

**أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول
فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب
المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة
” دراسة ميدانية ”**

إعداد

الدكتور
أيمن محمد صوى نخل
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

الأستاذ الدكتور
شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

هدير عطف السيد عبدربه

باحثة ماجستير

أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات
وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة

" دراسة ميدانية "

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة من خلال بعض محددات جوده عملية المراجعة وهم (طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل، حجم مكتب المراجعة) في بيئة الأعمال المصرية. ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلي شقين ، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث والشق الميداني لاختبار فروض البحث ، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها علي عينة البحث متمثلة في ١٧٢ مفردة من الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية) ومراقبي الحسابات العاملين في مكاتب مراجعة كبيرة الحجم (لها شريك أجنبي) ومراقبي الحسابات في مكاتب مراجعة محلية (صغيرة الحجم) في بيئة الأعمال المصرية ، لمعرفة دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة من خلال مجموعة من المحددات.

وقد توصلت النتائج إلي إن تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة، كما يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في زيادة حجم مكتب المراجعة، وبالتالي يؤدي إلي تحسين جودة عملية المراجعة.

Abstract:

This Paper aims to Study the role of Auditor Industrial Specialization In Improving Audit Quality, Through some determinants of Audit Quality (Auditor Tenure, Audit Office Size) in the Egyptian business environment.

To achieve This goal, we divided This paper into two parts: (the theoretical part to review the literature related to the subject of the research, and the field study to test the hypotheses of research) . and that is done by a questionnaire was designed and distributed among the research Sample that consist of 172 observations from (academics at the faculties of commerce accounting parties of the Egyptian universities and auditors in large and small size local offices in the Egyptian business environment), For the role of Auditor Industrial Specialization In Improving Audit Quality, Through a range of determinants.

Results concluded that, Application of Auditor Industrial Specialization Leads to Auditor Tenure with Audit Client, also Specialist of Auditor Industry increase the size of the audit office, And thus Improving Audit Quality.

١- الإطار العام للبحث :

١/١ مقدمة البحث :

يعتبر التخصص Specialization أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة ، لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (عوض ، ٢٠٠٦ ، ص ١٨١) .
وقد شهدت السنوات القليلة السابقة اتجاه العديد من شركات المراجعة المهنية الكبرى، نحو القيام بعمليات إعادة هيكلة أنشطتها في مجال المراجعة على أساس التخصص القطاعي Industry specialization وذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات المراجعة بمستوى كفاءة أكبر وزيادة درجة ثقة مراقب الحسابات الخارجي في نفسه وأدائه بما ينعكس في النهاية على درجة جودة ودقة عملية المراجعة (Bamber & Robert, 2000 . p.151).

وقد عرف (هلال ، ٢٠٠٨ ، ص ١٠٩) مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً على أنه الذي يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية والعملية بمهام عملية المراجعة في مجال نشاط معين ، والتخصص القطاعي هو مؤشر لخبرة مراقب الحسابات يتولد من التدريب وخبرة الممارسة التي يجنيها مراقب الحسابات من مراجعة صناعة معينة. وتوضح إستراتيجية التخصص القطاعي أثرها على قدرات مراقبي الحسابات على اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقد وضحت دراسة (Owhoso, 2002 , p.13) ، أن مراقبي الحسابات المتخصصين أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء وأعلى أداء من مراقبي الحسابات غير المتخصصين .

وتحظى جودة مراجعة القوائم المالية باهتمام كبير من الباحثين والممارسين لمهنة المراجعة وذلك منذ عقد الثمانيات حيث عرف (سليم ، ٢٠١٤ ، ص ٦٦) جودة مراجعة القوائم المالية أنها تشير إلى تحقيق درجة التكامل بين آليات جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وآليات جودة أداء إدارة مكتب المراجعة بهدف تعظيم ثقة الأطراف الفاعلة والمرتبطة بالمراجعة في ضوء الالتزام بقواعد وأداب سلوكيات مهنة المراجعة ، حيث إن تحقيق الجودة يؤدي لإضفاء الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في كل من تقرير المراجعة والمعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم (Al-Thanebat, et al., 2011, p.320) ، مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية التي من شأنها إعادة توزيع إنفاق الموارد الاقتصادية داخل الاقتصاد المصري (بركات ، ٢٠٠٧ ، ص ١٩٥) .

