذها في المشروعات تحت المراجعة"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، 2003، ص6

وقد عبّر عن ذلك في التشريعات السورية حيث نص القانون رقم 33 لعام 2009 بأن المراجع يعاقب بإحدى العقوبات التأديبية التالية<sup>109</sup>: التنبيه الخطي - الإنذار الخطي - الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاثة سنوات - إلغاء الرخصة.

### 3-2-3 العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة:

تقتضي مهنة المراجعة أن يعترف بحق المجتمع المالي في تحديد مطالبة من مهنة المراجعة بأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة وتلبية هذه المطالب في إطار منهج متكامل يهدف إلى تطوير الأداء المهني عند المراجعين، فضلاً على وجوب تحملهم مسؤوليات أكثر في سبيل تلبية توقعات المستفيدين من نتائج أعمال المراجعة، من هنا كان لا بد من تحديد بعض العوامل التي تؤثر على مستوى الأداء والتي تؤدي في حال عدم توفرها لدى المراجع إلى فشل عملية المراجعة وهي:

### 3-2-3-1 نقص الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات:

يقصد بالكفاءة المهنية لمراجع الحسابات بأنها: "المعرفة الكامنة والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي"<sup>110</sup>، ويعتمد اكتساب الكفاءة المهنية من قبل المراجع على ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها وهي:

أ- حصول أعضاء المهنة على تأهيل علمي متخصص في مجال المهنة، حيث يمثل التعليم المحاسبي نقطة الانطلاق نحو التأهيل المهني لمراجع الحسابات ليصبح عضواً فعالاً في مجال المهنة.

فأهمية التعليم لدى المراجع ترتبط بأهمية المهنة ذاتها، وأن ممارسة مهنة المراجعة تتطلب توافر كوادر مهياً وفق أسس علمية بالإضافة إلى توافر القدرة الشخصية في الحكم على كثير من الأمور التي تهتم بها المهنة وتقع ضمن عمل المراجع، وعليه فإن الاهتمام بالتعليم العلمي يبقى ضرورة متواصلة ويمكن أن يتحقق عن طريق توافر الأسس العلمية التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي العلمي<sup>111</sup>.

<sup>109</sup> القانون 33، مرجع سبق ذكره، ص 31

<sup>110</sup> متولي سامي وهبة، "فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 10، 1993، ص 183

<sup>111</sup> علي عمر أحمد سويسي، "معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية"، رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم والاقتصاد وعلوم التسيير، 2011، ص 187

ولقد دعت المنظمات المهنية وفي مقدمتها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة المحافظة على الكفاءة المهنية للمراجع من أجل الوفاء بمسؤولياته القانونية والمهنية، لذلك فإنه لا بد من الاهتمام بمرحلة الإعداد العلمي للمراجع والتي يتم من خلالها الحصول على المعرفة بالأصول العلمية للمهنة والوسائل والأساليب المنبثقة عنها وتعزيز الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني في نفس الطالب وإمداهه بأحدث التطورات في مجال المراجعة وتضييق الفجوة بين الدراسة الأكاديمية والممارسة المهنية.

هذا وقد اشترط قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوري في المادة رقم (9) على الذين يتقدموا بطلبات مزاوله المهنة أن يكونوا حائزين على إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى شرط توفر عدد معين من مقررات المحاسبة يحددها مجلس المحاسبة والتدقيق<sup>112</sup>.

ب- التأهيل العملي كشرط لمزاوله المهنة، ويقصد بالتأهيل العملي توافر الإجراءات الملائمة لنقل الخبرة من جيل لآخر بطريقة علمية منتظمة، حيث أن عملية التدريب ونقل الخبرة هي عملية شاقة وطويلة وهي في الأصل مسؤولية مهنية تقوم على نقل الخبرة بالتدرج من جيل لآخر بحيث تضمن المحافظة على المهنة وتقديمها بشكل مستمر، وتؤدي الدورات التدريبية دوراً مهماً في اكتساب المهارة المطلوبة لمن يمارسون المهن المختلفة، حيث تتضاعف الحاجة في مهنة المراجعة إلى تطوير برامج التدريب بشكل أكبر من سواها من المهن ويعود السبب في ذلك إلى نوع الخدمات التي تقدمها المهنة لفئات عديدة من المجتمع<sup>113</sup>.

ونظراً لأهمية التدريب في إحداث تغيرات في سلوك المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم ورفع مستوى كفاءتهم المهنية، فقد نادى معظم المنظمات المهنية لضرورة أن يستكمل الراغب في الحصول على لقب محاسب قانوني متطلبات التدريب العملي، فوفقاً لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوري في مادتيه (22-23) ألزم طالبي الانتساب إلى التنظيم المهني حصولهم على تدريب كافي مقداره سنتين في إحدى مكاتب المحاسبين القانونيين العاملة في سورية<sup>114</sup>.

<sup>112</sup> القانون 33، مرجع سبق ذكره، ص 7

<sup>113</sup> أحمد محمد نور، "مراجعة الحسابات"، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1987، ص 37

<sup>114</sup> القانون 33، مرجع سبق ذكره، ص 11-12

ت- التعليم المهني المستمر طوال فترة المزاولة، حيث يلعب التعليم المهني المستمر دوراً أساسياً في تطوير خبرات المراجع وتعميقها والمحافظة عليها لضمان تأدية أعماله على الوجه المطلوب منه وحصول المستفيدين من المراجعة على أفضل الخدمات وأحدثها.

ويمكن تعريف مصطلح التعليم المستمر بأنه: "عملية تساعد المراجعين على تحسين أدائهم في الأعمال التي يقومون بها بحيث يكون في مقدرتهم مواكبة المتغيرات التي تطرأ على بيئة تلك الأعمال"<sup>115</sup>.

وبالتالي فإن الهدف من التعليم المهني المستمر هو رفع درجة الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، وبناءً عليه يتوقع من المراجعين الخارجيين أن يحافظوا ويرفعوا درجة كفاءتهم المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر<sup>116</sup>.

وبالرغم من أهمية ذلك إلا أن قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوري لم يتضمن أي شروط يتطلب ضرورة حصول مزاولي المهنة على أي قدر من التعليم أو التدريب المهني المستمر.

وبناءً على ما تقدم يمكن تلخيص مراحل اكتساب الكفاءة المهنية في خطوتين رئيسيتين هما:

◀ مرحلة اكتساب الكفاءة من خلال التأهيل العلمي والعملية.

◀ مرحلة المحافظة على الكفاءة من خلال التعليم والتدريب المهني المستمر.

إلا أنه في بعض الحالات يتهم المراجع أنه يؤدي أعماله في مجالات لا تتوافر لديهم التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، وقد أكد على هذا المحامي الأمريكي (أماهوتز) حيث صرح: "أنه في السنوات القليلة الماضية تزداد باستمرار الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب المراجعة ويمكن تشخيص المشكلة بأنها ناتجة عن نقص الكفاءة المهنية المقدمة من قبل المراجعين"<sup>117</sup>.

<sup>115</sup> علي عمر أحمد سويبي، مرجع سبق ذكره، ص 192

<sup>116</sup> سعود بن صالح الرويتع، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية

السعودية، المجلد 41، العدد 4، 2002، ص 660

<sup>117</sup> Amahowtiz, "The Accounting Profession and Low The Misunderstood Victim", Journal of Accountancy, 1987, P356-357



مقابل هذا كله ونتيجة للتغيرات العالمية في ميادين الاقتصاد والمعلوماتية وانتشار العولمة كان لا بد من توجه اهتمام المهتمين بشؤون مهنة المراجعة نحو تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مجال التأهيل العلمي والعملية بحيث تصبح التخصصات الدقيقة المقابلة لمجالات النشاط الاقتصادي المتنوعة أمراً حيوياً وأساسياً لمزاولة المراجعين لعملهم المهني<sup>118</sup>. كما ويستلزم التطبيق الملائم لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع ضرورة الاهتمام بالتعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة بحيث يركز ذلك التعليم على السمات ومحاور العمل المهني المرتبطة بأنشطة اقتصادية معينة وذلك وفقاً لطبيعة تخصص كل فئة من فئات أعضاء المهنة<sup>119</sup>.

لذلك فإن زيادة الاهتمام بالتخصص الدقيق للمراجع في مرحلتي التأهيل الجامعي والعملية يعتبر مفيداً للارتقاء بمستوى التأهيل الفني للمراجع وانعكاسه على الزيادة في مستوى الكفاءة المهنية المقدمة على مستوى المهنة ككل.

### 3-2-3-2 الشك في استقلال مراجع الحسابات:

يعد استقلال المراجع من الأمور التي تحظى بأهمية خاصة في علم مراجعة الحسابات وفي الممارسة العملية نظراً للارتباط الوثيق بين استقلال المراجع وجودة أداءه لعملية المراجعة، كما ينظر إلى الاستقلال أيضاً بوصفه مسألة ذهنية للمراجع تترك أثرها المباشر على رأيه المهني المحايد في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، ولهذا يستلزم منه أن يكون بعيداً عن تأثيرات الإدارة وضغوطها وتأثر المصلحة الشخصية المالية والاقتصادية في المنشأة التي يراجع حساباتها<sup>120</sup>.

ويقصد باستقلال المراجع بأنه: "التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة"، كما يعرف بأنه: "العمل بنزاهة وموضوعية"، لذلك يجب أن يتصف

<sup>118</sup> Kin-Yew Low, *Op. Cit*, p201

<sup>119</sup> محمد نصر الهوارى، وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة المشكلات المعاصرة في المراجعة الإطار العلمي والمشكلات العملية"، القاهرة، 2000، ص347

<sup>120</sup> يوسف محمود جريوع، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 26، العدد 76، 2004، ص12-13

المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه من قبل جميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية تجعل آراءه غير منحازة<sup>121</sup>.

وقد ناقش (Tom Lee) استقلال المراجع وخلص إلى أنه: "على الرغم من التوقع العام بأن مراجعي الحسابات سوف يؤدون عملهم بكفاءة وأمانة كأشخاص مهنيين، إلا أن الشك موجود باستقلالهم وذلك بسبب مصلحتهم الشخصية بالرغم من كفاءتهم، فالمراجعون في هذه الحالة سوف لن يعملوا باستقلالية ولن يفصحوا الحسابات التي من الممكن أن تتضمن أخطاء مما ينعكس بذلك على فشل عملية المراجعة، مع هذا كله يوجد للمراجعين حافز لأن يكونوا مستقلين وذلك بسبب النتائج الاقتصادية التي تنعكس عليهم مقابل هذا الاستقلال، فمثلاً سمعة المراجع تتأثر بالضغوط الإدارية، حيث أن الضغط الإداري والاستجابة له يمكن أن يخفض المنافع الاقتصادية على المدى الطويل على الرغم من أن مثل هذا العمل غير المهني يوفر لمركبيه منافع اقتصادية في الأمد القصير<sup>122</sup>.

ولهذا يعد الاستقلال من الأمور الهامة التي تعزز ثقة الجمهور بالمراجع الخارجي، ولكن هذه الثقة من الممكن أن تهتز بأي دليل يفيد بعدم الاستقلال أو وجود أي ظرف قد يؤثر عليه من نظر الأشخاص ذوا العلاقة بعمل المراجع، لذلك فإنه لكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يتحرر من أي مصلحة تجاه عملاءه<sup>123</sup>.

وتظهر أهمية تخصص المراجع في صناعة محددة في تدعيم استقلال المراجع من خلال زيادة درجة احتفاظ المراجع باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء مساومته على هذا الاستقلال<sup>124</sup>. إلا أن التأثير السلبي المتوقع من التخصص يمكن النظر إليه من خلال زيادة اعتماد المراجعين على عملائهم في القطاع الاقتصادي الذي تخصصوا به بالإضافة إلى ما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس هؤلاء العملاء<sup>125</sup>. ويمكن تدارك هذا التأثير والتغلب عليه إذا ما تم التحقق من جدوى إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي في الواقع

---

<sup>121</sup> يوسف محمود جريوع، "استقلال وحياد المراجع الخارجي وأثر عدم الالتزام بها على عملية المراجعة"، مجلة المحاسب القانوني

العربي، العدد 108، 1999، ص16-17

<sup>122</sup> Tom lee, **Op. Cit**, P 93-94

<sup>123</sup> Richard M. Emerson, "**power Dependence Relations**", American Sociological Review, Vol. 27, Iss. 1, 1962, P37

<sup>124</sup> Hyeesoo Chung, and Sanjay Kallapur, "**Client Importance, Non Audit Services, and Abnormal Accruals**", The Accounting Review, Vol. 78, Iss. 4 2003, P951

<sup>125</sup> Audrey A. Gramling, Dana N. Stone, **Op. Cit**, P26

المهني من خلال تطويرها للمحاور المهنية والتنظيمية، وترجمة تلك الإستراتيجية في الواقع العملي وذلك من خلال تطوير كل من معايير الاستقلال ذاتها ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة وفعالية المسؤولية القانونية والتأديبية وإطار عمل لجان المراجعة بالإضافة إلى تفعيل دور نظام حوكمة الشركات<sup>126</sup>.

وبناءً عليه يمكن القول بأن تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع يمثل تدعيماً لاستقلاله و الموقف التفاوضي له وليس العكس في مواجهة محاولات بعض العملاء التأثير عليه مما ينعكس بذلك على ثقة الجمهور بجودة الأداء المقدم من قبله في إتمامه لعملية المراجعة.

### 3-2-3-3 انخفاض القدرة على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية:

من الخصائص الهامة التي ترتبط بالبيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات هي احتمال تضمنها حالة من حالات الأخطاء، حيث يرجع السبب في ذلك إلى كون البيانات المحاسبية منذ بدء تسجيلها بالدفاتر اليومية من المستندات المؤيدة لها وحتى وقت عرض نتائجها النهائية في شكل قوائم مالية أو حسابات ختامية تمر عبر مراحل متعددة. ووفقاً لذلك كان لا بد من فحص هذه البيانات من قبل مراجع خارجي في محاولة لاكتشاف الأخطاء المحتمل وجودها أو على الأقل تقليل فرص حدوثها في المستقبل، ويمكن تقسيم الأخطاء من حيث الغاية من ارتكابها إلى خطأ مقصودة (الغش) وخطأ غير مقصودة.

فوفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (240) عرّف الغش بأنه: "فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفون بالرقابة أو الموظفون أو أطراف ثالثة ينطوي عليها اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية"، أما مصطلح الخطأ فعرّف بأنه: "عمل غير مقصود في البيانات ولكنه يؤثر على القوائم المالية"<sup>127</sup>.

ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء بنوعها في البيانات المالية، فقد نص المعيار (240) على: "أن المراجع يجب عليه القيام بأداء مهمة المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية وذلك من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية مأخوذة ككل

<sup>126</sup> خالد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 95

<sup>127</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 159

خالية من أي أخطاء<sup>128</sup>، وفي حال عدم اكتشاف المراجع لمثل تلك الأخطاء فإن ذلك سيتسبب في فشل عملية المراجعة المقدمة من قبله وتحمله للتكاليف الناتجة عن هذا الفشل.

وقد حدد المعيار رقم (99) من معايير المراجعة الأمريكية ثلاثة مواقف للغش تنتج قوائم مالية مضللة أطلق عليه مثلث الغش حيث يتكون أضلاع هذا المثلث من المواقف التالية<sup>129</sup>:

◀ توفر الحافز لارتكاب الغش.

◀ الفرصة لارتكاب الغش.

◀ تبرير الغش المرتكب.

كما وأن لمكونات أضلاع هذا المثلث ارتباط وثيق بطبيعة الصناعة التي تمارسها المنشأة محل المراجعة، ويمكن شرح هذا الارتباط كما يلي<sup>130</sup>:

1- الحافز: ترتبط الحوافز الدافعة للغش بطبيعة الصناعة بوجود عدة عوامل تهدد الاستقرار المالي أو الربحية مثل التدفقات النقدية السابقة المتكررة من الأعمال أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية بسبب التغيرات في التكنولوجيا المستخدمة إضافة إلى تقادم المنتج ووضع المنشأة بين المنشآت المنافسة.

2- الفرص: توفر طبيعة الصناعة أو أعمال المنشأة فرصاً لإعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوي علاقة ليست في مسار العمليات العادية أو على منشآت غير مراجعة أو عمليات تتم في بيئات أخرى أو تم أداؤها عن طريق اتفاقيات دولية تختلف في بيئة الأعمال والثقافة.

3- التبريرات: توفر طبيعة الصناعة إمكانية التبريرات كأن يتم التبرير بالمبادئ المحاسبية التي تم اختيارها لتناسب طبيعة الصناعة أو التبرير بالرغبة في تدنيه الأرباح المفصح عنها أو تقليلها لأسباب مرتبطة بأسعار الأسهم أو الأعباء الضريبية.

لذلك يمكن القول بأن خصائص وسمات الصناعة التي ينشط فيها عميل المراجعة لها تأثير هام على إمكانية ارتكاب الأخطاء بنوعيتها في البيانات المالية إلى الحد الذي قد يعجز المراجع عن اكتشافها والتقرير عنها.

<sup>128</sup> المرجع السابق، ص 158

<sup>129</sup> American Institute of Certified Public Accountants, "Consideration of Fraud in Financial Statement Audit", Statement on Auditing Standards N. 99, N. Y, 2002

<sup>130</sup> محمد السيد محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 211

ويعتبر إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع أحد الوسائل التي من المرجح أن تؤدي للارتقاء بقدرات المراجع من حيث كشف الأخطاء بنوعيتها في القوائم المالية من خلال رصيد الخبرة المهنية المتراكمة لديه بعوامل الصناعة التي يتخصص فيها، وما تتضمنه هذه العوامل من معلومات عن كثافة رأس المال وحجم وطبيعة الأصول الثابتة والمتداولة وطبيعة النشاط وما يترتب عليه من مصروفات وإيرادات، لذلك فإن المعرفة بتلك العوامل تمكن المراجع من تحديد أماكن حدوث الأخطاء وإمكانية تكرارها<sup>131</sup>. كما وتعتبر دراية وإلمام مراجع الحسابات بأسباب وأنواع الأخطاء تعتبر غير كافية ما لم يقترن ذلك بمعرفة عوامل الصناعة ومجالات الأخطاء في قوائمها المالية والتي تساعد إلى حد كبير للقيام بأعماله على مستوى عالي من الكفاءة، على اعتبار أن كفاءة المراجع في كشفه لأخطاء القوائم المالية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بخبرته المهنية وخاصة معرفته بصناعة العميل وما تتطوي عليه من عمليات فنية وتشغيلية<sup>132</sup>.

إذاً فإن المعرفة المتخصصة التي يمتلكها المراجع من جراء تخصصه في قطاع صناعة محددة تجله يصل إلى درجة التمكن في معرفة أماكن حدوث الأخطاء بنوعيتها ومدى إمكانية تكرارها في القوائم المالية، مما يعطي مستخدمي القوائم المالية قيمة إضافية متمثلة في شعورهم بحالة الاطمئنان بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات جوهرية.

### 3-2-3-4 عدم القدرة على اكتشاف أساليب وممارسات إدارة الأرباح:

يتفق المحاسبون فيما بينهم على مجموعة من المبادئ العامة التي تعرف بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لكن وعلى الرغم من هذا الاتفاق إلا أن التطبيق العملي لها ينطوي على طرق محاسبية متعددة مما يعطيها مرونة في التطبيق، وإن هذه المرونة التي تسمح بها هذه المبادئ وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر معلوماتية لمتخذي القرارات الاقتصادية، ولكن مقابل ذلك يمكن استغلال هذه المرونة من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها ومصالحها ضد الأطراف الأخرى، حيث أن اختيار إحدى الطرق المحاسبية المعينة يمكن أن يؤدي إلى رقم صافي ربح يختلف عن ذلك الذي ينتج عن استخدام طريقة أخرى، مما ينعكس على المركز المالي للمنشأة

<sup>131</sup> خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 111

<sup>132</sup> Asokan A., and Moyes O., "what kind of CPA detects fraud?", Internal auditing, Vol. 17, Iss.5, 2002, P39

وتضمنين القوائم المالية لها تحريفات معقدة من قبل الإدارة، ويطلق على اتباع مثل هذه الممارسات أو الأساليب من قبل الإدارة بإدارة الأرباح.

ويقصد بمصطلح إدارة الأرباح بأنها: "تلك الممارسات التي تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية، إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للمنشأة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية"<sup>133</sup>.

وتتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب إدارة الأرباح، ويمكن تحديد أبرز تلك الدوافع بما يلي<sup>134</sup>:

- ◀ التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المنشأة مقابل منافسيها.
- ◀ التأثير على سعر سهم المنشأة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المنشأة في الأسواق المالية.
- ◀ زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- ◀ لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بهدف تخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- ◀ تحسين الأداء المالي للمنشأة: بهدف تحقيق مصالح شخصية لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.
- ◀ لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية التي تعدها منشآت الأعمال.

<sup>133</sup> Paul M. Healy, and James M. Wahlen, "A review of The Earning Management Literature and It's Implications for Standards Setting", Accounting Horizons, Vol. 13, Iss. 4, 1998, P368

<sup>134</sup> Charles W. Moulford, and Eugene E. Comiskey, "The Financial Numbers Game", John Wiley & Sons, 2002, p61-62

كما وترتبط ممارسات إدارة الأرباح من جانب الإدارة بأمرين اثنين هما<sup>135</sup>:

1- خصائص الإدارة: ويقصد بها قدرة الإدارة وضغوطها واتصالها بالرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير وذلك كما يلي:

- ◀ وجود حافز لدى الإدارة للتورط في التقرير المضلل.
  - ◀ فشل الإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم للرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي.
  - ◀ وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا والمستشارين الماليين ومجلس الإدارة.
- 2- خصائص الصناعة: حيث يتضمن طبيعة نشاط المنشأة ويشتمل على:
- ◀ وجود متطلبات قانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف الاستقرار المالي وربحية المنشأة.
  - ◀ هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمنشأة ووجود انخفاض جوهري في طلب المستهلكين.
  - ◀ وجود تغييرات سريعة في الصناعة نتيجة التغير السريع في التكنولوجيا أو التقادم السريع.
  - ◀ ارتفاع حدة المنافسة في السوق مع انخفاض هامش الربحية.

ومقابل هذا يلقي على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية الكشف والتقرير في حال استخدام مثل هذه الممارسات من قبل الإدارة لما لهذه الممارسات من تأثير على مصداقية رقم صافي الربح وانعكاسه على الحسابات الختامية من جهة وعلى مصداقية موثوقية تقرير المراجع في حال عدم اكتشافها وانعكاسه في شكل فشل لعملية المراجعة من جهة أخرى.

ونتيجة لما تعرضت له مهنة المراجعة خلال السنوات الماضية إلى عدد من الانتقادات خاصة فيما يتعلق بضعف دور المراجع في منع أو التقرير عن بعض هذه الممارسات، يأتي أهمية التخصص الصناعي للمراجع لما له من أثر متوقع على تدعيم قدراته المهنية في الكشف ومنع وقائع ممارسات إدارة الأرباح.