٢/١ طبيعة مشكلة البحث :

تعرضت مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة لضغوطٍ متزايدة وانتقادات مستمرة، بسبب وجود حالات الغش والتحرّف في القوائم المالية، وتزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات، وخصوصاً بعد تعرض العديد من المنشآت الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من قبل أحد أكبر مكاتب المراجعة آنذاك. مما أدى إلى تساؤل المستثمرين والمساهمين والرأي العام عن سبب عدم إعطاء مراقب الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة المالية لتلك المنشآت (الأهدل ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٧) .

ويتمثل الهدف الأساسي لمهنة المراجعة هو إبداء رأي فني محايدٍ عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، من خلال إصدار مراقب الحسابات تقريراً وفقاً لضوابط مهنية وعلمية معينة، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم ولا شك أن عندما تقوم مهنة المراجعة بهذا الدور تحقق منافع اجتماعية عديدة، ويتطلب منها وضع معايير ومستويات تضمن جودة الأداء ،

حتى تحتفظ مهنة المراجعة بثقة المجتمع فيها ومن خلال ذلك يمكن التغلب على تلك الضغوط التي تواجه مهنة المراجعة، حيث يجب الاهتمام بجودة المراجعة والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة .

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أن الباحثين تبينوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية ومنهم من ربط بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة ، في حين فريق آخر ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء في القوائم المالية، وذلك لأن مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي وليس مطلقاً يختلف مفهومه من طرف لآخر .

ومن هنا يمكن النظر لجودة المراجعة كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة ؛ فمن زاوية أولى يطلب مستخدمو القوائم المالية جودة عالية للمراجعة حتى يمكنهم من درجة الثقة في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، ومن زاوية ثانية تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها ، ومن زاوية ثالثة تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوي عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجذب التدخل الحكومي ، ومن زاوية رابعة تسعى الحكومة إلى أن تتم أعمال مراجعة الحسابات وفقاً لمستوي عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة ، وأخيراً فإن المنشأة محل المراجعة تطلب مستوي عالي من الجودة باعتبار أن تقرير المراجعة له رد فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم (عمارة ، ٢٠١٤ ، ص٧) .

وقد زاد الاهتمام نحو التوجه للتخصص في ممارسة مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، نتيجة لظهور العديد من حوادث الفساد المالي، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبرى وانهيارها، وما نتج عنه من انهيار شركة (Arthur Andersen) في عام ٢٠٠٢ التي كانت تمثل إحدى الشركات الخمس الكبرى العالمية للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، فضلاً عن واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة ، وعليه ونتيجة لاختلاف المعرفة والأساليب الفنية اللازمة لكل قطاع، فإنه يمكن التخصص طبقاً لنوع القطاع ، فيكون هناك مراقب حسابات متخصص في القطاع الصناعي ، وآخر في القطاع التجاري، وآخر في القطاع الخدمي (المقطري ، ٢٠١١ ، ص٤٠٦) .

ومن هنا يشكل التخصص القطاعي مدخلاً معاصراً للتمييز والارتقاء بالخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات في إطار الدور المهم الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقديم ضمان مستقل يعزز من مصداقية المعلومات المحاسبية وكفاءة وفعالية قرارات مستخدميها في أسواق الأوراق المالية (عوض ، ٢٠٠٦ ، ص١٧٣) . الأمر الذي يتطلب وجود تخصص فيما يتعلق بعملية المراجعة بحيث يتخصص مراقب الحسابات في مراجعة المنشآت العاملة في صناعة معينة . ويتمكن من المعرفة الكاملة والعميقة بكل ما يتعلق بهذه الصناعة ودراسة ومتابعة كل المستجدات التي تطرأ على هذه الصناعة، وقد حاولت هذه البحوث إلقاء الضوء على مواصفات ومؤهلات مراقب الحسابات المتخصص ، وذلك من خلال قيامها بالتمفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المتخصصة (صليب ، ٢٠٠٣ ، ص٣٨٠) .

ويقوم البحث بعرض وتحليل لبعض محددات جودة عملية المراجعة الأكثر أهمية بناء على ما أوضحتها الدراسات السابقة وهما : (طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة) .

ويؤدي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة إلي جوده عملية المراجعة وقد اتفق مع ذلك الرأي دراسة (النيهوم ، ٢٠١٥ ، ص٦٨) ، حيث أن طول فترة العلاقة مع العميل تؤدي إلي جودة عملية المراجعة التي تتطلب من المراقب معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك مما يؤثر على كفاءة وأداء عملية المراجعة .

ويعتبر حجم مكتب المراجعة مؤشراً لجودة عملية المراجعة ، حيث أثبتت دراسة (فودة ، ٢٠٠٢ ، ص١٥٢) أن جودة عملية المراجعة ترتبط إيجابياً مع كبر حجم مكتب المراجعة ، حيث يعتمد مكتب المراجعة الكبير على عدد كبير نسبياً من العملاء ويحقق حجم إيرادات معقول ، ومن هنا يكون القدرة علي توفير إمكانيات وسبل التدريب مما يعطيه ميزة تنافسية ويسمح بأداء مهمة المراجعة بجودة عالية ، مما يؤدي إلي زيادة مصداقية مكتب المراجعة ، فجودة المراجعة مرتبطة بحجم المكتب بسبب زيادة مصداقيته في نشر المعلومات المحاسبية .

وقد تزايد الاهتمام بالتخصص القطاعي لمراقب الحسابات أكاديمياً ومهنياً خلال الأونة الأخيرة نتيجة لعدة عوامل من أهمها؛ تأكيد معايير المراجعة المصرية والأمريكية علي ضرورة فهم مراقب الحسابات لنشاط العميل والصناعة بالدرجة التي تمكنه من التخطيط لعمله وأدائه بفعالية وكفاءة ، الأمر الذي أصبح من الصعب تحقيقه في ظل المتغيرات العالمية المتسارعة التي يشهدها العالم في القرن الـ ٢١ وما أدت إليه هذه المتغيرات ، من كبر حجم الشركات وتشابك عملياتها الإنتاجية وتزايد إصدار معايير محاسبية خاصة بتنظيم العديد من الصناعات حيث أصبح من الصعب علي مراقب الحسابات مواجهة مشاكل المراجعة في الصناعات المختلفة مع تحقيق درجة كافية من فهم نشاط وصناعة العميل (صليب ، ٢٠٠٣ ، ص٣٩١) .

ويعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات أحد الأمور الهامة والأساسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعملية المراجعة ومن ثم أحد المتغيرات المؤثرة في جودة عملية المراجعة ، وهذا ما دفع الباحثين إلي دراسة مدي تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة وذلك من خلال بعض محددات جودة عملية المراجعة وهم : (طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة) .

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال البحثي الرئيسي التالي:

" ما مدي تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة ؟ "

ويمكن الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي من خلال الأسئلة البحثية الفرعية التالية :

- ١- هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباطه بالعميل محل المراجعة ؟
- ٢- هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة ؟

٣/١ هدف البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث ، يمكن للباحثين تحديد الهدف الرئيسي للبحث في :

" دراسة مدي تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة "

ومن أجل تحقيق الهدف البحثي الرئيسي للدراسة لابد من تحقيق الأهداف البحثية الفرعية التالية ، ألا وهي :

- ١- أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباطه بالعمل محل المراجعة .
- ٢- أثر العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة .

٤/١ أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي :

١/٤/١ الأهمية العلمية :

وتتمثل الأهمية العلمية للدراسة في النقاط التالية :

- ١- ضرورة فهم مراقب الحسابات لنشاط العميل بالدرجة التي تمكنه من التخطيط لعمله وأدائه بفعالية وكفاءة ، وهذا ما أكدته معايير المراجعة المصرية والدولية .
- ٢- توضيح الي أي مدي يؤثر تخصص مراقب الحسابات في قطاع معين أو صناعه معينه وإمامه بكافة القضايا ومشاكل وطبيعة هذا القطاع أو الصناعة علي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة .
- ٣- وجود نقص في المكتبة العربية في دراسة موضوع التخصص في نشاط عميل المراجعة ، ومن هنا ويوجد توجه مهني في الخارج والداخل إلي التخصص الدقيق في نشاط عميل المراجعة في محاولة من المهنة لتحسين جودة الأداء المهني ، ففي جمهورية مصر العربية وجد أن التشريعات تطلبت التخصصات عندما فرضت تكوين جداول خاصة لمراقبي الحسابات البنوك وشركات التأمين وصناديق الاستثمار في ظل بيئة الأعمال الحديثة .