<sup>135</sup> محمد السيد محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 212-213

حيث أن إتباع مثل هذه الإستراتيجية تتيح للمراجع فرص متزايدة للإلمام بأساليب إدارة الأرباح الشائعة والمستخدمة في القطاع الصناعي الذي يتخصص فيه مع الأخذ بعين الاعتبار تعدد وتنوع واختلاف تلك الممارسات من صناعة لأخرى وبين قطاع معين اقتصادي وأخر، وبالتالي يمكن للمراجع حينئذ أن يختار الأساليب والاختبارات التي تتناسب وطبيعة الصناعة التي يتخصص بها وأن يزيد مدى تلك الاختبارات في المناطق والبنود المرجح أن تتعرض لمثل تلك الممارسات<sup>136</sup>.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث بأن التخصص الصناعي في مهنة المراجعة يعتبر من أهم العوامل التي من الممكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام إدارات منشآت الأعمال بممارسة أساليب إدارة الأرباح، مما يعني احتمال وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجعين ومدى اكتشافهم لتلك الممارسات المضللة في التقارير المالية، بحيث يتم العمل على تحسين مستوى كفاءة المراجعين باستمرار من خلال التأهيل الذي يعززه التخصص في سبيل مواجهة واكتشاف تلك الممارسات والحيلولة دون تكريسها وتأصيلها.

### 3-2-3-5 عدم التحفظ بشأن فرض الاستمرارية:

إن الهدف الأساسي من القوائم المالية المنشورة هو التزويد بمعلومات مهمة من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية، وفي ظروف عدم التأكد الذي يحيط بمستقبل المنشأة فإن على المراجع أن يثير انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى مثل هذا الأمر، لذلك كان لزاماً على المراجع أن يهتم بمعرفة قدرة المنشأة الخاضعة للمراجعة على الاستمرار في المستقبل وأن يقوم بتحذير أصحاب المصالح بشكل مبكر في حال عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وإمكانية فشلها والذي يعد أمراً جوهرياً وضرورياً لما له من تأثير على القرار الاستثماري الذي يتخذه معظم المستفيدين من القوائم المالية معتمدين بذلك على تقرير مراجع الحسابات فيما يخص قوائم تلك المنشآت.

ويعتبر فرض الاستمرارية في المحاسبة بأنه الفرض الأهم الذي يستخدم في إعداد القوائم المالية المختلفة، حيث يفترض بأن: "المنشأة يتم إنشائها لكي تقوم بأعمالها وتواصل ذلك في المستقبل المنظور كما أنها مستمرة بفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية

<sup>136</sup> خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص115



وتكفي لاستخدام الموارد الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وبأنه ليس في نية أصحابها تصفية أو تقليل حجم العمليات بشكل مادي وواضح<sup>137</sup>. كما عرّف أيضاً بأنه: "الفرض الذي يعتبر أن عمر المنشأة مستقل عن ملاكها وأن المنشأة مستمرة في حياتها إلى ما لا نهاية مالم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلال ذلك"<sup>138</sup>.

بالمقابل يفسر مصطلح الاستمرارية في مهنة المراجعة بأن: "بيدي مراجع الحسابات رأيه فيما إذا كانت المنشأة الخاضعة للمراجعة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، وأن يأخذ بعين الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها ونشاطها لمدة سنة بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة"<sup>139</sup>.

ولقد أكدت المنظمات المهنية على مسؤولية المراجع في تقييمه لمدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار، حيث دعا مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (SAS) عام 1988 إلى إصدار قائمة معايير المراجعة رقم 59 (SAS. N59) والذي طالب فيها بأن يتولى مراجع الحسابات في كل عملية مراجعة مسؤولية تقييم مدى وجود شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها مستقبلاً وأن يقيم كذلك مدى كفاية وشفافية الإفصاح حول موقف المنشأة من الاستمرار وأن ينص في تقريره على فقرة إيضاحية حول الشك في استمرار المنشأة محل المراجعة في حال وجود مثل هذا الشك<sup>140</sup>. كما وأشار المعيار الدولي رقم (570) إلى مسؤولية المراجع حول تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة وقد حدد مسؤوليته فيما يلي<sup>141</sup>:

- 1- أن يراعي المراجع عند إعدادة لخطة وإجراءات المراجعة مدى احتمال وجود ظواهر أو أحداث أو ظروف تثير الشك لديه في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها.
- 2- إعادة تقييم تقديرات الإدارة حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
- 3- أن يبدي المراجع تقريراً متحفظاً حال الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.

<sup>137</sup> International Accounting Standard (IAS), "Consideration Regarding The Going Concern Assumption", Supplement to The Management Accounting, 1984, P5

<sup>138</sup> محمد عطية مطر، "المحاسبة المالية"، عمان، الأردن، دار حنين، 1995، ص39

<sup>139</sup> منذر المومني، زياد شويات، "قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء"، مجلة المنارة، كلية الاقتصاد والعلوم

الإدارية، جامعة اليرموك، المجلد 14، العدد 1، 2008، ص143

<sup>140</sup> American Institute of Certified Public Accountants, "The Auditor's Consideration of An Entity's Ability to Continue Existence", Statement on Auditing Standard, No. 59, 1987

<sup>141</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص ص545-551

مقابل هذه المسؤولية ينظر إلى فشل أعمال المنشأة محل المراجعة على أنه نتيجة لفشل عملية المراجعة، وسبب هذا الترابط يعود إلى أنه على المراجع واجب العناية المهنية للتحقق فيما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة محدده للوضع المالي لها مستقبلاً أم لا، لذلك يعتبر المراجع مسؤولاً عن الفشل المالي للمنشأة عند حدوثه بعد انتهاء مهمة المراجعة<sup>142</sup>.

ولتمكين المراجع من دقة تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فلا بد له من بذل واجب العناية المهنية وضرورة إلمامة بالأساليب المتعددة المستخدمة في هذا المجال، وكذلك المؤشرات التي تثير الشك حول الاستمرارية كالنسب المالية والأساليب الإحصائية ونظم الخبرة التي نصت عليها الهيئات العلمية والمحاسبية. ويمكن القول أن قيام المراجع بدوره في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار يتطلب منه القيام بفهم معمق لطبيعة النشاط التي تمارسه تلك المنشأة. ومن هنا فإن اتباع إستراتيجية التخصص من قبل المراجع في مجال نشاط عميل المراجعة سوف يزيد من قدرته في الحكم على مدى استمرارية منشأة العميل كما يلي<sup>143</sup>:

◀ يساعد التخصص الصناعي في زيادة قدرته على وضع إجراءات المراجعة والتي قد تشتمل على تحليلات مالية مقارنة بالمعدلات السائدة في مجال الصناعة، بالتالي يستطيع من خلالها تقييم مدى تماشي تلك التقديرات مع الاتجاه العام السائد في تلك الصناعة.

◀ يساعد التخصص الصناعي المراجع على التقدير الجيد للمخاطر المرتبطة باحتمالات الفشل أو التعثر المالي وأيضاً احتمالات التعرض إلى مشاكل في السيولة أو الإفلاس.

◀ إن معرفة المراجع المتخصصة بصناعة العميل تكسبه الفرصة لتقييم التدفقات النقدية المتوقعة ومقارنتها بالتدفقات السائدة على مستوى الصناعة ومنها يستطيع الحكم على موقف السيولة المستقبلية.

◀ يحقق التخصص الصناعي للمراجع المزيد من القدرات والمهارات الفنية التي تمكنه من الاستفادة من الأساليب والأدوات الحديثة والمتطورة والتي ستساعده على رفع درجة تقديره لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه.

<sup>142</sup> Tom Lee, **Op. Cit.**, P122-123

<sup>143</sup> محمد السيد محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 215-216

◀ إن المزايا التي يحققها التخصص الصناعي للمراجع في مجال زيادة قدرته على اكتشاف عمليات الغش والتلاعب والحد من ممارسات الإدارة حول الربحية سيعطيه نتيجة إجمالية مؤداها الحكم على مدى إمكانية استمراريتها.

## ملخص الفصل الثالث:

تناولت الدراسة في هذا الفصل موضوع تكلفة أداء عملية المراجعة ودور التخصص الصناعي في ترشيدها، واشتمل على مبحثين:

تناول المبحث الأول: العوامل المؤثرة في جهد عملية المراجعة، وخلص إلى:

- يستدل على مقدار الجهد اللازم والمقدم من قبل المراجع لأداء عملية المراجعة بواسطة عدة مؤشرات، منها ما هو مرتبط بخصائص منشأة عميل المراجعة كحجم وتعقد منشأته، هيكل نظام الرقابة الداخلية المتبعة لديه، والمخاطر المرتبطة به، وأخرى مرتبطة بخصائص المراجع بصفته المهنية كمستوى المعرفة والخبرة المكونة لديه، دقة تقييمه لمخاطر عملية المراجعة، وجودة قراراته التخطيطية.

- إن تخصص المراجع في نشاط صناعي محدد يكسبه رصيد كافٍ من المعارف والخبرات بالميزات الفريدة التي تتوفر بها الصناعة عن غيرها من الصناعات الأخرى، والتي تمكنه من تحقيق الدقة في اتخاذه للأحكام المهنية، وإتاحة فرصة أكبر له في سبيل التكيف مع طبيعة الأنشطة والعمليات التي يمارسها عملاء الصناعة والمخاطر المرتبطة بهم، مما ينعكس إيجاباً في تخفيض الوقت والجهد اللازم لأداء عملية المراجعة من خلال اختيار وتنفيذ إجراءات مراجعة أقل وأكثر فعالية بشكل عام .

وتناول الفصل الثاني: عوامل فشل أداء عملية المراجعة، وخلص إلى:

- يرتبط فشل أداء عملية المراجعة بعدم قدرة المراجع على القيام بأداء واجباته المهنية بالمستوى المطلوب مما يعرض عملية المراجعة للفشل ويتحمل مقابلها مسؤولية ذلك، ويستدل على فشل عملية المراجعة من خلال مجموعة من العوامل وهي: نقص الكفاءة المهنية اللازمة للقيام بمهام المراجعة، الشك في حياد واستقلالية المراجع، انخفاض قدرة المراجع على اكتشاف أخطاء وتحريفات القوائم المالية، عدم قدرة المراجع على اكتشاف أساليب وممارسات إدارة الأرباح ، وعدم التحفظ بشأن فرض الاستمرارية.

- يؤدي تطبيق التخصص الصناعي للمراجع إلى المساهمة في إمكانية زيادة قدرته للحد من عوامل فشل عملية المراجعة من خلال: رفع مستوى كفاءته المهنية، تدعيم استقلاله وقوته التفاوضية مع عملائه، انخفاض احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهرية، زيادة قدرته على اكتشاف والحيلولة دون قيام المنشآت التي يتعاقد معها باستخدام أساليب إدارة الأرباح، زيادة دقة تقييمه لفرض استمرارية المنشأة محل المراجعة في نشاطها من عدمه.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

➤ مقدمة.

➤ المبحث الأول: منهجية الدراسة.

➤ المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض.

## مقدمة:

من أجل تحقيق التكامل بين التطبيق العملي والإطار النظري للدراسة، فإن هذا الفصل من الدراسة الميدانية يهدف إلى معرفة مدى إسهام التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مقدار الجهد اللازم لأداء عملية المراجعة وذلك من خلال إمكانية تعميقه لمستوى فهم المراجع لخصائص عميل المراجعة من جانب والتأثير الذي يتركه على الخصائص المرتبطة به كشخص مهني، بالإضافة إلى معرفة العوامل المؤدية لفشل عملية المراجعة وإذا ما كان التخصص الصناعي للمراجع يحد من تلك العوامل، وما هي الأسباب التي تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً للتخصص الصناعي في البيئة السورية. ولتحقيق ذلك فإن هذا الفصل يتضمن ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض.

المبحث الثالث: نتائج وتوصيات الدراسة.

## المبحث الأول

### منهجية الدراسة

#### 4-1-1 أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الإستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية، وبعد الاطلاع على الأدب المحاسبي فيما يخص كل من التخصص الصناعي وتكلفة أداء عملية المراجعة، فقد تم تصميم استبانة (ملحق رقم 1) بدأت بمقدمة توضيحية تبين طبيعة الدراسة وتؤكد ضمان سرية الإجابات، وتبعتها مجموعة من العبارات شملت المحاور الأساسية للدراسة وفرضياتها على النحو التالي:

القسم الأول: تضمن معلومات عامة عن المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة وهي (المؤهلات العلمية- المنصب الوظيفي- مدة الخبرة في مزاولة مهنة المراجعة- النشاط الذي تمارس فيه تقديم خدمة المراجعة- هل تتبع لأحد المكاتب العالمية).

القسم الثاني: يتكون من (49) عبارة يناقش فيها الأثر المحتمل للتخصص الصناعي في تخفيض تكلفة أداء المراجع لعملية المراجعة، وهو ينقسم بدوره إلى ثلاثة محاور أساسية:

أ- المحور الأول: يبين مدى تأثير التخصص الصناعي للمراجع في مقدار الجهد المقدم من قبله لأداء عملية المراجعة، وينقسم بدوره إلى محورين فرعيين هما:

- المحور الفرعي الأول: يبين العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وإمكانية تعميق مستوى فهمه لخصائص العميل ويتضمن (8) عبارات.

- المحور الفرعي الثاني: يبين العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وإمكانية تعزيز خصائصه المهنية بصفته شخص مهني مزاول ويتضمن (14) عبارة.

ب- المحور الثاني: يبين مدى تأثير التخصص الصناعي في قدرات المراجع على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة وذلك من خلال عدة نواحي مكونة خمسة محاور فرعية هي: (رفع مستوى الكفاءة المهنية - تدعيم درجة الاستقلال - تخفيض احتمالات وفرص عدم



اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية- زيادة القدرة على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح- دقة تقييم مدى قدرة منشأة العميل على الاستمرار في نشاطها مستقبلاً من عدمه) ويتضمن (22) عبارة.

ت- المحور الثالث: يحدد الأسباب التي تقف عائقاً أمام المراجع لممارسة نشاطه المهني وفقاً لتخصصه في الجمهورية العربية السورية ويتضمن (5) عبارات.

بالإضافة لذلك استخدم الباحث المقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة من أجل الرد على الاستفسارات، وإيضاح المفردات الواردة بقائمة الاستبيان والتي هي مألوفة من الناحية الأكاديمية ولكنها ليست كذلك في الواقع العملي، وضمان الحصول على أكبر قدر ممكن من الردود.

ولإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة فقد تم استخدام مقياس Likert الخماسي بدرجاته الخمسة، بحيث تم تحديد درجات الإجابة على العبارات وأوزانها كما هو موضح في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) درجات الإجابة عن العبارات وأوزانها

درجة الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
وزن السؤال	5	4	3	2	1

كما تم قياس درجة الإجابة كما هو موضح في الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) مقاييس درجات الإجابة

مدى الوسط الحسابي	درجة الإجابة
4.20 - 5.00	موافق بشدة
3.40 - 4.19	موافق
2.60 - 3.39	محايد
1.80 - 2.59	غير موافق
1.00 - 1.79	غير موافق مطلقاً

#### 4-1-2 مجتمع الدراسة:

لإجراء الدراسة ارتأى الباحث أن يكون مجتمع الدراسة هو فئة المحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) ممن يزاولون مهنة مراجعة الحسابات في المكاتب والشركات المهنية، نظراً لما تتمتع به تلك الفئة من قدرات مادية أم فنية على تبني منهج التخصص الصناعي في ممارسة نشاطها المهني، بالإضافة لقربها ولامستها للواقع العملي السائد في سوق المراجعة، وقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين المعتمدين والمصرح لهم مزاوله مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية (411) مراجعاً، وذلك وفقاً للقرار رقم (7) الصادر عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين بتاريخ 2014/3/8 بناءً على أحكام القانون رقم (33) لعام 2009/12/1.

#### 4-1-3 عينة الدراسة:

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة وعدم القدرة على استخدام أسلوب الحصر الشامل، كان لا بد من الاعتماد على أسلوب العينات حيث شملت عينة الدراسة على (134)<sup>144</sup> مراجعاً متخصصاً ممن يمتلكون معرفة كافية في مجال تخصصهم، وبناءً عليه فقد تم توزيع (134)

<sup>144</sup> تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية:

$$N = \frac{nPQ}{(n-1)D+P}$$

حيث أن:

$$D = \frac{B^2}{Z^2}$$

N: هي حجم العينة المطلوبة.

n: وهو حجم المجتمع.

B: تقدر ب(5%) وهو الخطأ المسموح به في العلوم الاجتماعية.

Z: ويمثل الإحداثي السيني لمنحنى التوزيع الطبيعي (ويساوي 1,96 عند مستوى ثقة 95%).

P: نسبة عدد المفردات في المجتمع التي تتوافر فيها الخصائص موضوع الدراسة (وتساوي 50%).

Q: النسبة المتممة لنسبة عدد المفردات (وتساوي 1-P).

ويمكن الرجوع في ذلك إلى:

عبد الرزاق أمين أبو شعر، "العينات وتطبيقاتها في البحوث الاجتماعية"، معهد الإدارة العامة، الرياض، ص136

استبياناً على مفردات العينة المختارة، استعيد منها (98) استبياناً شكلت ما نسبته (73.13%) من عدد الاستبيانات الموزعة، وقد استبعد (9) من الاستبيانات المستعادة لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك يكون عدد الاستبيانات القابلة للتحليل (89) استبياناً بنسبة (66.41%) من الاستبيانات الموزعة، ويبين الجدول رقم (3) نتائج توزيع قائمة الاستبيان.

جدول رقم (3) بيان نتائج توزيع قائمة الاستبيان

الفئة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد القوائم المستبعدة	عدد القوائم القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
مراجعو الحسابات	134	98	9	89	66.41%

#### 4-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية متمثلة بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، بالإضافة للتكرارات والنسب المئوية بهدف وصف البيانات بشكل عام، كما تم استخدام اختبار One Sample T-test ومقياس الارتباط لاختبار الفروض ودراسة العلاقات، وذلك على النحو التالي:

- اختبار الثبات والصدق: لقياس مدى موثوقية البيانات وثباتها وبنائها الداخلي.
- مقياس النزعة المركزية: حيث تم استخدام المتوسط الحسابي بهدف تمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، بغية الحصول على متوسط إجابات عبارات الاستبانة.
- مقاييس التشتت: فقد تم استخدام مجموعة من هذه المقاييس وهي:
  - الانحراف المعياري: والذي يعبر عن مقدار تشتت قيم الإجابات عن وسطها الحسابي.
  - الالتواء: ويعبر عن ميل منحنى قيم الإجابات نحو التوزيع التكراري الأكبر.
  - التقلطح: ويظهر مقدار التدبب (الارتفاع أو الانخفاض) في قيم منحنى التوزيع التكراري
- اختبار ستودينت: يستخدم من أجل مقارنة متوسط متحول كمي مع متوسط معروف مسبقاً (وهو في الدراسة القيمة 3) ودراسة ما إذا كان هناك اختلاف جوهري أم لا.
- مقياس التباين من طرف واحد: يستخدم للكشف عن تأثير بعض العوامل الديموغرافية على إجابات المراجعين التي ضمتهم العينة وقياس متانة العلاقة بينهما.

#### 4-1-5 اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

يعتبر الثبات والصدق في أداة الدراسة من الأمور الواجب توافرها في الأداة قبل البدء بتحليل البيانات واختبار الفروض.

#### 4-1-5-1 اختبار ثبات أداة الدراسة

إن المهارة في تصميم أداة الدراسة ليست مهمة سهلة بل تحتاج إلى دراية ومعرفة كافية، من هذا المنطلق فإنه يجب قياس جودة ثبات الأداة المختارة، والثبات هو مفهوم إحصائي يقصد به: "أن تعطي أداة القياس في حال تطبيقها على نفس العينة وفي نفس الظروف النتائج نفسها"<sup>145</sup>، ويمكن إجراء اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقتين هما: معامل ألفا كرونباخ، والتجزئة النصفية.

أ- معامل ألفا كرونباخ:

يقيس هذا المعامل نسبة التباين بين الإجابات ومدى الترابط الداخلي لعبارات الاستبانة بعضها ببعض، وعادة ما يكون قيمة هذا المعامل مقبولة إذا زادت عن (0.60).

جدول رقم (4) نتائج اختبار ألفا كرونباخ للمحاور والعبارات مجتمعة

Cronbach's Alpha	N of Items	المحاور
.780	8	محور فهم خصائص العميل
.908	14	محور تعزيز خصائص المراجع
.746	4	محور رفع الكفاءة المهنية
.676	5	محور تدعيم الاستقلال
.819	4	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.800	5	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.745	4	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.623	5	محور أسباب عدم التخصص
.955	49	لمجمل عبارات الاستبانة

<sup>145</sup> باسم غدير غدير، " تحليل البيانات المتقدم"، الجزء الثاني، جامعة حلب، 2012، ص234

حيث نلاحظ من الجدول رقم (4) أن قيم معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة تراوحت بين (0.632-0.908)، في حين بلغت قيمة المعامل (0.955) لكامل عبارات الاستبيان، مما يعني أن الاستبانة تتمتع بثبات جيد جداً وهي صالحة للحصول على البيانات الملائمة لهدف إجراء الدراسة.

ب- التجزئة النصفية:

لإجراء هذا الاختبار تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين، الأول يتضمن العبارات فردية الترتيب والثاني يتضمن العبارات زوجية الترتيب، ثم تم حساب معاملي الارتباط سبيرمان براون وجيتمان.

الجدول رقم (5) قيمة معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.934
		N of Items	25 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.889
		N of Items	24 <sup>b</sup>
		Total N of Items	49
Correlation Between Forms			.912
Spearman-Brown	Equal Length		.954
Coefficient	Unequal Length		.954
Guttman Split-Half Coefficient			.949

ويبين الجدول رقم (5) أن قيمة معامل الارتباط سبيرمان براون بلغت (0.954) كما بلغت قيمة معامل الارتباط جيتمان (0.949) وهي قيم تدل على أن الاستبانة تتمتع بثبات قوي.

### 3-1-5-2 مقياس صدق أداة الدراسة:

إن الاختبار الصادق يقيس ما وضع لقياسه، فالصدق ببساطة هو أن تقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه، أي تقيس فعلاً الوظيفة التي يفترض أن تقيسها، بمعنى هل هذه الأداة صالحة لتحقيق الأهداف التي أعدت من أجلها؟

ولمعرفة مدى صدق أداة الدراسة فقد تم استخدام نوعين من الاختبارات وهما:

أ- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

ويقصد بالاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة بأنها قوة الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية المحددة لفقراته، وللتأكد من توافره في استبانته الدراسة فقد تم استخدام معامل الارتباط Pearson.