٢/٤/١ الأهمية العملية :

وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في النقاط التالية :

- ١- يمثل هذا البحث خطوة في فهم المتغيرات التي تؤثر في جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية وبمكاتب المراجعة على وجه التحديد وذلك بدعم جهود الارتقاء بالمهنة في جمهورية مصر العربية .
- ٢- هناك كثير من العوامل التي تؤثر على تطبيق التخصص القطاعي بمكاتب المراجعة في ظل الظروف الخاصة بالبيئة المهنية، وذلك نتيجة لتنوع الأنشطة.
- ٣- معرفة الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات المتخصص في تحسين مستويات جودة عملية المراجعة .
- ٤- إن إتباع ظاهرة التخصص القطاعي وتطبيقها في مكاتب المراجعة المصرية من شأنها تؤدي لزيادة التزام أعضاء المهنة بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها .

٥/١ فروض البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منها يمكن صياغة الفرض البحثي الرئيسي للدراسة على النحو التالي :

" لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات

وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة "

ويندرج تحت هذا الفرض البحثي الرئيسي الفروض البحثية الفرعية التالية :

الفرض الفرعي الأول :

لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباطه بالعمل محل المراجعة .

الفرض الفرعي الثاني :

لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة

٦/١ منهج البحث :

من أجل تحقيق هدف البحث والإجابة على الأسئلة البحثية الرئيسية والفرعية سوف يتم تحديد التالي :

١/٦/١ نموذج البحث :

يعتمد نموذج البحث على النهجين الاستنباطي والاستقرائي كما يلي :

١- المنهج الاستنباطي Deductive Approach :

يعتمد الباحثين على المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري لأبعاد مشكله البحث وأهدافها ، وصياغة وفروض البحث ، وذلك من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. وكذلك من خلال الاعتماد على المراجع والأبحاث العلمية المنشورة والدوريات العلمية التي تخص موضوع البحث بهدف دراسة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة الارتباط مع العميل وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة.

٢- المنهج الاستقرائي Inductive Approach :

يستخدم الباحثين هذا المنهج في بناء الدراسة الميدانية لأثر دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة المراجعة عن طريق تصميم قائمة الاستقصاء Questionnaire وأسلوب المقابلات الشخصية لأفراد عينة البحث الميداني ثم اختبار فروض البحث والوصول الي نتائج وتوصيات البحث .

٢/٦/١ وسيلة البحث :

يعتمد الباحثين عند إعداد الدراسة الميدانية على تصميم قائمة الاستقصاء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale والتي تم تصميمها لتجميع البيانات اللازمة لعينة البحث والتي تم الاستقصاء عنها وبالإضافة إلى استخدام أسلوب المقابلات الشخصية مع أفراد العينة بهدف توضيح بعض الأسئلة الموجودة بقائمة الاستقصاء، وكذلك المصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء .

٣/٦/١ أداة البحث :

يعتمد الباحثين على استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية والرياضية لاختبار الفروض البحثية فقامت باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Regression واختبار تحليل التباين (ANOVA) ، وذلك بهدف دراسة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة الارتباط مع العميل وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة .

٧/١ حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في النقاط التالية، وتقتصر على ما يلي :

- ١- يقتصر البحث على محددتين من محددات جودة عملية المراجعة الأكثر أهمية في سوق المهنة وهم (طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة) .
- ٢- تم تجميع بيانات الدراسة الميدانية في عام ٢٠١٨ م .

٨/١ مجتمع وعينة البحث :

- لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض البحثية، تم الاعتماد على فئتين هما :
- ١- عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة المصرية الذين يعملون في مكاتب كبيرة الحجم (لها شريك أجنبي) ومكاتب محلية.
 - ٢- عينة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المراجعة وتم اختيارهم نظراً لمعرفتهم المهنية والأكاديمية بعملية المراجعة.