الجدول رقم (6) نتيجة تحليل الارتباط بين محور فهم خصائص العميل والعبارة المحددة له

		السؤال 1	السؤال 2	السؤال 3	السؤال 4
محور فهم خصائص العميل	Pearson Correlation	.589**	.671**	.569**	.642**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89
		السؤال 5	السؤال 6	السؤال 7	السؤال 8
محور فهم خصائص العميل	Pearson Correlation	.735**	.528**	.738**	.576**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتبين من نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (6) وجود علاقة ارتباط جيدة القوة بين محور فهم خصائص العميل والعبارة المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (7) نتيجة تحليل الارتباط بين محور تعزيز خصائص المراجع والعبارة المحددة له

		السؤال 9	السؤال 10	السؤال 11	السؤال 12	السؤال 13	السؤال 14	السؤال 15
محور تعزيز خصائص المراجع	Pearson Correlation	.611**	.677**	.652**	.690**	.792**	.748**	.619**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89	89	89	89
		السؤال 16	السؤال 17	السؤال 18	السؤال 19	السؤال 20	السؤال 21	السؤال 22
محور تعزيز خصائص المراجع	Pearson Correlation	.740**	.670**	.528**	.777**	.681**	.487**	.754**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

كما أشارت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (7) إلى وجود علاقة ارتباط جيدة القوة بين محور تعزيز خصائص المراجع والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (8) نتيجة تحليل الارتباط بين محور رفع الكفاءة المهنية والعبارات المحددة له

		السؤال 23	السؤال 24	السؤال 25	السؤال 26
محور رفع الكفاءة المهنية	Pearson Correlation	.750**	.709**	.797**	.777**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

وقد دلت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (8) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين محور رفع الكفاءة المهنية والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (9) نتيجة تحليل الارتباط بين محور تدعيم الاستقلال والعبارات المحددة له

		السؤال 27	السؤال 28	السؤال 29	السؤال 30	السؤال 31
محور تدعيم الاستقلال	Pearson Correlation	.686**	.653**	.783**	.647**	.535**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

كما بينت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (9) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين محور تدعيم الاستقلال والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (10) نتيجة تحليل الارتباط بين محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء والعبارات المحددة له

		السؤال 32	السؤال 33	السؤال 34	السؤال 35
محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء	Pearson Correlation	.867**	.986**	.733**	.761**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

كما وأشارت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (10) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء والعبارات المحددة له، وهي ذات

دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (11) نتيجة تحليل الارتباط بين محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح والعبارات المحددة له

		السؤال 36	السؤال 37	السؤال 38	السؤال 39	السؤال 40
محور زيادة القدرة	Pearson Correlation	.778**	.657**	.618**	.789**	.792**
على اكتشاف أساليب	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
إدارة الأرباح	N	89	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

بينت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (11) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (12) نتيجة تحليل الارتباط بين محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والعبارات المحددة له

		السؤال 41	السؤال 42	السؤال 43	السؤال 44
محور دقة تقييم قدرة	Pearson Correlation	.687**	.800**	.779**	.749**
المنشأة على الاستمرار	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

أشارت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (12) إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

الجدول رقم (13) نتيجة تحليل الارتباط بين محور أسباب عدم التخصص والعبارات المحددة له

		السؤال 45	السؤال 46	السؤال 47	السؤال 48	السؤال 49
محور أسباب	Pearson Correlation	.560**	.570**	.634**	.516**	.463**
عدم التخصص	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	89	89	89	89	89

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



كذلك أشارت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (13) إلى وجود علاقة ارتباط جيدة القوة بين محور أسباب عدم التخصص والعبارات المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01).

وبالنتيجة يمكن القول أنه توجد علاقة ارتباط بين عبارات الاستبانة والمحاور التي ترتبط بها، حيث تراوحت شدة معاملات الارتباط بين القوية وجيدة القوة، الأمر الذي يشير إلى توافر الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

ب- الصدق البنائي لمجالات الدراسة:

يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية للمحاور مجتمعة عند مستوى دلالة (0,01).

الجدول رقم (14) نتيجة تحليل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية

الرقم	المحاور	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
1	فهم خصائص العميل	.885**	.000
2	تعزيز خصائص المراجع	.932**	.000
3	رفع الكفاءة المهنية	.761**	.000
4	تدعيم الاستقلال	.824**	.000
5	تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء	.821**	.000
6	زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح	.906**	.000
7	دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار	.834**	.000
8	أسباب عدم التخصص	.367**	.001

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

تشير نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (14) إلى وجود علاقة ارتباط تتراوح بين شديدة وجيدة القوة إلى متوسطة القوة بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية المحددة لهم، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) هو أقل من (0.01)، مما يدل على الصدق البنائي لأداة الدراسة.

ومما سبق وبنتيجه الاختبارات السابقة يكون قد تم التأكد من ثبات وصدق فقرات الاستبانة، وبذلك أصبحت الاستبانة صالحة للتطبيق على عينة الدراسة والقيام بتحليلها إحصائياً.

#### 4-1-6 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة

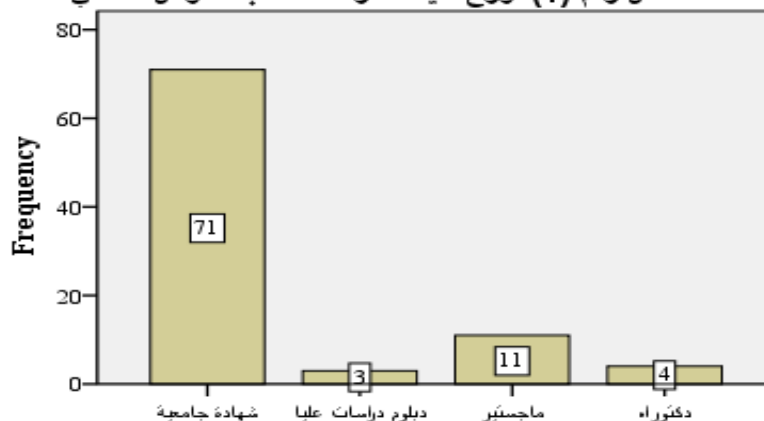
الدراسة، وتتلخص النتائج في الجداول التالية:

#### 4-1-6-1 المؤهل العلمي:

شكل رقم (15) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شهادة جامعية	71	79.8	79.8	79.8
دبلوم دراسات عليا	3	3.4	3.4	83.1
ماجستير	11	12.4	12.4	95.5
دكتوراه	4	4.5	4.5	100.0
Total	89	100.0	100.0	

الشكل رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



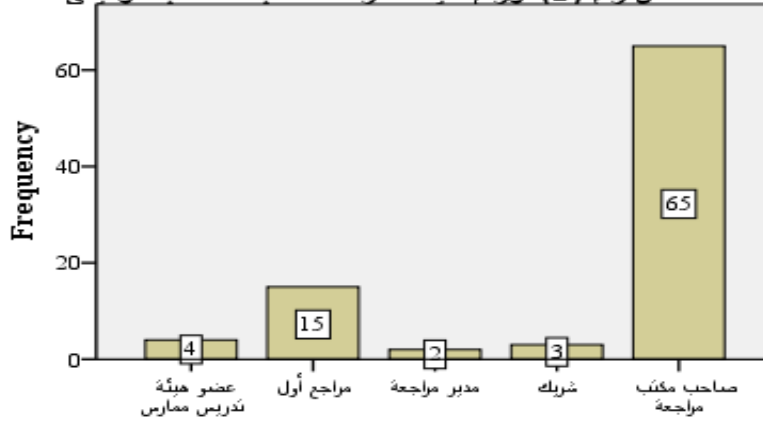
يشير الجدول رقم (15) والشكل رقم (1) إلى أن عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الإجازة الجامعية قد بلغ (71) مراجعاً بنسبة بلغت (79.8%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، في حين بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة دبلوم دراسات عليا (3) مراجعين بنسبة بلغت (3.4%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، أما عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الماجستير فبلغ (11) مراجعين بنسبة بلغت (12.4%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، بالمقابل بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الدكتوراه (4) مراجعين بنسبة بلغت (4.5%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، الأمر الذي يشير إلى أن غالبية أفراد العينة المدروسة هم من مراجعي الحسابات الذين لم يتعد تحصيلهم العلمي الإجازة الجامعية.

#### 2-6-1-4-1-4 المنصب الوظيفي:

الجدول رقم (16) توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عضو هيئة تدريس ممارس	4	4.5	4.5	4.5
مراجع أول	15	16.9	16.9	21.3
مدير مراجعة	2	2.2	2.2	23.6
شريك	3	3.4	3.4	27.0
صاحب مكتب مراجعة	65	73.0	73.0	100.0
Total	89	100.0	100.0	

الشكل رقم (2) توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي

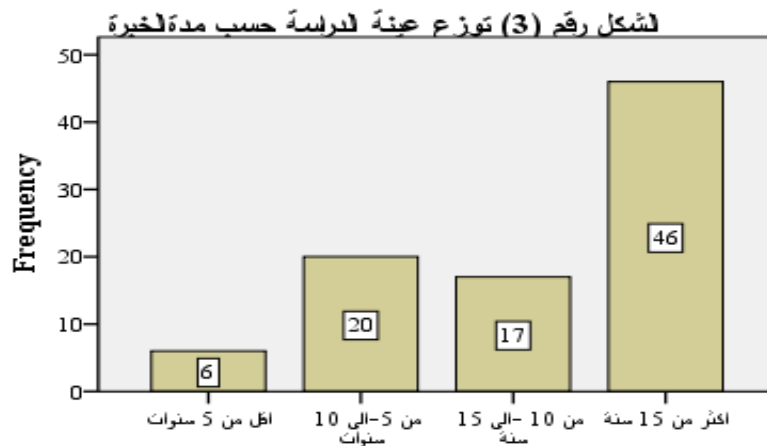


أما الجدول رقم (16) والشكل رقم (2) فيشيران إلى أن عدد مراجعي الحسابات الذين يعملون كأعضاء هيئة تدريسية ممارس بلغ (4) مراجعين بنسبة بلغت (4.5%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، أما عدد مراجعي الحسابات ممن يعملون كمراجع أول فبلغ (15) مراجعاً بنسبة بلغت (16.9%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، وبلغ عدد مراجعي الحسابات ممن يعملون كمدير مراجعة (2) مراجعين بنسبة بلغت (2.2%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، فيما بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن يعملون كشريك (3) مراجعين بنسبة بلغت (3.4%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، وأيضاً بلغ عدد مراجعي الحسابات كأصحاب مكاتب مراجعة (65) مراجعاً بنسبة بلغت (73%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، بالمقابل لم يتم الحصول على ردود فيما يخص خيار العمل كأعضاء هيئة تدريسية غير ممارس الأمر الذي أدى إلى استبعاده من التحليل.

#### 3-6-1-4 مدة الخبرة في مجال مزاولة مهنة المراجعة:

الجدول رقم (17) توزع عينة الدراسة حسب مدة الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	6	6.7	6.7	6.7
من 5- إلى 10 سنوات	20	22.5	22.5	29.2
من 10- إلى 15 سنة	17	19.1	19.1	48.3
أكثر من 15 سنة	46	51.7	51.7	100.0
Total	89	100.0	100.0	



يبين الجدول رقم (17) والشكل رقم (3) إلى أن عدد مراجعي الحسابات حديثي الخبرة والتي تقل عن (5) سنوات بلغ (6) مراجعين بنسبة بلغت (6.7%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، في حين بلغ عدد مراجعي الحسابات الذين تتراوح مدة خبرتهم ما بين (5 - 10) سنوات (20) مراجعاً بنسبة بلغت (22.5%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، أما عدد مراجعي الحسابات ممن تتراوح مدة خبرتهم ما بين (10 - 15) سنة فبلغ (17) مراجعاً بنسبة بلغت (19.1%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، بالمقابل بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن تزيد مدة خبرتهم عن (15) سنة (46) مراجعاً بنسبة بلغت (51.7%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، ومما سبق يمكن القول بأن أكثر من نصف أفراد العينة هم من المراجعين الذين تزيد مدة خبرتهم في مزاولة المهنة عن خمسة عشر سنة، مما يعطي ثقة أكبر بالإجابات.

#### 4-6-1-4 طبيعة النشاط الممارس فيه تقديم خدمة المراجعة:

الجدول رقم (18) توزع عينة الدراسة حسب مجال ممارسة النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شركات خدمية	24	27.0	27.0	27.0
شركات صناعية	49	55.1	55.1	82.0
مصارف	16	18.0	18.0	100.0
Total	89	100.0	100.0	

الشكل رقم (4) توزع عينة الدراسة حسب مجال نشاط ممارسة لمهنة

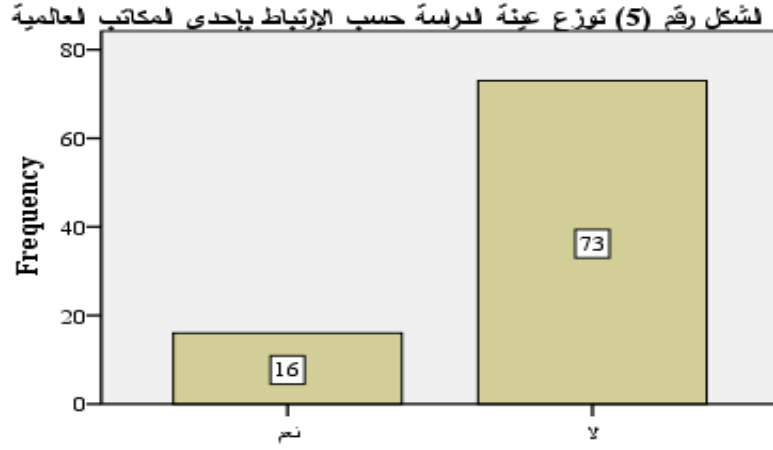


يظهر الجدول رقم (18) والشكل رقم (4) أن عدد مراجعي الحسابات ممن يقدمون خدماتهم المهنية لقطاع الشركات الخدمية بلغ (24) مراجعاً بنسبة بلغت (27%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، في حين بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن يقدمون خدماتهم لقطاع الشركات الصناعية (49) مراجعاً بنسبة بلغت (55.1%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، كما بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن يقدمون خدماتهم المهنية للقطاع المصرفي (16) مراجعاً بنسبة بلغت (18%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، وبناءً عليه فإن نصف أفراد العينة تماماً هم من مراجعي قطاع الشركات الصناعية.

#### 4-6-1-5 الارتباط بإحدى المكاتب العالمية:

الجدول رقم (19) توزع عينة الدراسة حسب الارتباط بأحد المكاتب العالمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نعم	16	18.0	18.0	18.0
لا	73	82.0	82.0	100.0
Total	89	100.0	100.0	



يشير الجدول رقم (19) والشكل رقم (5) إلى أن عدد مراجعي الحسابات ممن يرتبطون بإحدى المكاتب العالمية بلغ (16) مراجعاً بنسبة بلغت (18%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، في حين بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن لا يرتبطون بأي من المكاتب العالمية (73) مراجعاً بنسبة بلغت (82%) من إجمالي العينة البالغ عددها (89) مراجعاً، مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم من فئة المراجعين ممن لا يرتبطون بأي من المكاتب العالمية.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفروض

#### 4-2-1 تحليل بيانات الدراسة:

للقيام بتحليل البيانات ومناقشتها، تم عرض نسب وتكرارات إجابات أفراد العينة من المراجعين على عبارات الاستبانة التي تم الحصول عليها من خلال الجدول رقم (12)، والجدول رقم (13) يعرض تحليل تلك البيانات بالاعتماد على عدد من مقاييس النزعة المركزية والتشتت، ومن ثم سيتم مناقشة ما تم التوصل إليه.

الجدول رقم (20) نسب وتكرارات إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة

الرقم	العبرة	موافق بشدة / موافق		محايد		غير موافق / غير موافق مطلقا	
		%	count	%	count	%	count
1	فهم أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له	94.3	84	5.6	5	-	-
2	المعرفة المعمقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه	89.8	80	10.1	9	-	-
3	المعرفة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع الصناعي	95.5	85	4.5	4	-	-
4	الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع	85.3	76	9.0	8	5.6	5
5	إعطاء قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع	77.5	69	12.3	11	10.1	9
6	توفير فرص أكبر لتلبية احتياجات عملاء القطاع	78.6	70	14.6	13	6.7	6
7	الدقة في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمنشأة	82.0	73	12.3	11	5.6	5
8	اختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به	74.1	66	11.3	10	14.6	13
9	تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة محددة	93.3	83	6.7	6	-	-
10	إمكانية تحقيق وفورات الحجم الاقتصادية	82.0	73	12.3	11	5.6	5
11	الدقة في اتخاذ الأحكام المهنية	85.3	76	11.2	10	3.4	3
12	معرفة البنود والحسابات والتي تمثل خطر بطبيعتها	87.6	78	8.9	8	3.4	3
13	دقة تحديد اختبارات الالتزام	80.8	72	10.1	9	9.0	8
14	كفاءة الحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع	83.1	74	12.3	11	4.5	4
15	معرفة العلاقة بين البنود المترابطة بدقه	84.2	75	7.9	7	7.9	7
16	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي	78.6	70	13.4	12	7.9	7
17	دقة تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة	70.7	63	15.7	14	13.5	12

1.1	1	11.2	10	87.6	78	توفير المعلومات الكافية عن الممارسات والمعاملات موضوع المراجعة	18
7.9	7	14.6	13	77.5	69	دقة تحديد نموذج الخطر الأمثل	19
15.7	14	9.0	8	75.2	67	إمكانية استخدام الاستراتيجيات الحديثة في المراجعة	20
-	-	10.1	9	89.8	80	تحديد أنسب الطرق والبرامج لإنجاز عملية المراجعة	21
2.2	2	12.3	11	85.3	76	دقة تقديرات الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية	22
9.0	8	9.0	8	82.0	73	ربط التأهيل العلمي بمجال التخصص الدقيق	23
-	-	11.2	10	88.7	79	تركيز التدريب والتأهيل المستمر على سمات ومحاور أنشطة محددة	24
2.2	2	12.3	11	85.3	76	القيام بتحديث المعرفة المهنية والعلمية وفقا لتطورات قطاع التخصص	25
7.9	7	10.1	9	82.0	73	رفع مستوى التأهيل الفني	26
29.2	26	25.8	23	44.9	40	زيادة مستوى الالتزام بمعايير وأداب المهنة	27
1.1	1	12.3	11	86.5	77	تعزيز السمعة المهنية	28
9.0	8	18.0	16	73.0	65	انخفاض احتمال العزل من جانب العميل	29
3.4	3	19.1	17	77.5	69	انخفاض مقدار الاستعانة بالخبراء الخارجيين	30
15.7	14	20.2	18	64.0	57	تفعيل دور نظام حوكمة الشركات	31
-	-	7.9	7	92.1	82	تكوين رصيد كاف من الخبرة بعوامل الصناعة	32
2.2	2	11.2	10	86.5	77	معرفة أماكن احتمال حدوث الأخطاء بها وتكرارها	33
3.4	3	12.3	11	84.2	75	دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات حدوث الأخطاء	34
7.8	7	8.9	8	83.1	74	دقة تقييم الأخطاء الفنية	35
-	-	10.1	9	89.9	80	المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة	36
2.2	2	9.8	8	88.7	79	الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة	37
6.7	6	11.2	10	82.0	73	القدرة على فهم أسباب اختيار الإدارة لسياسات محاسبية محددة	38
6.7	6	9.0	8	84.2	75	الدقة في تحديد فيما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة متفقة والإطار العام لإعداد القوائم المالية المطبق	39
9.0	8	16.9	15	74.1	66	المعرفة بالظروف والمتغيرات المحيطة	40
1.1	1	10.1	9	88.7	79	الإلمام بمتوسطات ومؤشرات الصناعة	41
6.7	6	12.3	11	80.8	72	الدقة في ربط أحداث ما بعد الميزانية بالبنود التي أعدت على أساسها	42
12.3	11	9.0	8	78.6	70	القدرة على تحديد دلائل فشل الأعمال	43
11.2	10	13.5	12	75.2	67	دقة تقييم التوقعات المالية المستقبلية	44
10.1	9	11.2	10	78.6	70	ارتفاع تكلفة التخصص	45
6.7	6	10.1	9	83.1	74	عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة	46
7.8	7	12.3	11	79.7	71	الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص	47



4.5	4	13.5	12	82.0	73	ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق	48
10.1	9	15.7	14	74.1	66	الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين	49

- تم التوصل إلى عدد ونسبة الموافقة عن طريق جمع إجابات الموافق والموافق بشدة.
- تم التوصل إلى عدد ونسبة عدم الموافقة عن طريق جمع إجابات غير موافق وغير موافق مطلقا.

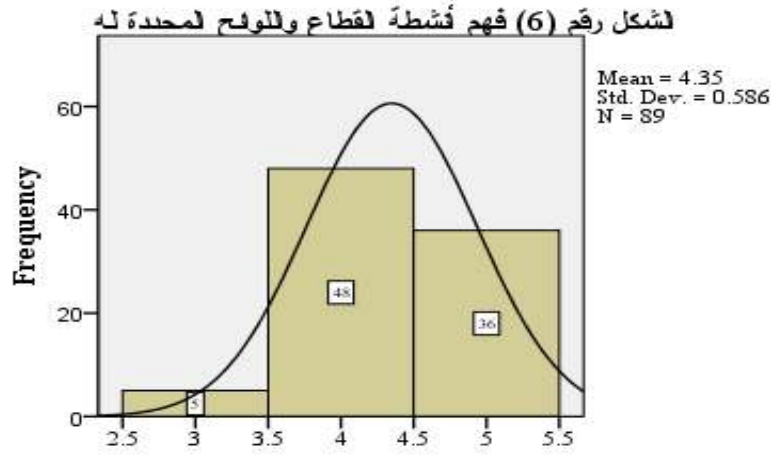
الجدول رقم (21) نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة

الرقم	العبرة	Mean	Std. Deviation	Skewness	Kurtosis
1	فهم أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له	4.35	.586	-.250-	-.655-
2	المعرفة المعمقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه	4.21	.612	-.150-	-.472-
3	المعرفة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع الصناعي	4.40	.578	-.337-	-.735-
4	الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع	4.03	.745	-.897-	1.346
5	إعطاء قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع	3.80	.786	-.917-	.770
6	توفير فرص أكبر لتلبية احتياجات عملاء القطاع	3.91	.778	-.730-	.638
7	الدقة في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمنشأة	4.01	.776	-.766-	.732
8	اختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به	3.69	.834	-.912-	.205
9	تكوين هياكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة محددة	4.30	.592	-.198-	-.573-
10	إمكانية تحقيق وفورات الحجم الاقتصادية	4.02	.783	-.766-	.671
11	الدقة في اتخاذ الأحكام المهنية	4.10	.724	-.708-	.864
12	معرفة البنود والحسابات والتي تمثل خطر بطبيعتها	4.07	.671	-.772-	1.721
13	دقة تحديد اختبارات الالتزام	3.84	.752	-1.042-	1.323
14	كفاءة الحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع	3.99	.715	-.747-	1.173
15	معرفة العلاقة بين البنود المترابطة بدقه	3.91	.733	-1.098-	1.798
16	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي	3.75	.662	-1.365-	1.954
17	دقة تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة	3.60	.750	-1.163-	.323
18	توفير المعلومات الكافية عن الممارسات والمعاملات موضوع المراجعة	4.00	.544	-.434-	2.191
19	دقة تحديد نموذج الخطر الأمثل	3.90	.812	-.721-	.412
20	إمكانية استخدام الاستراتيجيات الحديثة في المراجعة	3.62	.776	-1.300-	.442
21	تحديد أنسب الطرق والبرامج لإنجاز عملية المراجعة	4.16	.582	-.024-	-.158-
22	دقة تقديرات الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية	4.02	.639	-.553-	1.341
23	ربط التأهيل العلمي بمجال التخصص الدقيق	3.88	.766	-1.026-	1.298
24	تركيز التدريب والتأهيل المستمر على سمات	4.15	.594	-.050-	-.231-