٩/١ خطة البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي :

- ١- الإطار العام للبحث
- ٢- الدراسات المتعلقة بموضوع البحث
- ٣- الإطار النظري للبحث
- ٤- الدراسة الميدانية
- ٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.
- ٦- قائمة مراجع البحث.
- ٧- ملاحق البحث.

٢- الدراسات المتعلقة بموضوع البحث

(أ) استقراء الدراسات السابقة :

١- دراسة (Lim and Tan , 2009) :

بمعنوان : Does Auditor Tenure Improve Audit Quality ? Moderating Effects of Industry Specialization and Dependence

أجريت هذه الدراسة في سوق المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية وتحتوي عينة الدراسة على عدد ١٢٧٨٣ شركة مساهمة في الفترة من (٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٥). فكان المتغير المستقل يتمثل في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، والمتغير التابع يتمثل في جودة عملية المراجعة.

وهدفت هذه الدراسة إلى التحقق من إذا كانت العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وجودة المراجعة بشرط التخصص القطاعي معتمدة على رسوم وأتعاب المراجعة .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- أ- تبين أن الشركات التي تمت مراجعتها من قبل مراقبي الحسابات متخصصين قطاعياً تتميز بجودة مراجعة أعلى نسبياً مع تحيز موسع لمراقبي الحسابات مقابل الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة مراقبي حسابات غير متخصصين .
- ب- أن العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل وجودة المراجعة تتأثر سلبياً بتأثير أتعاب عملية المراجعة .

٢- دراسة (Choi et al , 2010) :

بمعنوان : Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing

أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من (٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٥) لعينة مكونة من جميع الشركات المدرجة في قاعدة تحليل البيانات وتمت مراجعة حساباتها بواسطة عدد ٣٨٧ من مكاتب المراجعة المحلية . والمتغيرات المستقلة تتمثل في جودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة والمتغير التابع يتمثل في حجم مكتب المراجعة . هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين كلا من جودة المراجعة ومستوي أتعاب عملية المراجعة .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- أ- وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة ، فكلما زاد حجم مكتب المراجعة كلما انخفضت الأهمية النسبية لعميل معين علي غيره بالنسبة للمكتب وبالتالي لا يجد مراقب الحسابات نفسه تحت ضغط العميل بإصدار تقرير متحيز .
- ب- تبين أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحصل على أتعاب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، نظراً لما تقدمه الأولي من خدمات ذات مستوي جودة مرتفع، الأمر الذي يجعلها تطالب بمستوي أتعاب يتناسب مع مستوي جودة ما تقدمه

من خدمات لعملائها وهذا ما أطلقت عليه الدراسة اصطلاح علاوة الجودة والذي يعبر عن مقدار الفرق في الأتعاب مقابل المستوي المرتفع من الجودة .
ج- أوضحت الدراسة أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم أكثر عرضة لما يعرفه بالتبعية الاقتصادية والتي يلجأ فيها مراقب الحسابات إلى إصدار تقرير متحيز لصالح عميل ما رغبة منه في الحفاظ عليه خاصة إذا كان يتقاضى منه أتعاب المكتب .

٣- دراسة (Bergen, 2013) :

بعنوان : Auditor Industry Specialization and Audit Quality

أجريت هذه الدراسة في كافة الشركات الأمريكية المدرجة في قاعدة بيانات Composed في الفترة من (٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧) وكانت مفردات العينة ممثلة في عدد ١٦١٣٠ من عدد ٦٣ قطاع من القطاعات المختلفة. ولمتغير المستقل يتمثل في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، والمتغير التابع يتمثل في جودة عملية المراجعة. وهدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الارتباط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- أ- جودة المراجعة تزيد مستواها في العام القادم نظراً لزيادة المعرفة حول عملائها من خلال التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتخلصه من الأخطاء في عملية المراجعة
- ب- لا يوجد تأثير جانبي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي جودة عملية المراجعة وفي العام القادم تكون جودة المراجعة لعملاء شركات المراجعة المتخصصين قطاعياً ليست مختلفة بشكل ملحوظ عن تلك غير المتخصصة
- ج- إن الهيئات الرقابية هي المسؤولة عن الاهتمام بالعملاء وجعل لا يوجد فرق بين عملاء مراقبي الحسابات المتخصصين قطاعياً، وغير المتخصصين.