				ومحاور أنشطة محددة	
1.622	-.581-	.622	4.00	القيام بتحديث المعرفة المهنية والعلمية وفقا لتطورات قطاع التخصص	25
.898	-.885-	.796	3.96	رفع مستوى التأهيل الفني	26
-1.558-	-.310-	.851	3.16	زيادة مستوى الالتزام بمعايير وأداب المهنة	27
.355	-.379-	.654	4.12	تعزيز السمعة المهنية	28
.075	-.613-	.833	3.82	انخفاض احتمال العزل من جانب العميل	29
-.186-	-.485-	.790	4.03	انخفاض مقدار الاستعانة بالخبراء الخارجيين	30
-.338-	-.807-	.799	3.52	تفعيل دور نظام حوكمة الشركات	31
-.481-	-.145-	.594	4.26	تكوين رصيد كاف من الخبرة بعوامل الصناعة	32
.650	-.616-	.700	4.15	معرفة أماكن احتمال حدوث الأخطاء بها وتكرارها	33
1.153	-.665-	.690	4.02	دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات حدوث الأخطاء	34
.818	-.911-	.819	4.01	دقة تقييم الأخطاء الفنية	35
-.422-	-.124-	.606	4.20	المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة	36
1.449	-.624-	.647	4.11	الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة	37
1.492	-.948-	.724	3.90	القدرة على فهم أسباب اختيار الإدارة لسياسات محاسبية محددة	38
1.215	-.921-	.769	4.00	الدقة في تحديد فيما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة متفقة والإطار العام لإعداد القوائم المالية المطبق	39
1.014	-1.066-	.710	3.71	المعرفة بالظروف والمتغيرات المحيطة	40
.682	-.400-	.632	4.15	الإلمام بمتوسطات ومؤشرات الصناعة	41
.932	-.817-	.766	3.93	الدقة في ربط أحداث ما بعد الميزانية بالبنود التي أعدت على أساسها	42
.882	-1.100-	.787	3.75	القدرة على تحديد دلائل فشل الأعمال	43
.198	-.751-	.851	3.81	دقة تقييم التوقعات المالية المستقبلية	44
.540	-.846-	.828	3.87	ارتفاع تكلفة التخصص	45
.617	-.884-	.829	4.08	عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة	46
.544	-.791-	.817	3.94	الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص	47
.611	-.691-	.761	4.03	ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق	48
.648	-.897-	.765	3.73	الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين	49

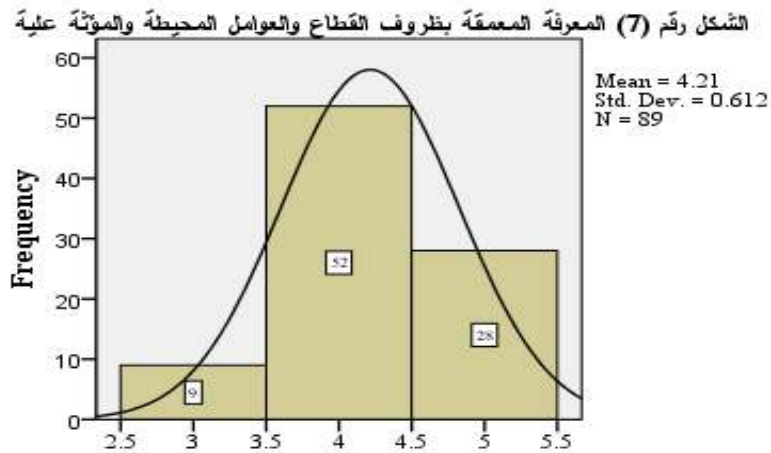
يتضح من الجدولين (20-21) ما يلي:

1- فيما يخص مساهمة التخصص الصناعي في توفير الفهم الكافي للمراجع بأنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له، بلغت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (6):



نلاحظ بوضوح أن عدد إجابات أفراد العينة من الموافقين والموافقين بشدة بلغ (84) بنسبة (94.3%) وهي نسبة مرتفعة وبدعمها المتوسط الحسابي البالغ (4.35)، في حين بلغ قيمة مقياس الالتواء (-0.250) وهي قيمة سالبة تشير لالتواء منحنى تكرار الإجابات نحو اليسار أي باتجاه الموافق والموافق بشدة، أما قيمة مقياس التطاول فهو (-0.655) تدل على أن المنحنى قليل التطاول (منبسطاً)، وبالتالي يمكن القول أن التخصص الصناعي يسهم في توفير الفهم الكافي للمراجع بأنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له.

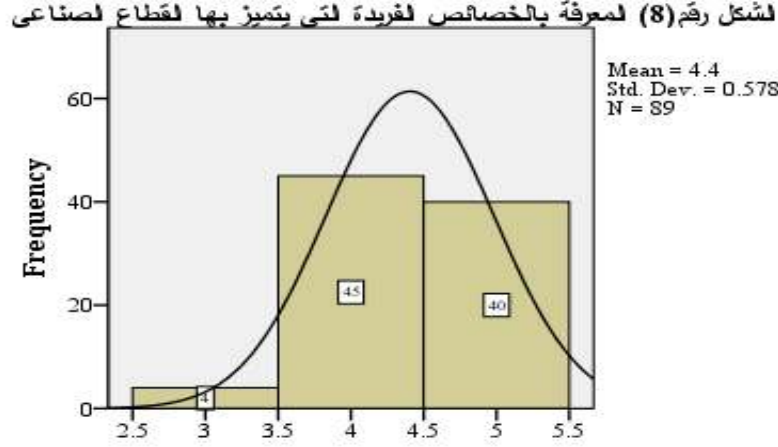
2- أما عن دور التخصص الصناعي في إكساب المراجع معرفة معمقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه، فكانت إجابات أفراد العينة كما هو في الشكل رقم (7):



يتبين أن عدد إجابات أفراد العينة من الموافقين والموافقين بشدة بلغ (80) بنسبة (89.8%) بمتوسط حسابي قدرة (4.21) والتواء منحنى سالب وقليل التطاول بقيم بلغت على التوالي (-0.150) (-0.472)، مما يدل بالمجمل على الميل الإيجابي العام لإجابات أفراد العينة نحو

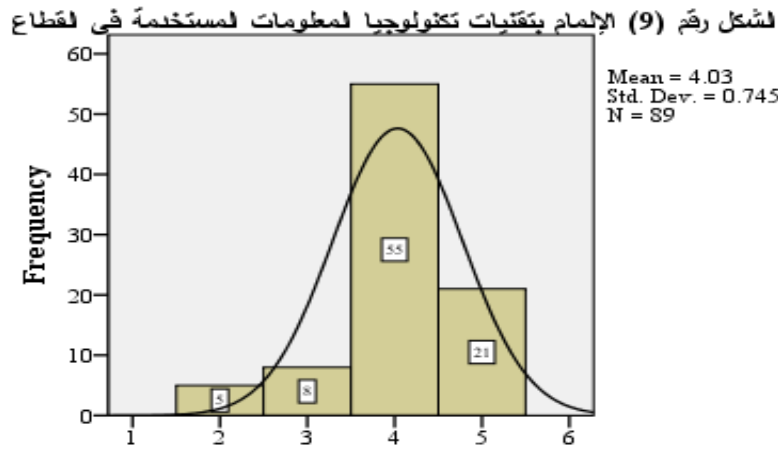
تأكيد الدور الهام للتخصص الصناعي في توفير المعرفة بظروف قطاع التخصص والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه.

3- أما عن دور التخصص الصناعي في تكوين معرفة خاصة للمراجع بالخصائص الفريدة التي يتميز بها عملاء القطاع الصناعي، فكانت الإجابات كما هي موضحة في الشكل رقم (8):



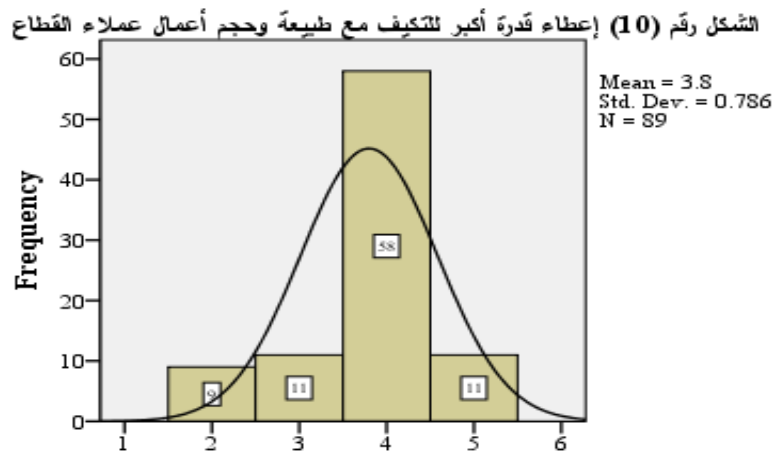
يتضح بأن عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة من أفراد العينة بلغت (85) بنسبة بلغت (95.5%) وهي نسبة مرتفعة جداً مقارنة بنسبة المحايدين البالغة (4.5%)، في حين لم يتم الحصول على أية إجابة غير موافقة وغير موافقة مطلقاً، ومع قيمة المتوسط الحسابي العام للإجابات التي وصلت إلى (4.40) يشير ذلك إلى إيجابية قوية في الدور المحدد بالعلاقة.

4- وعن إسهام التخصص الصناعي في توفير الإلمام الكافي للمراجع بتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع، جاءت الإجابات كما هي في الشكل (9):



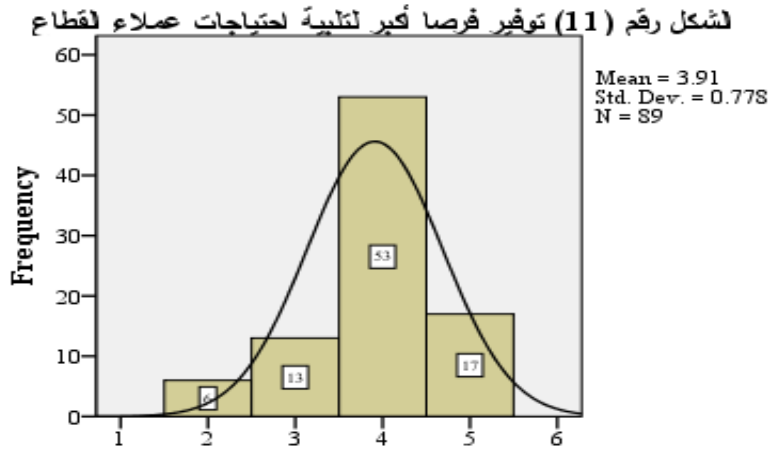
نجد أنه بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (76) بنسبة (85.3%)، بينما بلغ عدد المحايدين (8) بنسبة (9.0%) وغير الموافقين (5) بنسبة (6.5%)، هذا وقد بلغت قيمة مقياس الالتواء (-0.897) وهي سالبة تشير للالتواء نحو اليسار باتجاه الموافق والموافق بشدة، والدليل على تجمعها بشكل كبير حول النزعة المركزية هي قيمة مقياس التطاول الموجبة ( $0 < 1.346$ )، مؤكدة بذلك على إيجابية العلاقة المحددة.

5- وعن مساهمة التخصص الصناعي في إعطاء المراجع قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع، تضمن الشكل رقم (10) إجابات أفراد العينة:



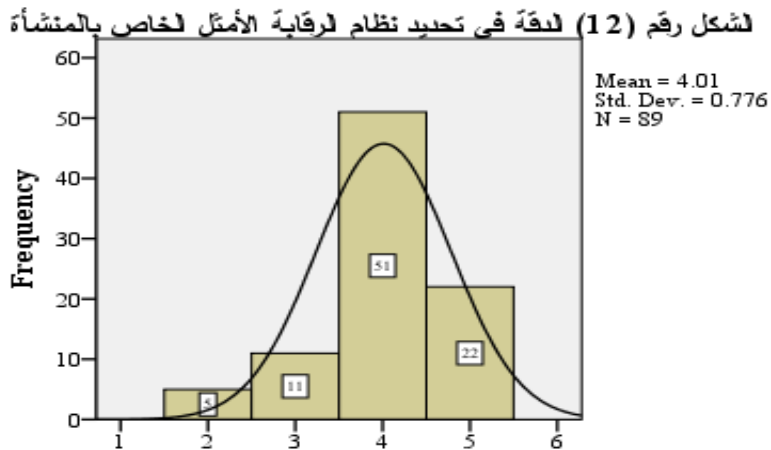
حيث بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (69) بنسبة (77.5%)، أما العدد الباقى فتنوع على عدد من إجابات المحايدين (9) بنسبة (10.1%) وعدد من إجابات غير الموافقين بلغت (11) بنسبة (12.3%)، وبالتواء سالب باتجاه اليسار ( $0.917 = -$ ) وتطاول مرتفع ( $0.770 = -$ )، وبالتالي يمكن معها القول بأن معظم الإجابات تقع ضمن مجال الموافق والموافق بشدة أي باتجاه تأكيد وجودية المساهمة المحددة.

6- ومن ناحية توفير التخصص الصناعي فرص أكبر للمراجع لتلبية احتياجات عملاء القطاع، جاءت إجابات أفراد العينة كما هو في الشكل رقم (11):



نلاحظ أن الميل العام للإجابات إيجابي أي نحو تأكيد العلاقة، حيث بلغ عدد الموافقين والموافقين بشدة (70) بنسبة (78.6%) من إجمالي عدد إجابات العينة البالغة (89)، مقابل (13) إجابة محايدة بنسبة (14.6%) و(6) إجابات غير موافقة بنسبة (6.7%)، فيما وصلت قيمة كل من المتوسط الحسابي العام إلى (3.91) والتواء منحني الإجابات إلى (-0.730)، مما يدل على انسجام بين إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بتمتع المراجع المتخصص بقدرة أكبر على تلبية احتياجات عملاء قطاع تخصصه.

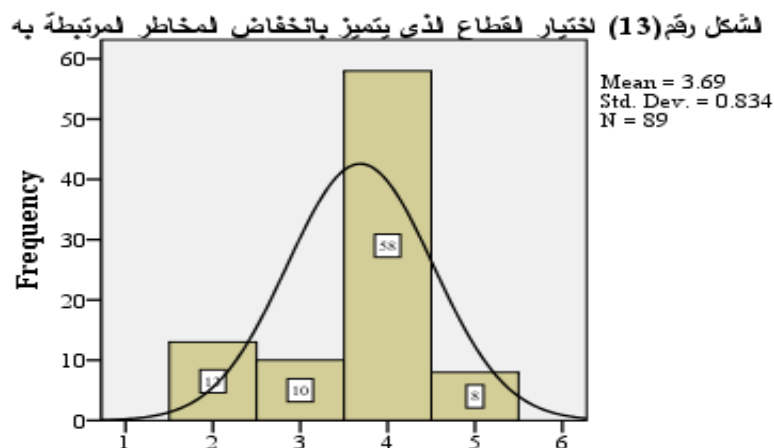
7- وعن الدقة في تحديد المراجع لنظام الرقابة الداخلي الأمثل الخاص بمنشآت القطاع في حال تخصصه الصناعي، فقد توزع عدد الإجابات كما هو في الشكل رقم (12):



حيث بلغ عدد الموافقين والموافقين بشدة (73) إجابة بنسبة (82.0%)، في حين بلغت إجابات غير الموافقين (5) بنسبة (5.6%)، وعدد المحايدين (11) بنسبة (12.3%). وعلى الرغم من ذلك إلا أن الإجابات تميل للموافق والموافق بشدة أي نحو تأكيد لدقة المراجع

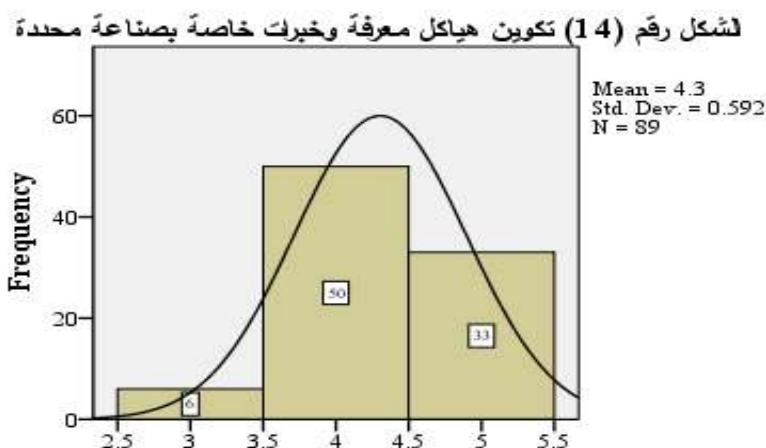
المتخصص في تحديد نظام الرقابة الأمثل بمتوسط بلغ (4.01) وبالتواء سالب في منحنى الإجابات بلغ (-0.766).

8- وأما عن مساعدة التخصص الصناعي المراجع في اختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به، توزعت الإجابات كما هو موضح في الشكل رقم (13):



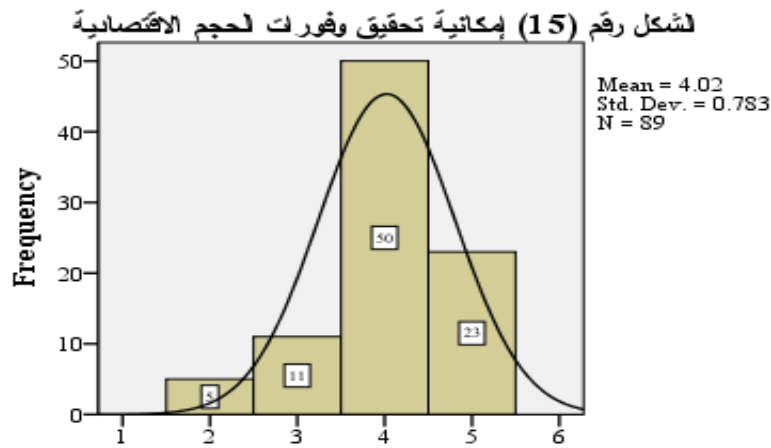
بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (66) بنسبة (74.1%)، في حين بلغ عدد إجابات المحايدين (10) بنسبة (11.2%) وغير الموافقين (13) بنسبة (14.6%). وعلى الرغم من نسبة المحايدين وغير الموافقين إلا متوسط الإجابات بلغ (3.69) والذي يشير لوجود علاقة ارتباط مقبولة بين توجه المراجع نحو التخصص في مجال قطاع صناعي واختياره لقطاع يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به.

9- ويخصوص توفير التخصص الصناعي للمراجع هياكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة، فإن توزع الإجابات جاء كما هو في الشكل رقم (14):



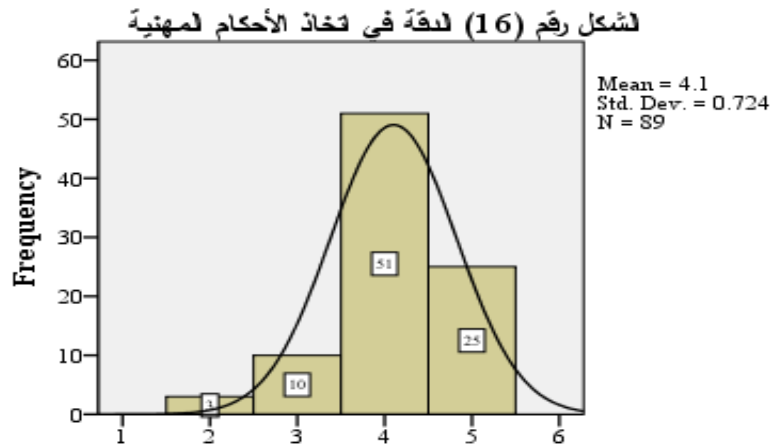
نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة بلغ (4.30) بانحراف معياري (0.592)، والتواء سالب نحو اليسار بمقدار (-0.198)، الأمر الذي يشير إلى اتجاه منحى الإجابات نحو الموافق والموافق بشدة والذي بلغ عددهم (83) بنسبة (93.3%)، مما يدل على إجماع أفراد العينة بأن المراجع المتخصص يتمتع بمعرفة وخبرات متفردة ترتبط بمجال تخصصه الدقيق.

10- وبالنسبة لتحقيق المراجع المتخصص صناعياً لوفورات الحجم الاقتصادية، يوضح الجدول (15) توزع إجابات أفراد العينة كما يلي:



يتبين أن نسبة (82%) والتي تعادل (73) إجابة من عدد إجابات أفراد العينة يرون أن تخصص المراجع في أحد القطاعات الصناعية يمكنه من تحقيق وفورات الحجم الاقتصادية بمتوسط حسابي للإجابات مجتمعة بلغ (4.02).

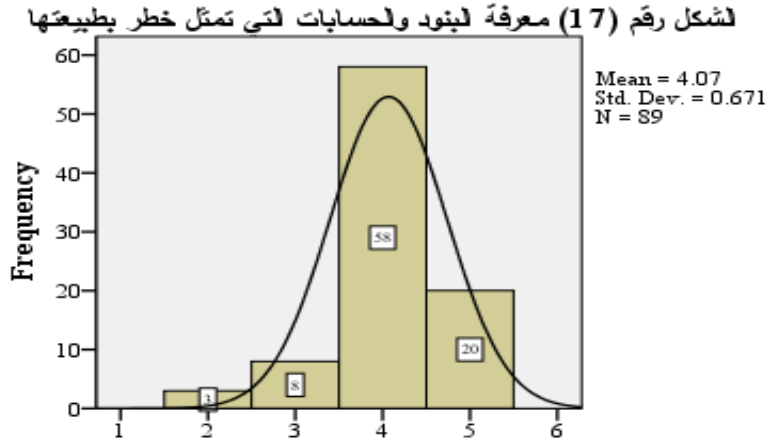
11- ومن جانب إمكانية تحقيق المراجع المتخصص صناعياً للدقة في اتخاذ أحكامه المهنية، يظهر الشكل رقم (16) توزع إجابات أفراد العينة.





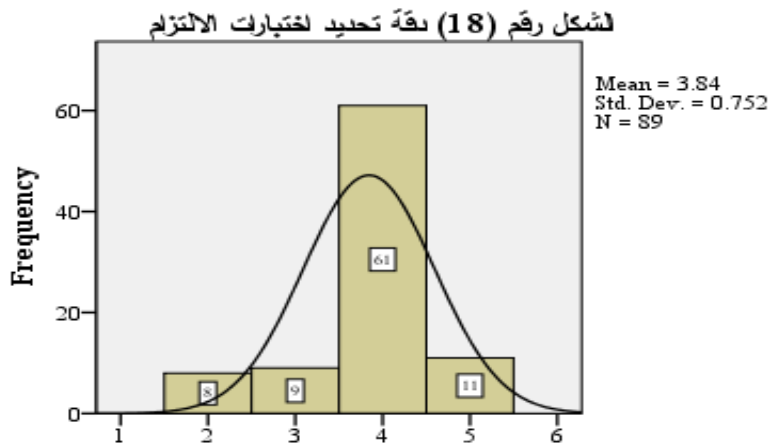
بلغ المتوسط العام للإجابات (4.1)، وبمقياس التواء سالب (-0.708)، مما يشير إلى اتجاه معظم الإجابات نحو منحنى الموافق والموافق بشدة، مؤكدين بذلك إمكانية تحقيق المراجع الدقة في اتخاذه لأحكامه المهنية في حال تبني إستراتيجية التخصص الصناعي.

12- وعن مساهمة التخصص الصناعي بالنسبة للمراجع في تكوين معرفة كافية بالبنود والحسابات التي تمثل خطر طبيعتها، كان توزيع الإجابات كما في الشكل رقم (17):

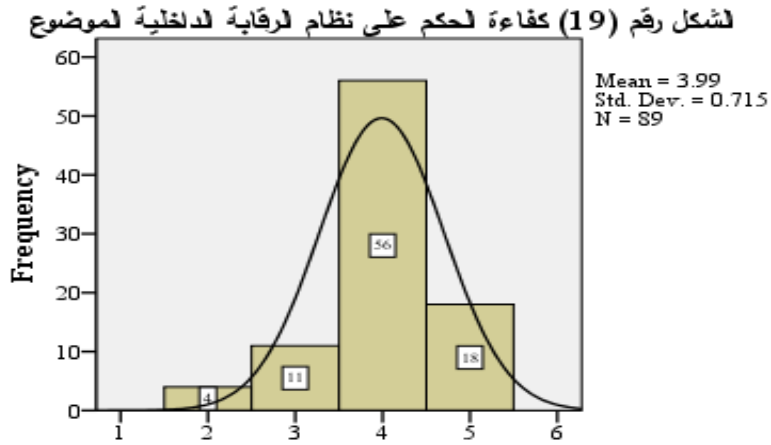


نلاحظ أن العدد الأكبر من إجابات أفراد العينة كان باتجاه تأكيد العلاقة الإيجابية أي نحو الموافقة والموافقة بشدة، بمتوسط عام للإجابات بلغ (4.07) والتواء في منحنى تكرار الإجابات وصل إلى (-0.772) ويتناول مرتفع (1.731).

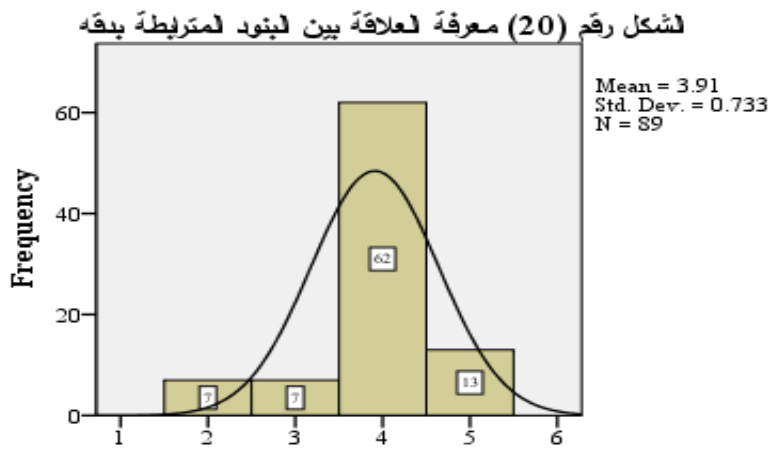
13- وبالنسبة لاختبارات الالتزام ومدى مساهمة التخصص في دقة تحديدها، جاءت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (18).



حيث نجد أن عدد أفراد العينة ممن أيدوا إيجابية العلاقة بلغ (72) إجابة بنسبة بلغت (80.8%)، مقابل (9) إجابات محايدة بنسبة (10.1%)، و(8) إجابات غير موافقة بنسبة (9%)، في حين بلغ متوسط الإجابات (3.84) ومقياس الالتواء وصل إلى (-1.042).  
14- ومن حيث الكفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع في حال قيام المراجع بالتخصص، فيبين الشكل رقم (19) توزيع إجابات العينة.

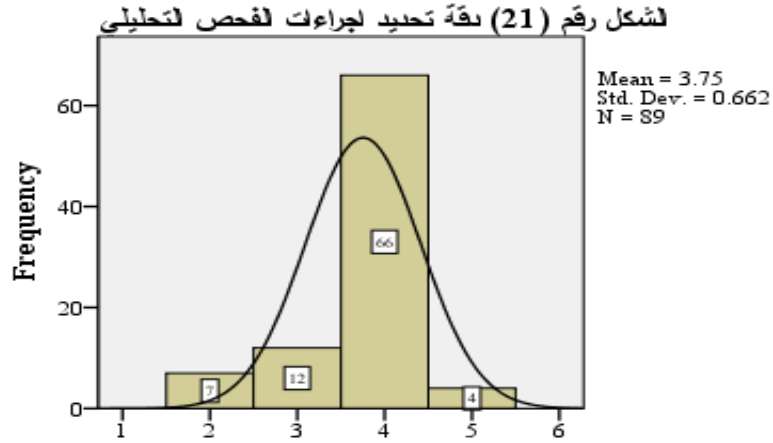


نلاحظ أن مجموع إجابات الموافقين والموافقين بشدة بلغ (74) بنسبة (83.1%)، وبمتوسط حسابي وصل إلى (3.99)، وبمقدار التواء سالب (-0.747)، وهذا يشير بالمجمل إلى الميل الإيجابي نحو تأكيد العلاقة الموصوفة.  
15- وعن مساهمة التخصص الصناعي في معرفة المراجع بالعلاقة بين البنود المترابطة بدقه، يوضح الشكل رقم (20) توزيع إجابات أفراد العينة.



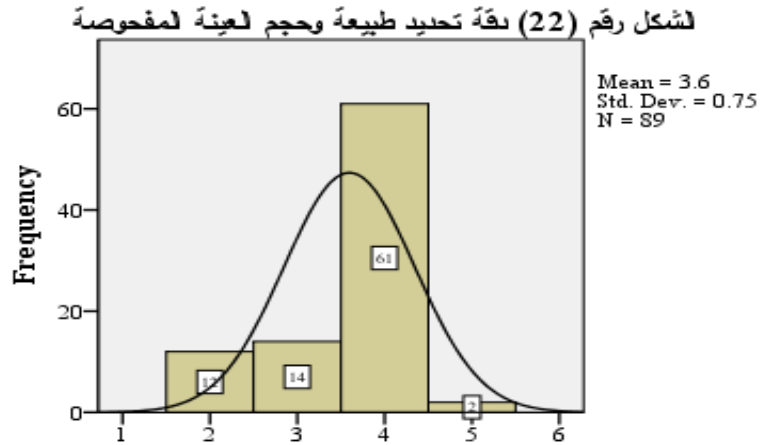
حيث يظهر الميل العام للإجابات تركز معظمها نحو المرافق والموافق بشدة بمتوسط بلغ (3.91) وقيمة التواء سالبه (-1.098)، مما يدل على أهمية تخصص المراجع في سبيل تكوين المعرفة الخاصة بالعلاقات بين بنود القوائم المالية.

16- ومن ناحية مساهمة التخصص الصناعي في دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (21).

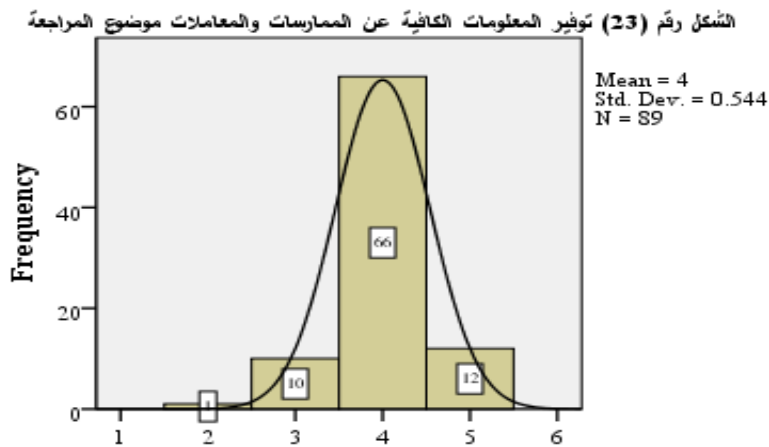


نلاحظ بأن المجموع التراكمي لعدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة بلغ (70) بنسبة (78.6%)، مقابل (12) إجابة محايدة بنسبة (13.4%)، و(7) إجابات غير موافقة بنسبة (7.9%)، ومنه فإن الميل العام للإجابات يشير إلى وجود علاقة مقبولة بين طرفي العبارة المحددة، مدعوماً بقيمة متوسط حسابي عام للإجابات وصل إلى (3.75).

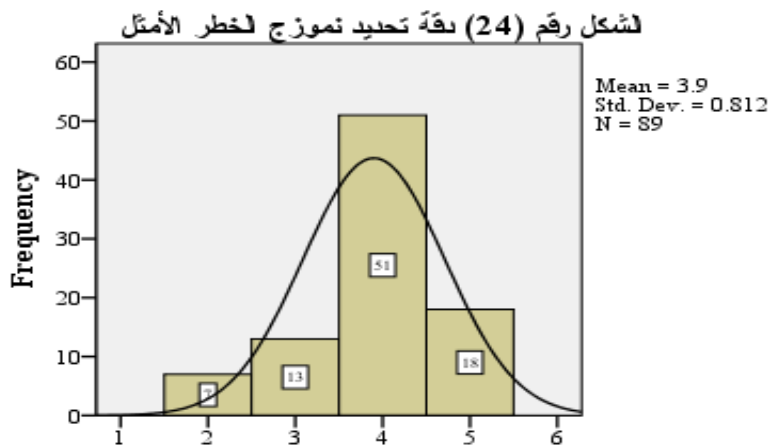
17- وعن مساعدة التخصص الصناعي المراجع في دقة تحديده لطبيعة وحجم العينة المفحوصة، فإن الإجابات توزعت كما في الشكل رقم (22).



إن متوسط إجابات أفراد العينة بلغ (3.6)، بانحراف معياري (0.750)، والتواء نحو اليسار بمقدار (-1.163)، الأمر الذي يشير لوجود علاقة ارتباط مقبولة بين توجه المراجع نحو التخصص في مجال قطاع صناعي ومساعدته في دقة تحديده لطبيعة وحجم العينة المفحوصة من خلال تمركز النسبة الكبرى للإجابات باتجاه الموافق والموافق بشدة. 18- ومن حيث توفير التخصص الصناعي للمعلومات الكافية عن الممارسات والمعاملات موضوع المراجعة، جاءت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (23).

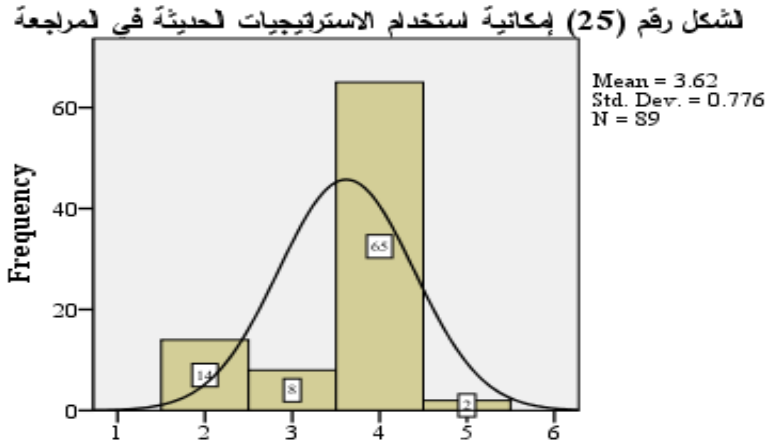


إن مجمل إجابات العينة تمركزت باتجاه الموافق والموافق بشدة بعدد (78) إجابة والتي تمثل نسبة (87.6%)، الأمر الذي يفسر إيجابية العلاقة مدعومة بمتوسط عام للإجابات قدرة (4.0). 19- وعن دور التخصص الصناعي في تحديد نموذج الخطر الأمثل، توزعت الإجابات كما في الشكل رقم (24).



إن نسبة (77.5%) والتي تعادل (69) إجابة من إجابات أفراد العينة جاءت نحو الموافق والموافق بشدة، الأمر الذي يشير إلى أن تخصص المراجع في أحد القطاعات يمكنه من تحديد نموذج الخطر الأمثل الخاص بعملية المراجعة، بمتوسط عام بلغ (4.02).

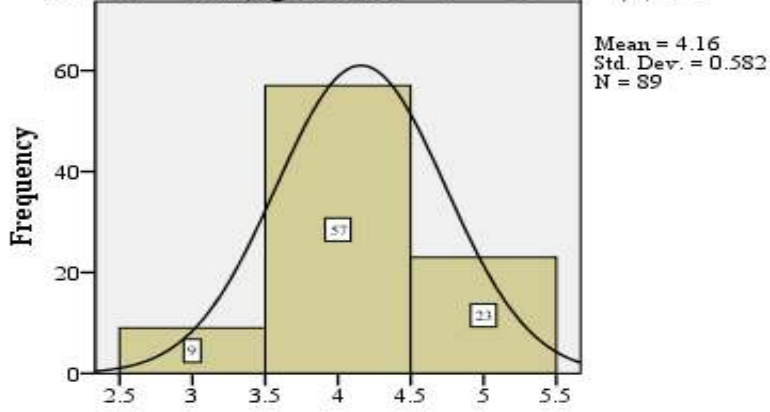
20- ومن جانب إمكانية استخدام الاستراتيجيات الحديثة في المراجعة، أتت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (25).



بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة من أفراد العينة (67) بنسبة (75.2%)، في حين بلغ عدد إجابات المحايدین (8) بنسبة (9.0%)، بينما عدد غير الموافقين (14) إجابة بنسبة (15.7%)، كما وبلغ متوسط الإجابات (3.62)، مما يعطينا نتيجة وجود علاقة ارتباط مقبولة إلى حد ما بين تخصص المراجع في أحد القطاعات الصناعية وتمكنه من استخدام الاستراتيجيات والأساليب الحديثة التي تتكيف وعملية المراجعة.

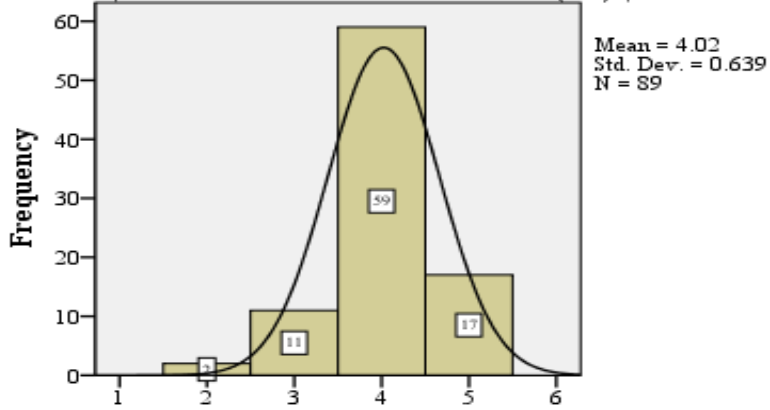
21- وبخصوص مساعدة التخصص الصناعي المراجع في تحديد أنسب الطرق والبرامج لإنجاز عملية المراجعة، فقد جاءت الإجابات كما في الشكل رقم (26).

شكل رقم (26) تحديد نسب لطرق وبرامج لإنجاز عملية المراجعة

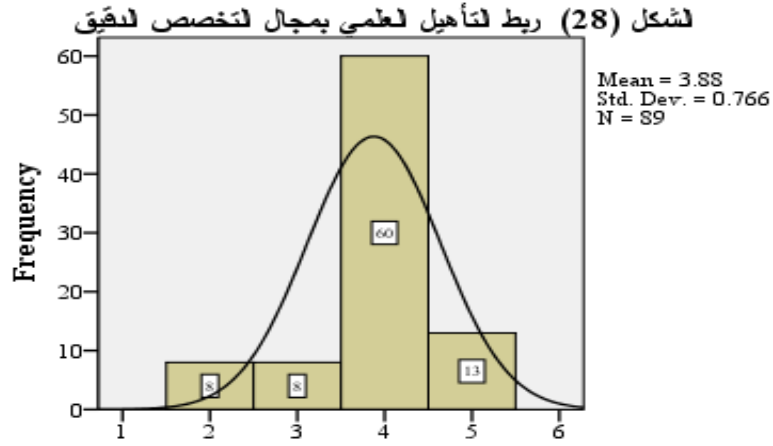


نلاحظ أن عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة بلغ (80) بنسبة (89.8%)، وعدد إجابات المحايدتين (9) بنسبة (10.1%)، في حين لم تتم الإجابة بغير موافق وغير موافق مطلقاً، مما يعطينا مؤشر قوي على إيجابية العلاقة بين تخصص المراجع صناعياً واختياره لأنسب طرق وبرامج إنجاز عملية المراجعة، بمتوسط عام للإجابات بلغ (4.16).  
22- وأما فيما يتعلق بالأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ودور التخصص في دقة تقديرها، فتوزعت الإجابات كما في الشكل رقم (27).

شكل رقم (27) دقة تقديرات الأهمية النسبية لبنود لقوائم لمالية

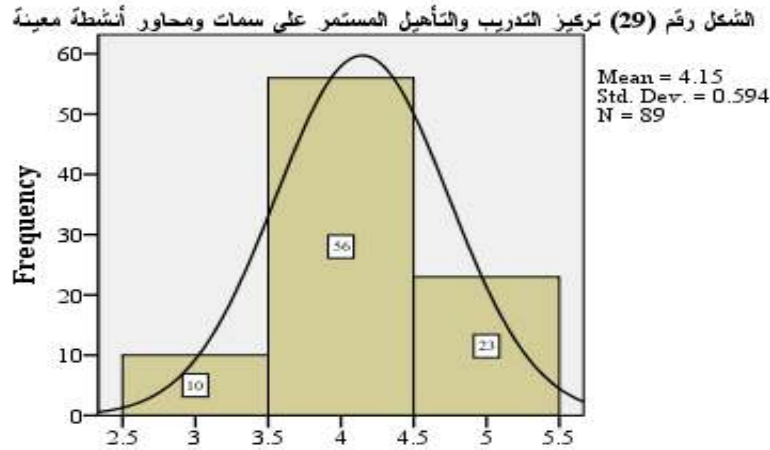


بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (4.02)، وبمقياس التواء سالب (-0.553)، وتداول مرتفع (1.341)، وبالتالي تشير مجمل تلك المؤشرات إلى إيجابية الدور بين طرفي العلاقة.  
23- أما عن رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع من خلال ربط التأهيل العلمي بمجال التخصص الدقيق، توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (28).



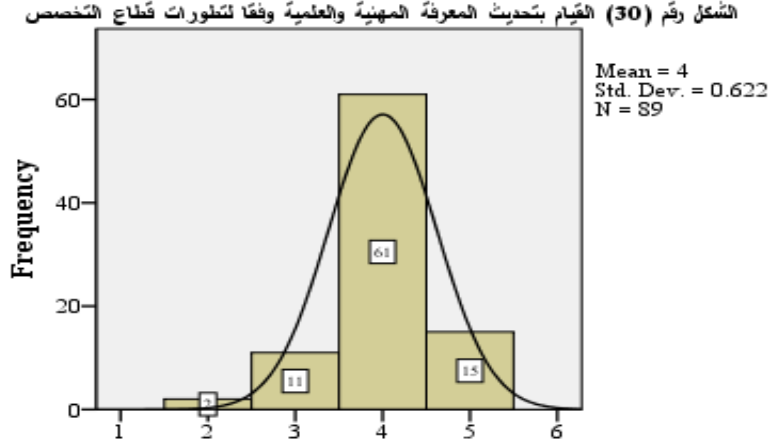
حيث بلغ عدد الموافقين والموافقين بشدة من إجابات أفراد العينة (73) بنسبة (82.0%)، في حين بلغ عدد إجابات غير الموافق (8) بنسبة (9%)، وعدد المحايدین وصل إلى (8) بنسبة (9%)، لكن وعلى الرغم من ذلك إلا أن الإجابات تميل للموافق والموافق بشدة بمتوسط بلغ (3.88) والتواء سالب في منحنى الإجابات وصل إلى (-1.026)، مما يدل إيجابية الربط المحدد.

24- وأما عن رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع من خلال تركيز التدريب والتأهيل المستمر على سمات ومحاور أنشطة محددة، يظهر الشكل رقم (29) توزع إجابات أفراد العينة.



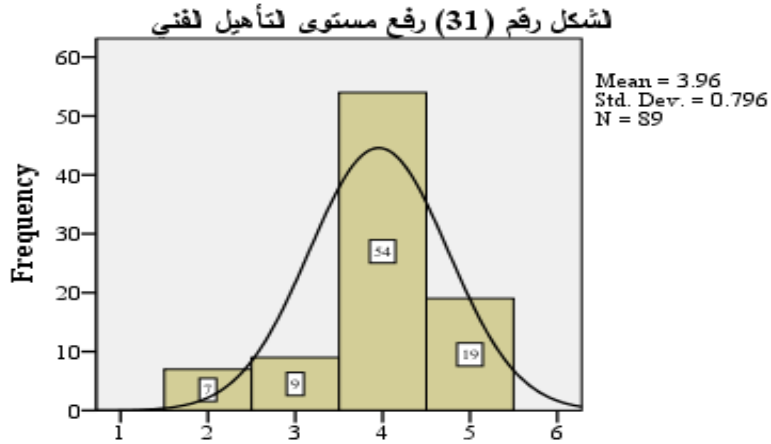
نلاحظ أن عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة بلغ (79) بنسبة (88.7%)، وأما عدد إجابات المحايدین فبلغ (10) بنسبة (11.2%)، في حين لم يتم الإجابة بغير موافق وغير موافق مطلقاً، مما يعطينا مؤشر قوي على إيجابية العلاقة مدعومة بقيمة متوسط وصلت إلى (4.15).

25- وبخصوص رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع من خلال القيام بتحديث المعرفة المهنية والعلمية وفقاً لتطورات قطاع التخصص، فكانت إجابات أفراد العينة موزعين كما في الشكل رقم (30).



إن متوسط إجابات أفراد العينة بلغ (4.0) بانحراف معياري (0.622)، والتواء في منحنى الإجابات نحو اليسار بمقدار (-0.581)، ويتناول مرتفع (1.622)، الأمر الذي يشير لميل معظم إجابات أفراد العينة باتجاه الموافق والموافق بشدة مؤكدين بذلك إيجابية العلاقة.

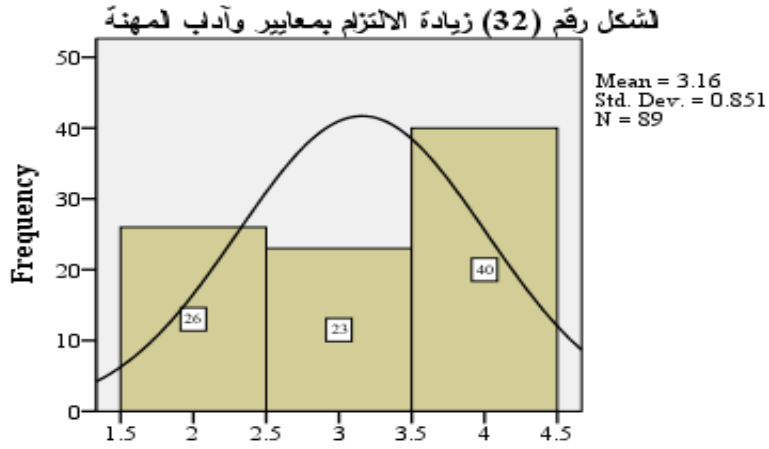
26- وبالنسبة لرفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع من خلال رفع مستوى التأهيل الفني، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (31).



نلاحظ بأن الميل العام للإجابات إيجابي، حيث بلغ عدد الموافقين والموافقين بشدة (73) بنسبة (82%) من إجمالي إجابات أفراد العينة، بمتوسط (3.96) وبالتواء سالب (-0.885).

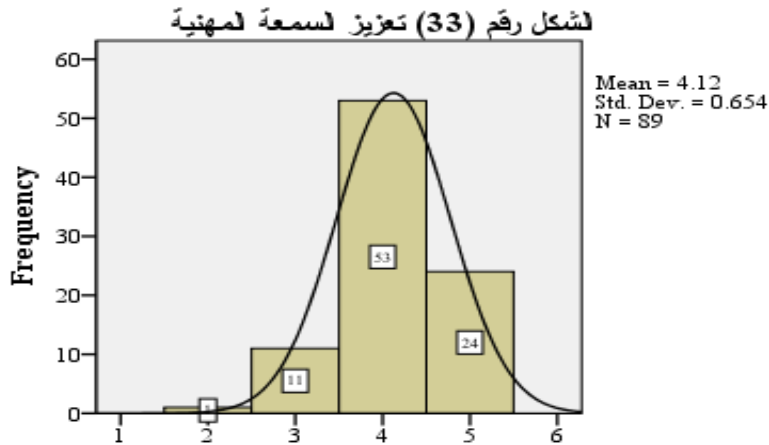


27- ومن جانب زيادة التزام المراجع بمعايير وآداب المهنة في حالة تخصصه الصناعي، فقد توزعت الإجابات كما في الشكل رقم (32).