٤- دراسة (الفيومي ، ٢٠١٣) :

بعنوان : " قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة أداء مراقب الحسابات "

أجريت هذه في جمهورية مصر العربية ويتمثل مجتمع الدراسة في مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة الرقابة المالية، وكانت عينة الدراسة مكونه من عدد ١٢٠ استمارة استقصاء . فكانت المتغيرات المستقلة تتمثل في تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل ، حجم وسمعة مكتب المراجعة ، أتعاب عملية المراجعة، الخبرة المهنية لمراقب الحسابات والمتغير التابع يتمثل في جودة الأداء المهني للمراجعة .

وهدفت هذه الدراسة إلى :

- ١- تحديد التأصيل العلمي لمفهوم جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من خلال دراسة استقرائية تحليلية إنتقادية لتقييم الدراسات العلمية السابقة على المستويين المحلي والدولي .
 - ٢- توضيح الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية الخاصة برقابة جودة عملية المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .
 - ٣- وضع إطار فكري لتحديد أهم المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .
- ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- أ- تؤثر العوامل الآتية (تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل - حجم وسمعة مكتب المراجعة - أتعاب عملية المراجعة - الخبرة المهنية لمراقب الحسابات) تأثيراً إيجابياً على جودة الأداء المهني .
- ب- وجود علاقة إيجابية بين تخصص مراقب الحسابات في نشاط العميل وجودة الأداء المهني .
- ج- وجود علاقة ارتباط بين حجم وسمعة مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني .
- د- وجود علاقة ارتباط بين أتعاب عملية المراجعة وجودة الأداء المهني .
- هـ- إن أكثر خمسة عوامل تحدد حجم مكتب المراجعة من حيث ترتيبها : تبعية مكتب المراجعة لأحدي المكاتب الدولية، ثم وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة، يليه تعدد الشركاء المهنيين بالمكتب، ثم عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة ، زيادة عدد العملاء بالمكتب .

٥- دراسة (Pham and Dao, 2014):

بمعنوان: "Audit tenure, auditor specialization and audit report lag"

أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من (٢٠٠٨ إلى ٢٠١٠) وتم الحصول على بيانات من (Compustat) وكانت حجم العينة عدد ٧٢٩١ شركة مساهمة. فكانت العلاقة الأولى تتمثل في المتغير المستقل وهو طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل والمتغير التابع يتمثل في تأخر تقرير المراجعة، أما العلاقة الثانية تتمثل في المتغير المستقل وهو التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، والمتغير التابع وهو العلاقة بين طول فترة الارتباط بمكتب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة .

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل وتأخر تقرير المراجعة (ARL) وتأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على العلاقة بينهما .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- ١- قد توصل الباحثان إلى أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يضعف العلاقة الإيجابية بين طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل وتأخر تقرير المراجعة .
- ٢- أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يستكمل التأثير السلبي لانخفاض فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل وتأخر تقرير المراجعة .

٦- دراسة (منصور ، ٢٠١٥) :

بمعنوان : " دور التخصص المهني للمراجع في تخفيض عدم تماثل المعلومات "

أجريت هذه الدراسة في الفترة الزمنية من (عام ٢٠٠١ إلى عام ٢٠١٠) ويتكون مجتمع الدراسة من شركات قطاع العقارات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية وتمثل عينة الدراسة من عدد ٢٧ شركة من شركات قطاع العقارات . والمتغير المستقل يتمثل في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ، والمتغير التابع يتمثل في مستوي ظاهرة عدم تماثل المعلومات .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي ودرجة عدم تماثل المعلومات في قطاع محدد من قطاعات بيئة الأعمال المصرية وهو قطاع العقارات .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- أ- وجود اختلاف معنوي في مستوي عدم تماثل المعلومات لشركات عينة الدراسة التي تتم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات متخصص قطاعياً وبين تلك التي تراجع بواسطة مراقب حسابات غير متخصص قطاعياً وفقاً للمقاييس المختلفة لعدم تماثل المعلومات، حيث جاء الاختلاف في صالح الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة مراقبي حسابات متخصصين حيث أظهرت مستوي أقل من عدم تماثل المعلومات