نلاحظ أن عدد من أجاب بالموافق من أفراد العينة بلغ (40) بنسبة (44.9%)، بالمقابل بلغ عدد المحايدون منهم (23) بنسبة (25.8%) وغير الموافقين (26) بنسبة (29.2%)، كما وبلغ متوسط الإجابات (3.19) بقيمة التواء (-0.310)، مما يدل على أن العلاقة بين تخصص المراجع وزيادة التزامه بمعايير وآداب المهنة لم تلق القبول الكافي لدى أغلب أفراد العينة.

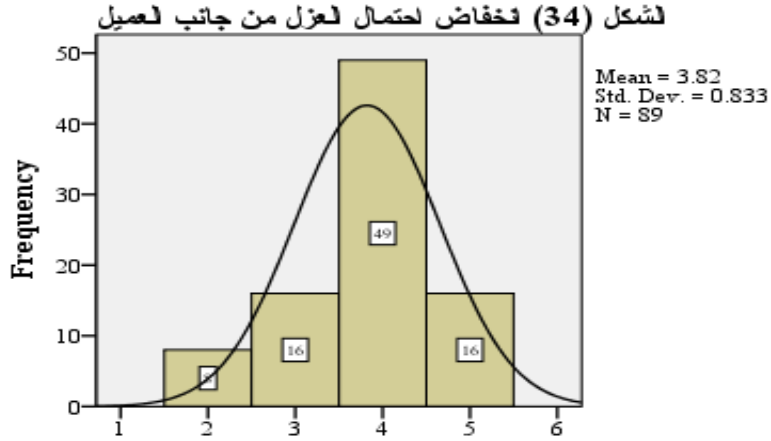
28- أما عن دور التخصص الصناعي في تعزيز السمعة المهنية للمراجع، فكان توزع الإجابات كما في الشكل (33).



من الواضح بأن نسبة (86.5%) والتي تقابل (77) من إجابات أفراد العينة جاءت على نحو موافق وموافق بشدة، وبمتوسط إجابات بلغ (4.12) بقيمة التواء (-0.379)، الأمر الذي

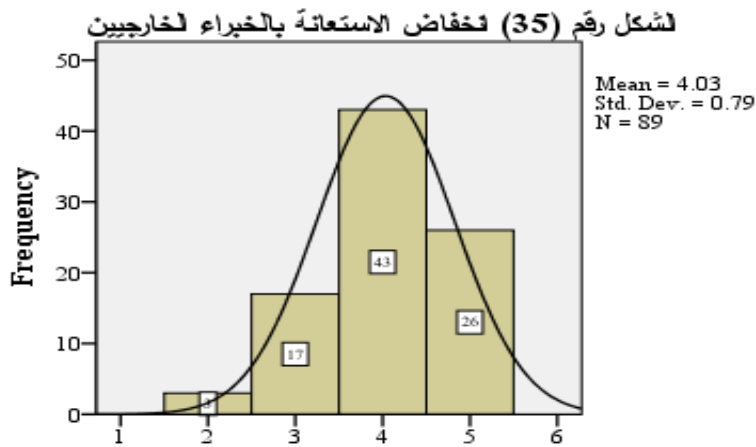
يشير إلى أن تخصص المراجع في قطاع صناعي معين يعزز من سمعته المهنة داخل ذلك القطاع.

29- وعن مساهمة التخصص الصناعي في تخفيض احتمالية عزل المراجع من قبل العميل، جاءت إجابات أفراد العين كما هو واضح في الشكل رقم (34).



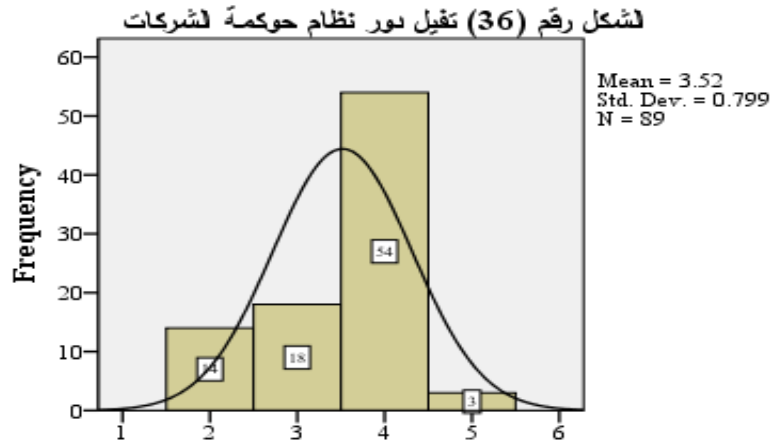
حيث بلغ المجموع التراكمي لعدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (65) بنسبة (73%)، مقابل (16) إجابة محايدة بنسبة (18%) و(8) إجابات غير موافقة بنسبة (9%)، ويمتوسط عام للإجابات بلغ (3.82). ومنه نستنتج بأن الميل العام للإجابات يشير إلى ايجابية المساهمة في العلاقة المحددة.

30- وعن مساعدة التخصص الصناعي المراجع في تخفيض مقدار استعانتة بالخبراء الخارجيين، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (35).



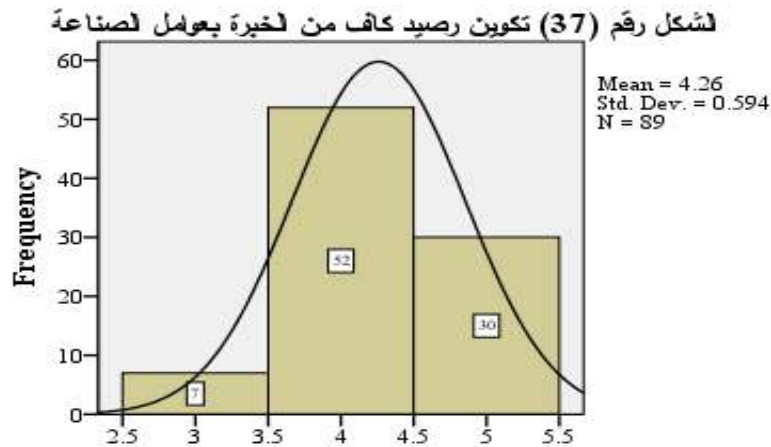
بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (4.03)، بقيمة التواء سالب (-0.485) والتي تدل على أن الجزء الأكبر من الإجابات كانت نحو الموافق والموافق بشدة والتي بلغت نسبتهم مجتمعين (77.5%)، مما يشير إلى الإيجابية بين طرفي العلاقة.

31- وعن تفعيل التخصص الصناعي لدور نظام حوكمة الشركات، فكان توزيع الإجابات كما في الشكل (36).

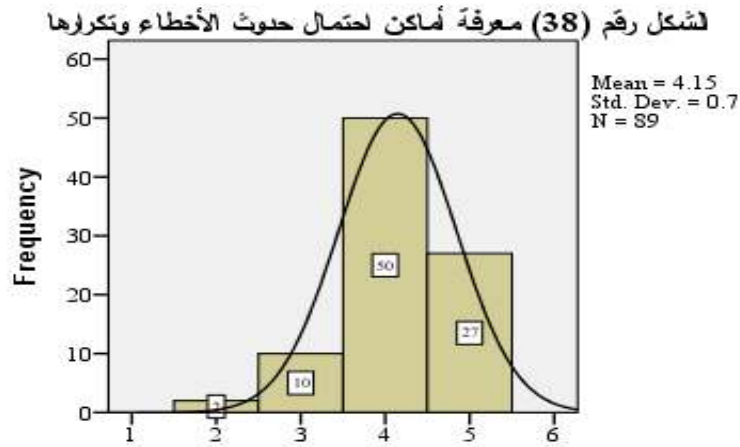


بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (57) بنسبة (64%)، في حين بلغ عدد إجابات غير الموافق (14) بنسبة (15.7%)، وعدد المحايدین وصل إلى (18) بنسبة (20.2%)، لكن وعلى الرغم من ذلك يمكن القول بأن الإجابات تميل للموافقة بمتوسط عام للإجابات بلغ (3.52).

32- وفيما يخص مساهمة التخصص الصناعي في تكوين رصيد كاف من الخبرة بعوامل الصناعة بالنسبة للمراجع، توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (37):

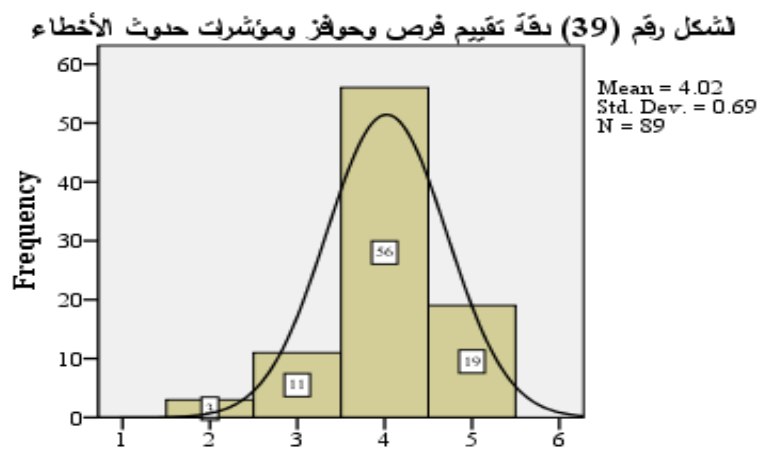


حيث بلغ المتوسط العام للإجابات (4.26)، بانحراف معياري (0.594)، مما يدل على نسبة مرتفعة من الإجابات التي أيدت العلاقة المحددة والتي قد وصلت إلى (92.1%) من إجمالي إجابات أفراد العينة، من دون الحصول على أية إجابة غير موافقة أو غير موافقة مطلقاً. 33- أما عن مساهمة التخصص الصناعي في معرفة المراجع بأماكن احتمال حدوث الأخطاء وتكرارها، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما هو مبين في الشكل رقم (38).

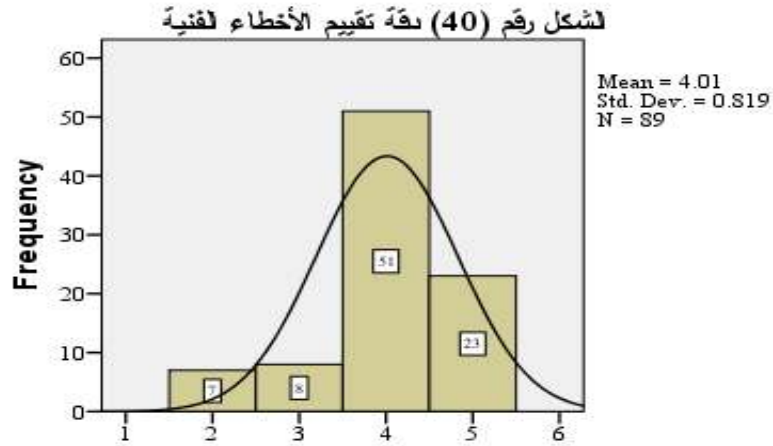


بلغ المتوسط العام للإجابات (4.15)، وبقيمة التواء سالبة وصلت إلى (-0.616)، الأمر الذي يشير لميل معظم إجابات أفراد العينة باتجاه الموافق والموافق بشدة مؤكدين بذلك إيجابية العلاقة.

34- وأما عن فرص وحوافز ومؤشرات حدوث الأخطاء ودور التخصص الصناعي في مساعدة المراجع على دقة تقييمها، فكان توزيع إجابات أفراد العينة كما هو مبين في الشكل رقم (39).

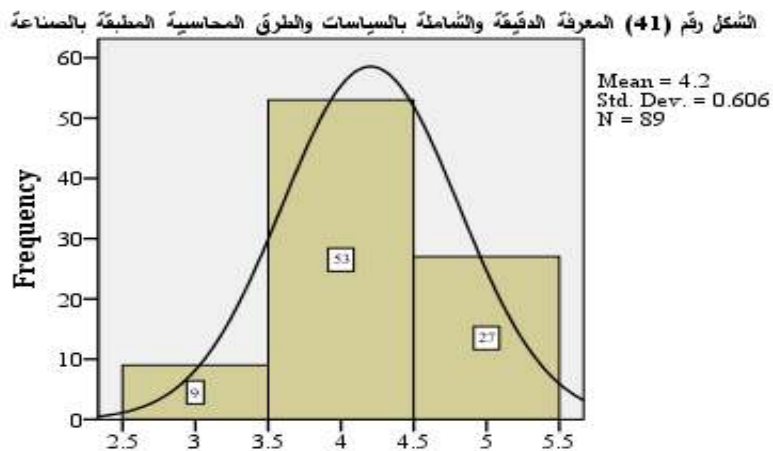


حيث نلاحظ أن الميل العام للإجابات على الدور المحدد في العلاقة إيجابي، ومما يدل على ذلك قيمة المتوسط العام البالغة (4.02)، وقيمة الالتواء السالبة (-0.665).  
35- وفيما يتعلق بدقة تقييم المراجع المتخصص صناعياً للأخطاء الفنية، توزعت إجابات أفراد العينة كما هو موضح في الشكل رقم (40).



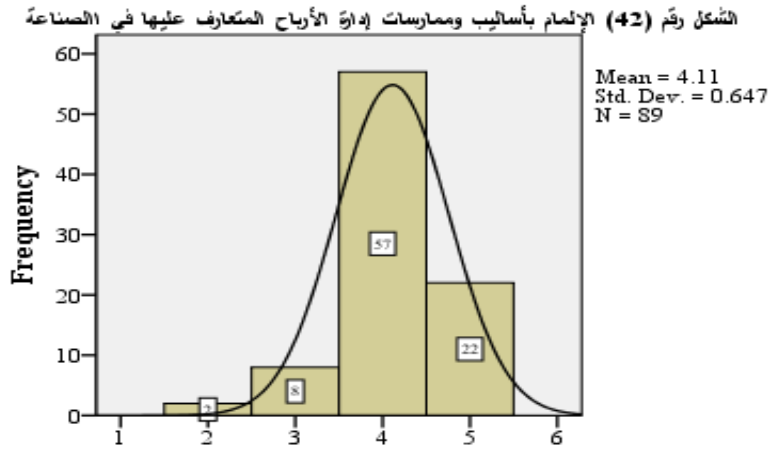
نلاحظ أن متوسط الإجابات (=4.01)، وقيمة الالتواء (=0.911)، مما يشير إلى اتجاه معظم الإجابات نحو منحنى الموافق والموافق بشدة بنسبه وصلت إلى (83.1%) من إجمالي إجابات أفراد العينة.

36- وفيما يتعلق بدور التخصص الصناعي في تأمين المعرفة الدقيقة والشاملة للمراجع بالسياسات المحاسبية المطبقة بالصناعة، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (41).



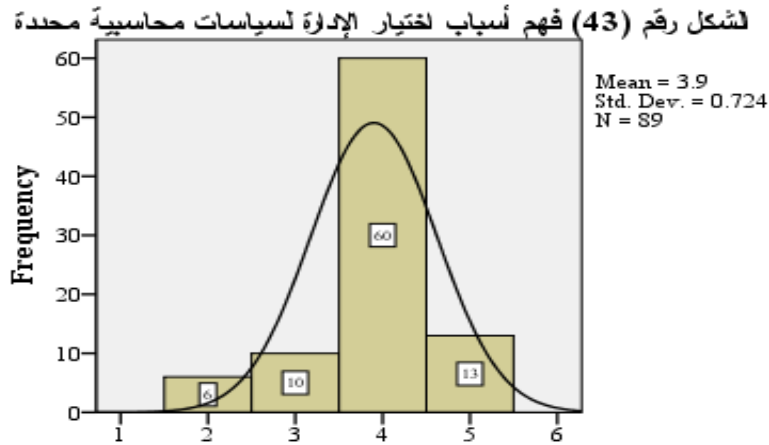
نلاحظ بأن عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة بلغ (80) بنسبة (89.8%)، وعدد إجابات المحايدين (9) بنسبة (10.1%)، في حين لم يتم الإجابة بغير موافق وغير موافق مطلقاً، كما وبلغ متوسط الإجابات (4.2)، مما يعطينا مؤشر قوي على إيجابية العلاقة.

37- وعن دور التخصص الصناعي في إمام المراجع بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة، فكان توزع إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (42).

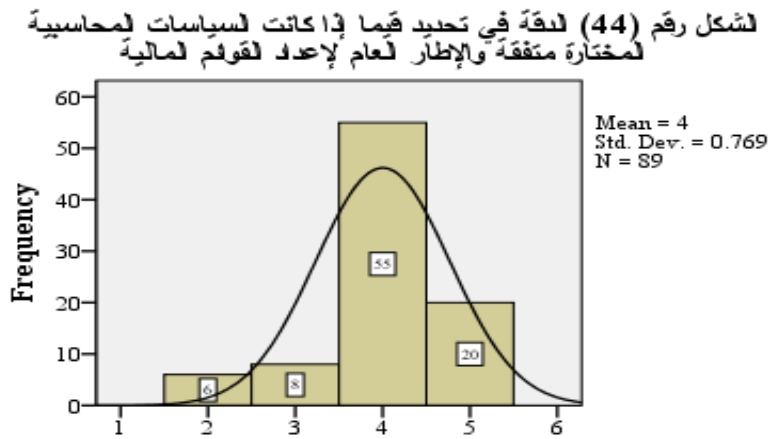


نلاحظ بأن نسبة (88.7%) والتي تعادل (79) إجابة من إجابات أفراد العينة جاءت بالموافق والموافق بشدة، بمتوسط عام للإجابات (=4.11)، مما يدل على أن تخصص المراجع في أحد القطاعات الصناعية يمكنه من الإمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة.

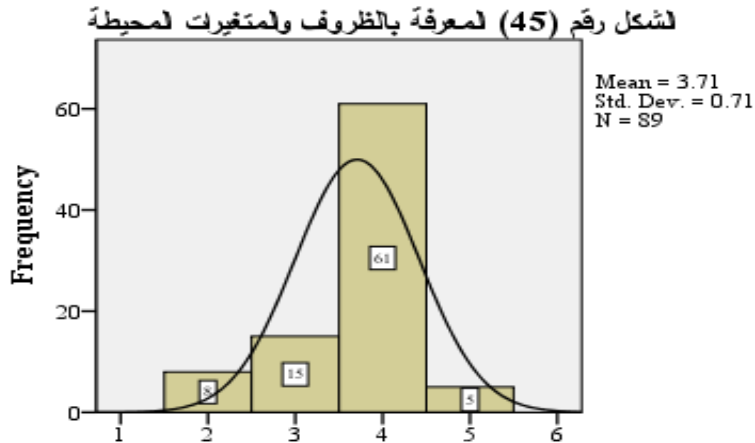
38- أما عن قدرة المراجع المتخصص صناعياً على فهم أسباب اختيار الإدارة لسياسات محاسبية محددة، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (43).



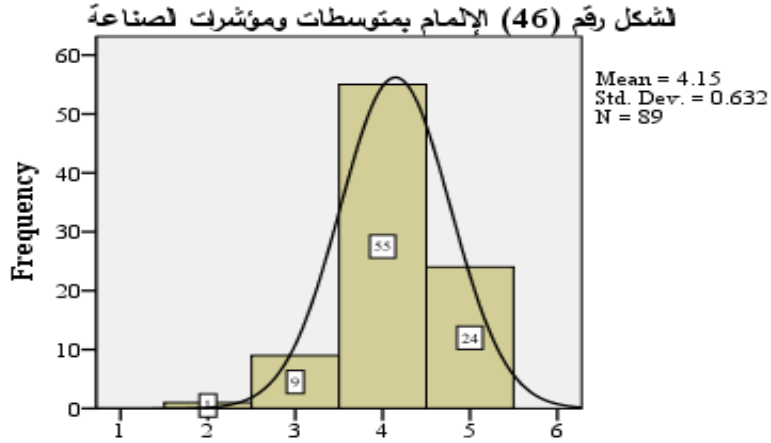
حيث يتبين أن متوسط إجابات أفراد العينة بلغ (3.9)، بقيمة التواء سالبه (-0.948) وتطاول مرتفع (1.492)، والذي يشير إلى أن معظم الإجابات كانت نحو الموافق والموافق بشدة والتي بلغت نسبتهم مجتمعين (82%)، مما يعطينا مؤشر على الإيجابية بين طرفي العلاقة. 39- وأما عن دقة المراجع المتخصص صناعياً على تحديد فيما إذا ما كانت السياسات المحاسبية المختارة متفقة والإطار العام لإعداد القوائم المالية المطبق، جاءت إجابات أفراد العينة كما هو مبين في الشكل رقم (44).



نلاحظ بأن الميل العام للإجابات إيجابي، حيث بلغ متوسط الإجابات (4)، وبالتواء سالب (-0.921)، مما يعني اتخاذ غالبية إجابات أفراد العينة منحى الموافق والموافق بشدة بنسبة بلغت (84.2%)، مؤكدين بذلك العلاقة المحددة. 40- وعن تأمين المعرفة بالظروف والمتغيرات المحيطة في حال تخصص المراجع صناعياً، توزعت إجابات أفراد العينة على النحو المبين في الشكل رقم (45).

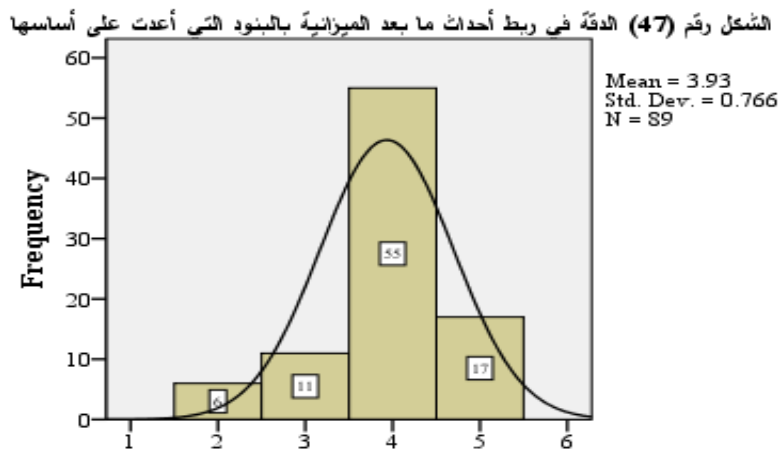


نلاحظ أن الميل العام هو نحو الإيجابية، بعدد إجابات موافقة وموافقة بشدة بلغت (66) وبنسبة (74.1%) من إجمالي إجابات أفراد العينة البالغة (89)، وبمتوسط عام (3.71).  
41- وفيما يخص دور التخصص الصناعي في توفير الإلمام بمتوسطات ومؤشرات الصناعة، فقد جاءت إجابات أفراد العينة موزعة كما في الشكل رقم (46).



نلاحظ أنه بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (79) بنسبة (88.7%)، أما عدد إجابات المحايدين فبلغ (9) بنسبة (10.1%)، في حين جاءت إجابة واحدة بغير موافق، مما يعطينا مؤشر قوي على إيجابية الدور المحدد في العلاقة مدعوماً بقيمة متوسط إجابات وصلت إلى (4.15).

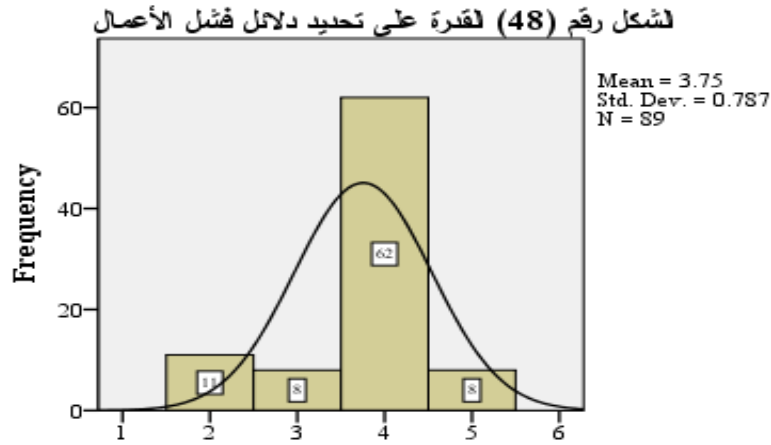
42- أما عن دقة المراجع المتخصص صناعياً في ربط أحداث ما بعد الميزانية بالبنود التي أعدت على أساسها، فكان توزيع إجابات أفراد العينة كما هو موضح في الشكل رقم (47).





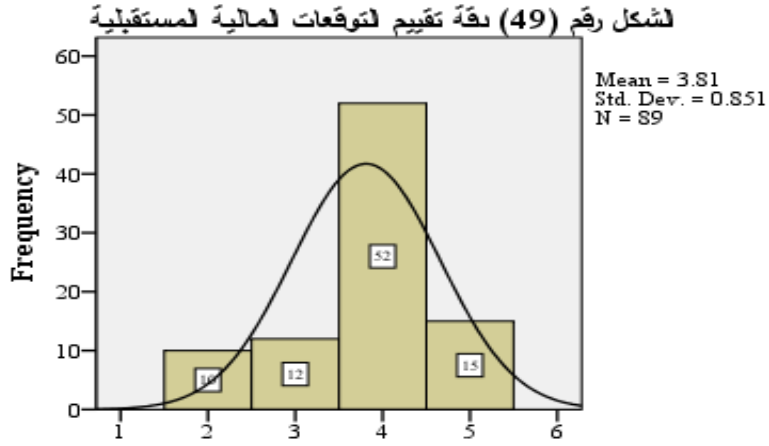
حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (3.93)، بقيمة التواء سالبه (-0.817)، وتداول مرتفع (0.932)، مما يشير إلى ميل الجزء الأكبر من الإجابات نحو الموافق والموافق بشدة أي نحو الإيجابية، مؤكداً بذلك العلاقة المحددة.

43- وأما عن قدرة المراجع المتخصص صناعياً على تحديد دلائل فشل الأعمال، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما هو مبين في الشكل رقم (48).

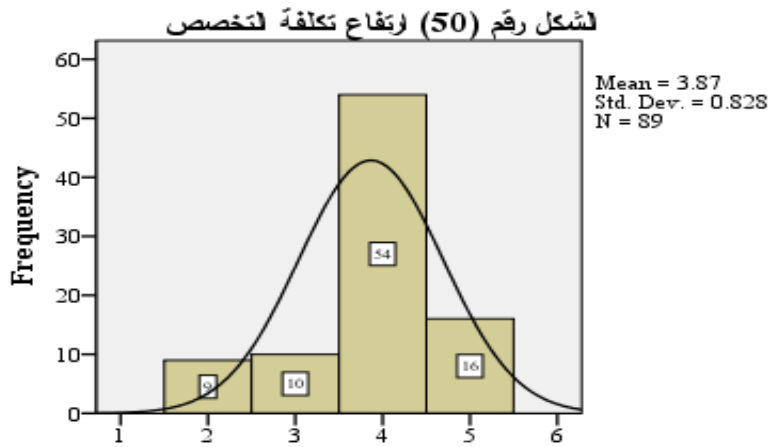


حيث نلاحظ بأن من أجاب بالموافقة والموافقة بشدة بلغ عددهم (70) بنسبة (78.6%) من إجمالي الإجابات، أما العدد الباقي فتوزع على عدد (8) من إجابات المحايد بنسبة (9%) و(11) إجابة من غير الموافقين بنسبة (12.3%)، وبمتوسط عام (3.75)، مما يدل على أن تخصص المراجع في أحد القطاعات الصناعية تكسبه القدرة على تحديد دلائل فشل أعمال عميل المراجعة.

44- وعن دقة تقييم المراجع المتخصص صناعياً للتوقعات المالية المستقبلية، جاء توزيع إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (49).

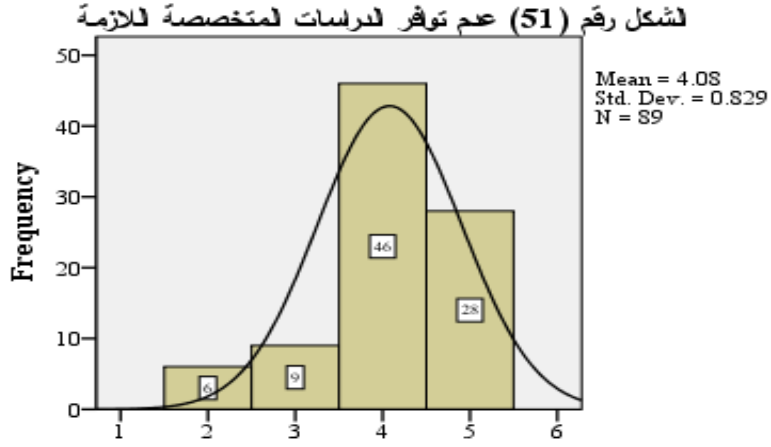


نلاحظ أن الميل العام لإجابات أفراد العينة يأخذ منحى إيجابي بنسبة إجابات موافقة وموافقة بشدة بلغت (75.2%) والتي تقابل (67) إجابة من العدد الإجمالي، وبمتوسط عام وصل إلى (3.81)، مما يعني تأكيد العلاقة المحددة. وفيما يتعلق بعدم تخصص المراجع بسبب ارتفاع تكلفة التخصص، كان توزيع إجابات أفراد العينة كما هو موضح في الشكل رقم (50).



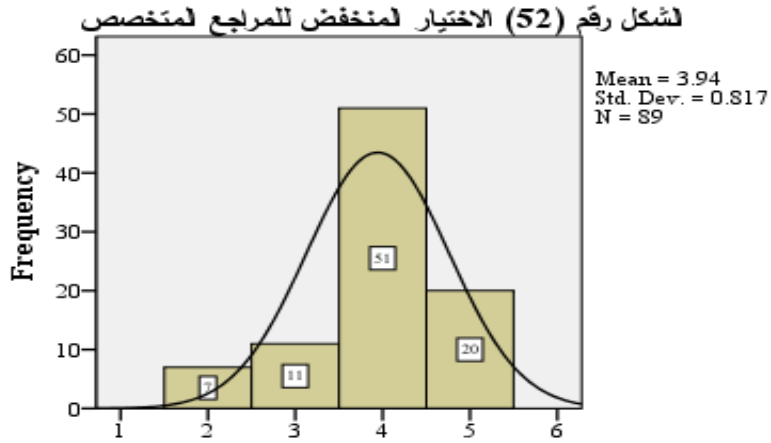
حيث بلغ عدد إجابات الموافقين والموافقين بشدة (70) بنسبة (78.6%)، بالمقابل بلغ عدد إجابات المحايدین (10) بنسبة (11.2%) وغير الموافقين (9) بنسبة (10.1%). وعلى الرغم من نسبة المحايدین وغير الموافقين إلا أن المتوسط العام للإجابات وصل إلى (3.87)، مما يشير أن ارتفاع تكلفة التخصص على المراجع تلعب دورا في عدم تخصصه بأي قطاع من القطاعات الصناعية.

46- وبالنسبة لعدم تخصص المراجع بسبب عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة، أتى توزيع إجابات أفراد العينة كما هو مبين في الشكل رقم (51).



إن المتوسط العام للإجابات بلغ (4.08)، بالتواء نحو اليسار بمقدار (-0.884)، الأمر الذي يشير لميل معظم إجابات أفراد العينة نحو الموافق والموافق بشدة بمعنى تأييدهم لعدم التخصص بسبب عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة لكل قطاع صناعي على حدى.

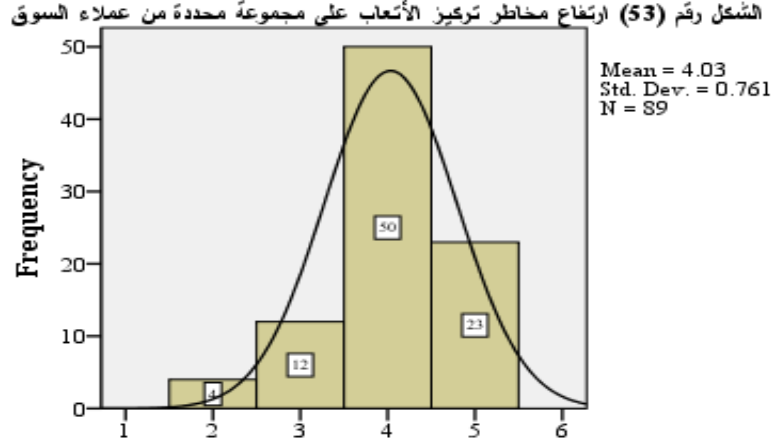
47- أما عن عدم تخصص المراجع بسبب الاختيار المنخفض لهم من قبل العملاء، فقد توزعت إجابات أفراد العينة كما هو في الشكل رقم (52).



نلاحظ أن عدد إجابات أفراد العينة من الموافقين والموافقين بشدة بلغ (71) بنسبة (79.7%)، يدعمها المتوسط الحسابي العام البالغ (3.94)، في حين بلغت قيمة مقياس الالتواء (-0.791) وهي قيمة سالبة تشير لالتواء منحنى تكرار الإجابات نحو اليسار أي باتجاه الموافق

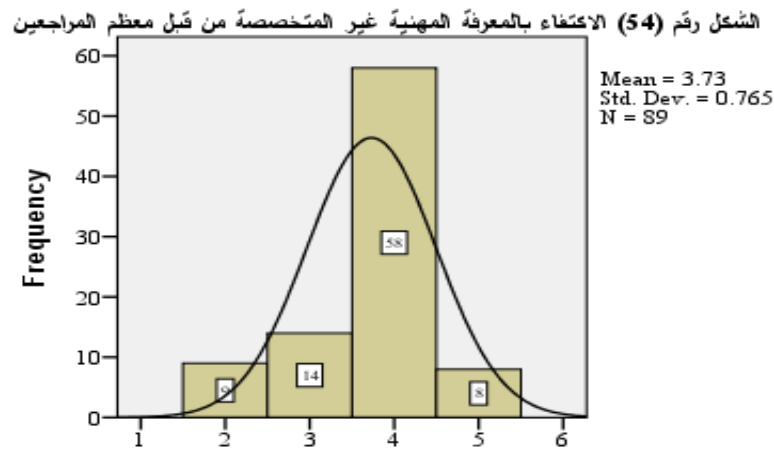
والموافق بشدة، وبالتالي يمكن القول أن عدم تخصص المراجع يمكن إرجاعه إلى الاختيار المنخفض لهم من قبل العملاء.

48- وأما عن عدم تخصص المراجع بسبب ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق، جاء توزيع إجابات أفراد العينة كما هو واضح في الشكل رقم (53).



إن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة بلغ (4.03)، بالتواء نحو اليسار بمقدار (-0.691)، الأمر الذي يدل على ميل منحنى تكرار الإجابات نحو الموافق والموافق بشدة، بمعنى أن ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق هو سبب لعدم تخصص المراجع صناعياً.

49- وأخيراً عن عدم التخصص بسبب الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين، توزعت إجابات أفراد العينة كما في الشكل رقم (54).



نلاحظ بأن عدد من أجاب بالموافقة والموافقة بشدة من أفراد العينة بلغ (66) بنسبة (74.1%)، بمتوسط عام بلغ (3.73)، في حين بلغت قيمة مقياس الالتواء (-0.897) وهي قيمة سالبة تشير لالتواء منحنى تكرار الإجابات نحو اليسار أي باتجاه الموافق والموافق بشدة، الأمر الذي يشير إلى أن اكتفاء معظم المراجعين بالمعرفة غير المتخصصة هي سبب لعدم تخصصهم الصناعي.

#### 4-2-2 اختبار فرضيات الدراسة:

لإجراء اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة، سيتم مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات كل محور من محاور الاستبيان مع الوسط الحسابي المعياري  $\mu=3$  لتحديد فيما إذا كان الوسط الحسابي المحسوب للعينة يختلف عن الوسط الحسابي المعياري بشكل دال إحصائياً أم لا.

حيث قام الباحث بتحديد العبارات المتعلقة بكل فرضية ومن ثم اعتماد اختبار (One Sample T-test) لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي لإجابات مراجعي الحسابات والوسط الحسابي المعياري والذي يمثل الحياد أو عدم التأكد من خلال حساب مستوى الدلالة (t) ومقارنتها بمستوى الدلالة المعنوية (0.05) المعتمدة، وتكون قاعدة القرار وفق هذا الاختبار كما يلي:

- قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة دلالة (t) أكبر أو تساوي مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى عدم وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.
- قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة دلالة (t) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

#### الفرضية الرئيسية الأولى:

"يؤثر التخصص الصناعي للمراجع سلباً في مقدار جهده المقدم لأداء عملية المراجعة".

تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى اعتماداً على اختبار فرضيتين فرعيتين كالآتي:

## 1- الفرضية الفرعية الأولى:

"يعمق التخصص الصناعي للمراجع من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل".

يبين الجدول رقم (22) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول رقم (22) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يعمق التخصص الصناعي للمراجع من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل	89	4.0506	.45058	.04776

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يعمق التخصص الصناعي للمراجع من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل	21.996	88	.000	1.05056	.9556	1.1455

من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الأولى مجتمعة بلغ (4.0506) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.45058)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=21.996) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى والقائلة: "يعمق التخصص الصناعي للمراجع من مستوى فهمه لخصائص منشأة العميل"، بالتالي الفرضية محققة.

## 2- الفرضية الفرعية الثانية:

"يعزز التخصص الصناعي للمراجع من الخصائص المهنية المرتبطة به".

يبين الجدول رقم (23) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول رقم (23) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يعزز التخصص الصناعي للمراجع من الخصائص المهنية المرتبطة به	89	3.9486	.47245	.05008

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يعزز التخصص الصناعي للمراجع من الخصائص المهنية المرتبطة به	18.642	88	.000	.94864	.8491	1.0482

من خلال الجدول رقم (23) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثانية مجتمعة بلغ (3.9486) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.47245)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=18.642) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى والقائلة: "يعزز التخصص الصناعي للمراجع من الخصائص المهنية المرتبطة به"، بالتالي الفرضية محققة.

واعتماداً على نتائج اختبارات الفرضيتين الفرعيتين السابقتين يبين الجدول الآتي رقم (24) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول رقم (24) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الأولى

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يؤثر التخصص الصناعي للمراجع سلباً في مقدار جهده المقدم لأداء عملية المراجعة	89	3.9996	.44357	.04702

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يؤثر التخصص الصناعي للمراجع سلباً في مقدار جهده المقدم لأداء عملية المراجعة	21.260	88	.000	.99960	.9062	1.0930

من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الرئيسية الأولى مجتمعة بلغ (3.9996) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.44357)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=21.26) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن تخصص المراجع صناعياً يخفض من مقدار جهده المقدم والمطلوب للقيام بأداء عملية المراجعة. **الفرضية الرئيسية الثانية:**

"يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجاباً في قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة".

تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية اعتماداً على اختبار خمس فرضيات فرعية هي كالاتي:

1- الفرضية الفرعية الأولى:

"يسهم التخصص الصناعي للمراجع في رفع مستوى كفاءته المهنية".

يبين الجدول رقم (25) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (25) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يسهم التخصص الصناعي للمراجع في رفع مستوى كفاءته المهنية	89	3.9944	.52761	.05593

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يسهم التخصص الصناعي للمراجع في رفع مستوى كفاءته المهنية	17.780	88	.000	.99438	.8832	1.1055

من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الأولى مجتمعة بلغ (3.9944) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.52761)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=17.780) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية



الرئيسية الثانية والقائلة: "يسهم التخصص الصناعي للمراجع في رفع مستوى كفاءته المهنية"،  
بالتالي الفرضية محققة.

2- الفرضية الفرعية الثانية:

"إن التخصص الصناعي للمراجع يدعم درجة استقلاله".

يبين الجدول رقم (26) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية  
من الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (26) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية

الرئيسية الثانية

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إن التخصص الصناعي للمراجع يدعم درجة استقلاله	89	3.7303	.52058	.05518

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
إن التخصص الصناعي للمراجع يدعم درجة استقلاله	13.235	88	.000	.73034	.6207	.8400

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثانية مجتمعة بلغ (3.7303) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.52058)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=13.235) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية والقائلة: "إن التخصص الصناعي للمراجع يدعم درجة استقلاله"، بالتالي الفرضية محققة.

3- الفرضية الفرعية الثالثة:

"يخفّض التخصص الصناعي للمراجع من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية".

يبين الجدول رقم (27) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثالثة  
من الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (27) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يخفّض التخصص الصناعي للمراجع من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية	89	4.1096	.56778	.06019

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يخفّض التخصص الصناعي للمراجع من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية	18.436	88	.000	1.10955	.9899	1.2292

من خلال الجدول رقم (27) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثالثة مجتمعة بلغ (4.1096) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبتحرف معياري يصل إلى (0.56778)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=18.436) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية والقائلة: "يخفّض التخصص الصناعي للمراجع من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية"، بالتالي الفرضية محققة.

4- الفرضية الفرعية الرابعة:

"يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح".

يبين الجدول رقم (28) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (28) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	89	3.9843	.51718	.05482

**One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	17.954	88	.000	.98427	.8753	1.0932

من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الرابعة مجتمعة بلغ (3.9843) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.51718)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=17.954) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية والقائلة: "يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح"، بالتالي الفرضية محققة.

5- الفرضية الفرعية الخامسة:

"إن التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل".

يبين الجدول رقم (29) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-Test للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (29) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثانية

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إن التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل	89	3.9101	.57437	.06088

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
إن التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل	14.949	88	.000	.91011	.7891	1.0311

من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الرابعة مجتمعة بلغ (3.9101) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.57437)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=14.949) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرئيسية الثانية والقائلة: "إن التخصص الصناعي للمراجع يكسبه ميزة الدقة في تقييمه لفرض استمرارية منشأة العميل"، بالتالي الفرضية محققة.

واعتماداً على نتائج اختبارات الفرضيات الفرعية السابقة يبين الجدول الآتي رقم (30) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (30) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الثانية

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجاباً في قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة	89	3.9457	.45827	.04858

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجاباً في قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة	19.469	88	.000	.94573	.8492	1.0423

من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الرئيسية الثانية مجتمعة بلغ (3.9457) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.45827)، وبالنظر

لقيمة الدلالة الإحصائية ( $t=19.469$ ) نجد أنها تقابل مستوى دلالة ( $Sig=0.000$ ) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ )، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن تخصص المراجع صناعياً يزيد من قدراته على الحد من عوامل فشل عملية المراجعة.

#### الفرضية الرئيسية الثالثة:

"توجد أسباب متعددة تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً لإستراتيجية التخصص في

البيئة السورية"

يبين الجدول رقم (31) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية

الثالثة.

الجدول رقم (31) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار T-test للفرضية الرئيسية الثالثة

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توجد أسباب متعددة تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً لإستراتيجية التخصص في البيئة السورية	89	3.9303	.44015	.04666

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توجد أسباب متعددة تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً لإستراتيجية التخصص في البيئة السورية	19.941	88	.000	.93034	.8376	1.0231

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الرئيسية الثالثة مجتمعة بلغ (3.9303) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.44015)، وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية ( $t=19.941$ ) نجد أنها تقابل مستوى دلالة ( $Sig=0.000$ ) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ )، وبناءً عليه نقبل الفرضية الرئيسية الثالثة والقائلة: "توجد أسباب متعددة تمنع المراجع من ممارسته للمهنة وفقاً لإستراتيجية التخصص في البيئة السورية"، بالتالي الفرضية محققة.

#### 4-2-3: الدراسة الديموغرافية:

للقيام بتحديد مدى إمكانية وجود أثر محتمل للخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة فيما يخص محاور الدراسة، سيتم استخدام اختبار تحليل التباين لمعيار واحد (One Way ANOVA) كما يلي:

أ- أثر خاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (32) تأثير خاصية المؤهل العلمي على إجابات العينة.

Sig.	F	المحاور
.153	1.803	محور فهم خصائص العميل
.276	1.312	محور تعزيز خصائص المراجع
.013	3.802	محور رفع الكفاءة المهنية
.063	2.529	محور تدعيم الاستقلال
.580	.658	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.150	1.819	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.237	1.439	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.876	.229	محور أسباب عدم التخصص

من الجدول رقم (32) نلاحظ بأنه لا يوجد تأثير لخاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة لمعظم محاور الدراسة حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، ما عدا محور رفع الكفاءة المهنية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) (Sig=0.013) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05) مما يدل على وجود تأثير لخاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة بالنسبة لمحور رفع الكفاءة المهنية.

ب- أثر خاصية المنصب الوظيفي على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (33) تأثير خاصية المنصب الوظيفي على إجابات العينة.

Sig.	F	المحاور
.076	2.200	محور فهم خصائص العمل
.057	2.392	محور تعزيز خصائص المراجع
.007	3.804	محور رفع الكفاءة المهنية
.128	1.846	محور تدعيم الاستقلال
.096	2.043	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.029	2.835	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.132	1.824	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.885	.288	محور أسباب عدم التخصص

من الجدول رقم (33) يتبين بأنه لا يوجد تأثير لخاصية المنصب الوظيفي على إجابات أفراد العينة لغالبية محاور الدراسة حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ )، ما عدا محوري رفع الكفاءة المهنية وزيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) ( $Sig=0.007$ ) و ( $Sig=0.029$ ) على التوالي وهي قيم أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ ) مما يدل على وجودية التأثير لخاصية المنصب الوظيفي على إجابات أفراد العينة بالنسبة لتلك المحورين.

ت- أثر خاصية مدة الخبرة في مجال مزاولة المهنة على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (34) تأثير خاصية مدة الخبرة على إجابات العينة.

Sig.	F	المحاور
.007	4.334	محور فهم خصائص العمل
.041	2.867	محور تعزيز خصائص المراجع
.615	.603	محور رفع الكفاءة المهنية
.197	1.593	محور تدعيم الاستقلال
.072	2.418	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.067	2.480	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.122	1.987	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.413	.966	محور أسباب عدم التخصص

من الجدول رقم (34) نلاحظ بأنه لا يوجد تأثير لخاصية مدة الخبرة في مزاوله المهنة على إجابات أفراد العينة لغالبية محاور الدراسة حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ )، ما عدا محوري فهم خصائص العميل و تعزيز خصائص المراجع حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) ( $Sig=0.007$ ) و ( $Sig=0.041$ ) على التوالي وهي قيم أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ ) مما يدل على وجودية التأثير لخاصية مدة الخبرة على إجابات أفراد العينة بالنسبة لتلك المحورين.

ث- أثر خاصية النشاط الممارس فيه تقديم خدمة المراجعة على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (35) تأثير خاصية النشاط الممارس فيه تقديم خدمة المراجعة على إجابات العينة.

Sig.	F	المحاور
.929	.151	محور فهم خصائص العميل
.590	.643	محور تعزيز خصائص المراجع
.244	1.416	محور رفع الكفاءة المهنية
.525	.750	محور تدعيم الاستقلال
.303	1.231	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.405	.982	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.334	1.149	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.790	.349	محور أسباب عدم التخصص

من الجدول رقم (35) نلاحظ بأنه لا يوجد تأثير لخاصية النشاط الممارس فيه تقديم خدمة المراجعة على إجابات أفراد العينة لمجمل محاور الدراسة حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ ).



ج- أثر خاصية الارتباط بإحدى المكاتب العالمية على إجابات أفراد العينة:  
الجدول رقم (36) تأثير خاصية الارتباط بإحدى المكاتب العالمية على إجابات العينة.

Sig.	F	المحاور
.042	4.281	محور فهم خصائص العميل
.008	7.291	محور تعزيز خصائص المراجع
.000	14.817	محور رفع الكفاءة المهنية
.012	6.651	محور تدعيم الاستقلال
.020	5.605	محور تخفيض احتمال عدم اكتشاف الأخطاء
.003	9.262	محور زيادة القدرة على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح
.006	8.074	محور دقة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
.488	.486	محور أسباب عدم التخصص

من الجدول رقم (36) نلاحظ بأنه يوجد تأثير لخاصية الارتباط بإحدى المكاتب العالمية على إجابات أفراد العينة لمعظم محاور الدراسة حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ )، ما عدا محور أسباب عدم التخصص حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) بلغت ( $Sig=0.488$ ) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ( $Sig=0.05$ ) مما يدل على عدم وجود تأثير لخاصية الارتباط بإحدى المكاتب العالمية على إجابات أفراد العينة بالنسبة لذلك المحور.

## المبحث الثالث

### نتائج وتوصيات الدراسة

#### 4-3-1 نتائج الدراسة:

بنتيجة الدراسة الميدانية التي تم القيام بها أمكن التوصل وبحسب آراء مراجعي الحسابات التي ضمتهم عينة الدراسة إلى النتائج التالية:

1- يسهم التخصص الصناعي من قبل المراجع في تخفيض مقدار جهده المقدم واللازم لأداء عملية المراجعة من خلال:

1/1- يعمّق التخصص الصناعي من مستوى فهم المراجع بخصائص منشأة العميل الخاضعة للمراجعة.

2/1- يعزز التخصص الصناعي من الخصائص المهنية المرتبطة بالمراجع باعتباره شخصاً مهنيّاً مزاولاً لعملية المراجعة.

2- يزيد التخصص الصناعي للمراجع من قدراته في الحد من العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة، ومرد ذلك يعود إلى ما يلي:

1/2- إن اتباع المراجع لإستراتيجية التخصص الصناعي يؤدي إلى رفع مستوى كفاءته المهنية.

2/2- إن تبني المراجع لإستراتيجية التخصص الصناعي يعد تدعيماً لاستقلاله.

3/2- إن تخصص المراجع في مجال صناعي محدد يخفض من احتمالات وفرص عدم اكتشافه لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

4/2- إن تبني المراجع لنهج التخصص الصناعي يمنحه قدرة أكبر على اكتشاف ممارسات أساليب إدارة الأرباح.

5/2- إن تخصص المراجع في مجال صناعي محدد يكسبه ميزة الدقة أثناء تقييمه لفرض استمرارية منشأة عميل المراجعة.

3- هناك عدة أسباب تقف عائقاً دون تخصص المراجع في قطاع صناعي معين في ظل البيئة السورية، والمتمثلة بارتفاع تكلفة التخصص، عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة، الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص، ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على

مجموعة محددة من عملاء السوق، والاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين.

#### 4-3-2 توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج السابقة التي تم التوصل لها يوصي الباحث بما يلي:

1- قيام الجامعات السورية بدورها الفعال في توفير الكوادر المؤهلة والمطلوبة التي يحتاجها سوق العمل، وذلك من خلال زيادة الاهتمام بإعداد وتطوير وتدريب برامج تعليم محاسبية متعددة مرتبطة بكل قطاع من القطاعات الاقتصادية الهامة، وأن يكون لكل برنامج على حدى مجالاً للاهتمام المشترك مع مقرر مراجعة الحسابات الخاص بذلك القطاع.

2- ضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في سورية بتدعيم تخصص المراجعين في إحدى القطاعات الصناعية، فإذا كان التخصص هو جوهر العديد من المهن فلن يكون من المقبول أن تتم مزاولة مهنة المراجعة من خلال ما يعرف بـ "ممارس عام" خاصة في ظل ما يشهده سوق المراجعة المحلي أو الإقليمي أو الدولي من متغيرات متسارعة وزيادة في حدة المنافسة من ناحية، ونتيجة للمزايا والفوائد المحققة والتي يؤدي لها تخصص المراجع قطاعياً من ناحية أخرى، لذا وجب إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ضوء متطلبات التخصص الصناعي، وبالتالي إعادة صياغة قانون تنظيم مهنة المراجعة بما يواكب ونهج التخصص.

3- إقناع مراجعي الحسابات بضرورة قيامهم بالتخصص في قطاع صناعي معين، وأن يبادروا للالتحاق ببرامج التعليم المستمر والمتخصصة، في مساعاً منهم للارتقاء بمستوى كفاءتهم المهنية، مواكبين بذلك عملية التنمية المهنية المستدامة بصورة مستمرة.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

#### أ- الكتب:

- أبو شعر، عبد الرزاق أمين أبو شعر، "العينات وتطبيقاتها في البحوث الاجتماعية"، الرياض، معهد الإدارة العامة، 1997.
- أرينز، ألفين، ولوبك جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2002.
- أشتيوي، إدريس عبد السلام، "المراجعة معايير وإجراءات"، ليبيا، الدار الجماهيرية للنشر، الطبعة الأولى، 1990.
- أشتيوي، إدريس عبد السلام، "المراجعة: معايير وإجراءات"، ليبيا، الدار الجماهيرية للنشر والإعلان، الطبعة الثانية، 1991.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2010.
- بكري، علي حاج، "أصول مراجعة الحسابات"، منشورات جامعة حلب، 2004.
- بوتين، محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- جمعة، أحمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
- جمعة، وآخرون، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001.
- خليل، محمد أحمد، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، دار الجامعات المصرية، 1985.
- الذنبيات، علي عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق"، الجامعة الأردنية، الطبعة الثانية، 2009.
- السقا، السيد أحمد، وأبو الخير، مدثر، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، جامعة طنطا، 2002.
- الصبان، محمد سمير، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998.
- عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004.

- غدير، باسم غدير، "تحليل البيانات المتقدم"، الجزء الثاني، جامعة حلب، 2012.
  - القاضي، حسين يوسف، وآخرون، "أصول المراجعة"، منشورات جامعة دمشق، 2006.
  - لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
  - مطر، محمد عطية، "المحاسبة المالية"، عمان، الأردن، دار حنين، 1995.
  - نور، أحمد محمد، "مراجعة الحسابات"، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1987.
  - الهواري، محمد نصر، وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة المشكلات المعاصرة في المراجعة الإطار العلمي والمشكلات العملية"، القاهرة، 2000.
- ب- الدوريات:

- جربوع، يوسف محمود، "استقلال وحياد المراجع الخارجي وأثر عدم الالتزام بها على عملية المراجعة"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108، 1999.
- جربوع، يوسف محمود، "مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء ومراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها في المشروعات تحت المراجعة"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، 2003.
- جربوع، يوسف محمود، "مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004.
- جربوع، يوسف محمود، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الراقدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 26، العدد 76، 2004.
- حسن، سيد عبد الفتاح صالح، "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة-مدخل مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، يوليو 2008.
- الحسيني، هدى خليل إبراهيم، "مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، 2011.
- الرويتع، سعود بن صالح، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد 4، 2002.
- ريشو، بديع الدين، "العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالتخصص القطاعي وأهميتها النسبية عند اختيار المراجع الخارجي: دراسة تحليلية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، 2008.

- الصغير، محمد السيد محمد، "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 22، العدد 2، 2008.

- صليب، ليلي عزيز، "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003.

- عوض، أمال محمد محمد، "دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد 43، سبتمبر 2006.

- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 2005.

- متولي، أحمد زكي، "تموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية- تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006.

- المقطري، معاذ طاهر صالح، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية التجارة، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد 4، 2011.

- منصور، أشرف محمد إبراهيم، "دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاوله مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 56، 2013.

- المومني، زياد شويات، "قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء"، مجلة المنارة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، المجلد 14، العدد 1، 2008.

- وهبة، متولي سامي، "فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 10، 1993.

ت- الرسائل العلمية:

- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008.

- الحداد، سامح عبد الرزاق، "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني لمراجع الحسابات وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008.

- سويسي، علي عمر أحمد، "معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية"، رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم ولاقتصاد وعلوم التسيير، 2011.

- سيدي، عمر محمد، "نموذج مقترح لقياس مستوى الجهد المبذول في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد تكلفتها: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004.

- كرسوع، أرزاق أيوب محمد، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2008.

- المقطري، معاذ طاهر صالح، "التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء المهني- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2009.

ث- أخرى:

- قانون الشركات، رقم 3، لعام 2008.

- قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، رقم 33، تاريخ 2009/11/17.

- النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين، رقم الشهر 601، تاريخ 1961/5/17.

- قانون العقوبات السوري، المادة 641.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

A- Books:

- American Institute of Certified Public Accountants, "The Auditor's Consideration of An Entity's Ability to Continue Existence", Statement on Auditing Standard, No. 59, 1987 .

- American Institute of Certified Public Accountants, "Consideration of Fraud in Financial Statement Audit", Statement on Auditing Standards N. 99, N. Y, 2002.

- Arens, Alvin A., and Loebbecke, James K., "Auditing: An Integrated Approach", New Jersey: Prentice- Hall Inc, Eighth Edition, 2000.

- International Accounting Standard (IAS), "Consideration Regarding The Going Concern Assumption", Supplement to The Management Accounting, 1984.

- lee, Tom, "corporate audit theory", University of Alabama, 1993.

- Moulford, Charles W., and Comiskey, Eugene E., **"The Financial Numbers Game"**, John Wiley & Sons, 2002.

- Porter, Michael E., **"Competitive advantage: creating and sustaining superior performance"**, New York, NY: Free Press, 1985.

B- Periodicals:

- Amahowitz, **"The Accounting Profession and Low The Misunderstood Victim"**, Journal of Accountancy, 1987.

- Anandarajan, Asokan, and O, Moyes **"what kind of CPA detects fraud?"**, Internal auditing, Vol. 17, Iss. 5, 2002.

- Balsam, Steven, Krishnan, Jagan, and Yang, Joon S., **"Auditor Industry Specialization and Earning Quality"**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22, Iss. 2, September 2003.

- Bill, Kenneth L., Jeter, Debar C., and Stein, Sarah E., **"Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries"**, The Accounting Review (forthcoming), 2014, available at <http://aaajournals.org/toc/accr/o/o>.

- Butterworth, Stephen, and Houghton, Keith A., **"Auditor Switching and the Pricing of Audit Services"**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 22, Iss. 3, 1995.

- Cenker, William J., and Nagy, Albert L., **"Auditor Resignations and Auditor Industry Specialization"**, Accounting horizons, Vol. 22, Iss. 3, 2008.

- Chung, Hyeesoo, and Kallapur, Sanjay, **"Client Importance, Non Audit Services, and Abnormal Accruals"**, The Accounting Review, Vol. 78, Iss. 4, 2003.

- Craswell, Allen T., Francis, Jere R., and Taylor, Stephen L., **"Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization"**, Journal Accounting and Economics, Vol. 20, Iss. 3, 1995.

- Davidson, Ronald A., and Gist, Willie E., **"Empirical Evidence on The Functional Relation Between Audit Planning and Total Audit Effort"**, Journal of Accounting Research, Vol. 34, Iss. 1, 1996.

- Emerson, Richard M., **"power Dependence Relations"**, American Sociological Review, Vol. 27, Iss. 1, 1962.

- Gramling, Audrey A., Stone, Dana N., **"Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of The Archival Literature"**, Journal of Accounting Literature, Vol. 20, 2001.

- Healy, Paul M., and Wahlen, James M., **"A review of The Earning Management Literature and It's Implications for Standards Setting"**, Accounting Horizons, Vol. 13, Iss. 4, 1998.

- Hogan, Chris E., and Jeter, Debra C., **"Industry Specialization by Auditors"**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 18, Iss. 1, 1999.



- Jenkins, David S., Kane, Gregory D., and Velury, Uma " **Earnings Quality Decline and The Effect of Industry Specialist Auditors: An Analysis of the Late 1990s** ", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 25, Iss. 1, 2006.
- Krishnan, Gopal, V., "**Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Management?**" Accounting Horizons, Vol. 17, 2003.
- Lim, Chee-Yeow., and Tan, Hun-Tang., "**Non – Audit Service Fee and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization**", journal of Accounting Research, Vol. 46, Iss. 1, 2008.
- Low, Kin- Yew, "**The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions**" ,The Accounting Review, Vol. 79, Iss. 1, 2004.
- Maletta, Mario, and Wright, Arnold, "**Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics Auditing**", A Journal of Practice and Theory, Vol. 15, Iss. 1,1996.
- Mayhew, Brian W., and Wilkins, Michael S.," **Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public**", Auditing: A Journal of Practice &Theory, Vol. 22, Iss. 2, 2003.
- Moroney, Robyn., "**Does Industry Expertise Improve The Efficiency of Audit Judgment?**", A Journal of Practice & Theory, Vol. 26, Iss. 2, 2007.
- Neal, Terry L., and Riley, Richard R., "**Auditor Industry Specialization Research Design**", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, Iss. 2, September 2004.
- Owhoso, Vincent E., Messier, William F., and Lynch, John G., "**Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**" Journal of Accounting Research, Vol. 40, Iss. 3, 2002.
- Solomon, Ira, Shields, Michael D., and Whittington, O. Ray, "**What Do Industry – Specialist Auditor Know?**", Journal Of Accounting Research, Vol. 37, Iss. 1, Spring 1999.
- Sonnier, Blaise M., Lassar, Sharon S., Lassar, Walfried M., "**An Examination of The Influence of Audit Firm Size and Industry Specialization on Juror Evaluation of Liability**", Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 4, Iss. 1, 2012.
- Williams, David D., "**The Potential Determinants of Auditor Change**", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 15, Iss. 2, 1988.
- Zhang, Ming Wei, and Myrteza, Steven, "**The Determinants of Audit Fees: Australian Perspective**", Asian Review of Accounting, Vol. 4, Iss. 1, 1996.

C- Thesis & Dissertation:

- Almutairi, Ali R., "**The Economic Consequences of Auditor Industry Specialization**", Dissertation Doctor, The School of Accounting and The Faculty of College of Business, Florida Atlantic U university, 2006.
- Davis, Jon S ., and Solomon, Ira, "**Experience, Expertise and Expert Performance Research in Public Accounting**", Faculty Working Paper, University of Illinois at Urbana Champaign, College Commerce and Business Administration, 1989.
- Hedin, Taylor M., "**The Effects of Industry Specialization Auditor, Inherent Risk Assessment and Second-Order Uncertainty**", PHD, University of Arizona, 1994.
- Hodiamont, M.G.A, "**Auditor Industry Specialization and Internal Control Deficiencies**", Master Dissertation, Faculty of Economics and Business Administration, Maastricht University, 2009.
- Schelleman, Caren , and Maijoor, Steven, "**Benchmarking The Production of Audit Services: An Efficiency Frontier Approach**", Working Paper, Maastricht University, Maastricht, The Netherlands, April, 2001.
- Yu, Wei, "**Accounting-Based Earning Management and Real Activity Manipulation**", PhD, Dissertation in Philosophy in The School of Management, Georgia Institute of Technology, August 2008.

D- Other:

- AICPA, "**Top Five Issues Important CPAs 21<sup>St</sup> Century**", 1998, [http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/top five.htm](http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/top%20five.htm).
- [www.asca-sy.com](http://www.asca-sy.com).

## ملحق رقم (1)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

تحية طيبة وبعد:

من المعلوم أن ما يهم مراجع الحسابات أثناء تقديمه لخدمات المراجعة والفحص أن يتم أداءها بأسلوب موضوعي محافظاً من خلاله على تطبيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، بالتوازي مع سعيه الدؤوب لتخفيض التكاليف التي من الممكن أن يتحملها إلى أدنى مستوى ممكن.

ويعد تبني إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة، والتي تقوم على أساس التخصص في أحد أنواع النشاط الاقتصادي أو أحد الصناعات الرئيسية السائدة، أحد الوسائل التي تمكن المراجع من اكتساب مزيد من رصيد المعارف والخبرات المتخصصة في مجال مراجعة منشآت تنتمي لقطاع صناعي معين، الأمر الذي قد ينعكس على انخفاض في تكاليف أدائه لعملية المراجعة والمتمثلة بانخفاض في مقدار الجهد اللازم لإتمامها وانخفاض احتمال حدوث فشل تلك العملية من خلال الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء المقدم من قبله.

ويقوم الباحث بإجراء دراسة بهدف التعرف على علاقة التخصص الصناعي للمراجع بانخفاض تكلفة أداءه لعملية المراجعة من خلال قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض.

ويرى الباحث أن إسهامكم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء وما تتضمنه من وجهات نظركم القيمة والتي تعبر عن واقع الممارسة المهنية، سيكون له أكبر الأثر لإتمام الدراسة والوصول لرؤية موضوعية متكاملة تفيد في تطوير أداء عمل المراجع.

والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة في القائمة المرفقة، مؤكداً على أن إجاباتكم ستظل موضع السرية الكاملة ولن تستخدم إلا لأغراض هذه الدراسة.

الباحث

محمد نذار شلا

أولاً: معلومات عامة:

1- المؤهلات العلمية:

- |     |                     |     |                |
|-----|---------------------|-----|----------------|
| ( ) | - دبلوم دراسات عليا | ( ) | - شهادة جامعية |
| ( ) | - دكتوراه           | ( ) | - ماجستير      |

2- المنصب الوظيفي:

- |     |                        |     |                            |
|-----|------------------------|-----|----------------------------|
| ( ) | - عضو هيئة تدريس ممارس | ( ) | - عضو هيئة تدريس غير ممارس |
| ( ) | - مدير مراجعة          | ( ) | - مراجع أول                |
| ( ) | - صاحب مكتب مراجعة     | ( ) | - شريك                     |

3- مدة الخبرة في مجال مزاولة المهنة:

- |     |                   |     |                  |
|-----|-------------------|-----|------------------|
| ( ) | - من 5 - 10 سنوات | ( ) | - أقل من 5 سنوات |
| ( ) | - أكثر من 15 سنة  | ( ) | - من 10 - 15 سنة |

4- النشاط الذي تمارس فيه تقديم خدمة المراجعة:

- شركات خدمية ( )  
 - مصارف ( )  
 - هل تتبع لإحدى المكاتب العالمية:  
 - نعم ( )  
 - لا ( )  
 - شركات صناعية ( )

ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء:

س1/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن تخصص المراجع في قطاع صناعي محدد دون غيره من القطاعات الأخرى سيساعده في:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	فهم أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له					
2	المعرفة المعمقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه					
3	المعرفة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع الصناعي					
4	الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع					
5	إعطاء قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع					
6	توفير فرصاً أكبر لتلبية احتياجات عملاء القطاع					
7	الدقة في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمنشأة					
8	اختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به					

س2/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع ستؤثر فيه من حيث:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	تكوين هياكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة محددة					
2	إمكانية تحقيق وفورات الحجم الاقتصادية					
3	الدقة في اتخاذ الأحكام المهنية					
4	معرفة البنود والحسابات والتي تمثل خطر بطبيعتها					
5	دقة تحديد اختبارات الالتزام					
6	كفاءة الحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع					
7	معرفة العلاقة بين البنود المترابطة بدقه					
8	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي					
9	دقة تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة					
10	توفير المعلومات الكافية عن الممارسات والمعاملات موضوع المراجعة					
11	دقة تحديد نموذج الخطر الأمثل					
12	إمكانية استخدام الاستراتيجيات الحديثة في المراجعة					
13	تحديد أنسب الطرق والبرامج لإنجاز عملية المراجعة					
14	دقة تقديرات الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية					

س3/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع ستحد من عوامل فشل عملية المراجعة كالاتي:  
أ- رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	ربط التأهيل العلمي بمجال التخصص الدقيق					
2	تركيز التدريب والتأهيل المستمر على سمات ومحاور أنشطة محددة					
3	القيام بتحديث المعرفة المهنية والعلمية وفقا لتطورات قطاع التخصص					
4	رفع مستوى التأهيل الفني					

ب- تدعيم استقلال وحياد المراجع من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	زيادة مستوى الالتزام بمعايير وآداب المهنة					
2	تعزيز السمعة المهنية					
3	انخفاض احتمال العزل من جانب العميل					
4	انخفاض مقدار الاستعانة بالخبراء الخارجيين					
5	تفعيل دور نظام حوكمة الشركات					

ت- تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	تكوين رصيد كاف من الخبرة بعوامل الصناعة					
2	معرفة أماكن احتمال حدوث الأخطاء بها وتكرارها					
3	دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات حدوث الأخطاء					
4	دقة تقييم الأخطاء الفنية					

ث- زيادة قدرة اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة					
2	الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة					
3	القدرة على فهم أسباب اختيار الإدارة لسياسات محاسبية محددة					
4	الدقة في تحديد فيما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة متفككة والإطار العام لإعداد القوائم المالية المطبق					
5	المعرفة بالظروف والمتغيرات المحيطة					

ج- دقة تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا من عدمه من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	الإلمام بمتوسطات ومؤشرات الصناعة					
2	الدقة في ربط أحداث ما بعد الميزانية بالبنود التي أعدت على أساسها					
3	القدرة على تحديد دلائل فشل الأعمال					
4	دقة تقييم التوقعات المالية المستقبلية					

س4/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن العوامل التالية يمكن أن تكون سببا في عدم تخصص

المراجع في قطاع صناعي محدد في البيئة السورية:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	ارتفاع تكلفة التخصص					
2	عدم توافر الدراسات المتخصصة اللازمة					
3	الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص					
4	ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مجموعة محددة من عملاء السوق					
5	الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين					

# **The Effect of the Industrial Specialization of the Auditor on Reducing the Cost of the Auditing Process**

## **(A Field Study)**

**Prepared: Mohammad Nizar Shalla**

**Supervised by: Prof. Dr. Nawaf Fakhir**

### **Abstract:**

The objective of this study is to reveal the determinants and the importance specialization of the auditor in one of the industrial sectors in the economic field, and to display the effect of this specialization in reducing the costs of auditing process either in its direct side represented by the volume of effort paid and the indirect side caused by failure of the performance of such process.

As to realize such objectives we designed a questionnaire then to distribute same on sample of approved auditors in Syria (total analyzed questionnaire = 89 ones).

This study revealed a strong correlation between auditor adopting the strategy of industrial specialization beside reducing his efforts required to the auditing process, through the effect of the specialization in increasing the level of the auditor understanding of the features of the client enterprise in addition to enforcing the properties connection to him.

In addition him to his, this study indicated that auditors well consider the industrial specialization a chance for them to enforce their ability to avoid factors that cause failure of auditing process like lacking professional skill required by auditor, the doubt in neutrality and independence of the auditor, beside reduced ability to detect faults of the financial lists, disability to detect methods and behavior of the earning management, and failure to practice precautions regarding continuity chances.

The result of this study revealed also that there exist several causes that hinder and prevent the auditors in Syria from their profession according to the strategy of industrial specialization.