- مما يشير إلى إمكانية إيجاد علاقة مؤثرة لمستوي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على عدم تماثل المعلومات .
- ب- لا يوجد ارتباط معنوي بين مدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وظاهرة عدم تماثل المعلومات وذلك باستخدام مقياس نسبة حصة مراقب الحسابات من عدد الشركات التي يقوم بمراجعتها من قطاع معين إلى جملة عدد شركات القطاع كمحدد لمدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وثلاث مقاييس لعدم تماثل المعلومات وهم (تباين أسعار الأسهم، نسبة سعر السهم لنصيب السهم من الربح ، الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية) .
- ج- وجود اختلاف في مدي واتجاه ومعنوية الارتباط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وعدم تماثل المعلومات بين شركات عينة الدراسة التي تتم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات متخصص قطاعياً ، وبين تلك التي تراجع بواسطة مراقب حسابات غير متخصص قطاعياً والذي جاء في صالح التخصص القطاعي لمراقب الحسابات .

٧- دراسة (Omidfar & Moradi, 2015) :

بعنوان :

" The Effects of Industry Specialization on Auditor`s Opinion in Iran "

أجريت هذه الدراسة في دولة إيران في الفترة من عام (٢٠٠٤ إلى عام ٢٠١٢) للشركات الصناعية المقيدة في بورصة طهران . والمتغير المستقل يتمثل في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ، والمتغير التابع يتمثل في رأي مراقب الحسابات . هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ونوع رأي مراقب الحسابات من خلال استخدام المعلومات المالية المستخرجة من الشركات

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية :

- أ- وجود علاقة إيجابية هامة بين التخصص القطاعي ورأي مراقبي الحسابات المؤهلين .
- ب- إن مكاتب المراجعة المتخصصة تؤدي إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المالية في سوق رأس المال .
- ج- وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة والعائد على الأصول ، وكذلك علاقة إيجابية بين حجم الشركة وأدائها في السنوات السابقة ، ويكون ذلك معتمداً على طبيعة نوع رأي مراقب الحسابات .

٨- دراسة (Gaver and Utke,2017) :

بعنوان " Audit Quality and Specialist Tenure "

أجريت هذه الدراسة في الفترة من عام (٢٠٠٣ إلى عام ٢٠١٥) باستخدام عينة من عملاء مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 . هدفت إلى دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة اعتماداً على مدة التخصص في القطاع .

أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- ١- توصلت الدراسة إلى أن جودة عملية المراجعة التي ينتجها مراقبو الحسابات المتخصصين قطاعياً تكون مستوياتها أعلى من التي ينتجها المراقب غير المتخصص .

٢- مستويات جودة عملية المراجعة المرتفعة التي تنتج عن مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً لا ترجع إلى الاختلافات في خصائص العميل .

٩- دراسة (Karami et al.,2017):

بعنوان : Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences of Iran

أجريت هذه الدراسة في الفترة من عام (٢٠١٠ إلى عام ٢٠١٤) لعينة مكونة من عدد ١٤١ شركة عاملة في عدد ٢٥ قطاع .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل وتأخر تقرير المراجعة .

أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

١- توصلت هذه إلى إن قصر فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل قد يساهم في مزيد من تأخر تقرير المراجعة (ARL.S) .

٢- يتمثل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في أنه أحد العوامل المحددة التي تساهم في ارتفاع مستوي جودة عملية المراجعة، وكلما كان مستوي جوده عملية المراجعة مرتفع كلما كان التأخير أقل في تقرير المراجعة .

١٠- دراسة (Mazza et.al.,2018):

دراسة بعنوان :

Industry Specialization in Italy: Interviews with Big 4 Partners

أجريت هذه الدراسة في إيطاليا في عام ٢٠١٧ لشركاء ثلاث مكاتب من مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 وكانت عدد شركاء المراجعة ٢٠ مكتب .

هدفت هذه الدراسة إلى فهم كيفية تطبيق التخصص القطاعي عندما يطبق التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة في إيطاليا، و معرفة المزيد أيضا حول التخصص القطاعي من خلال مقارنه تطبيق إيطاليا للتخصص القطاعي بالدول الأوروبية الأخرى خلال الفترة الماضية .

من أهم نتائج هذه الدراسة :

١- يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة إلى إغلاق مكاتب المراجعة الصغرى Non Big 4 .

٢- قد يرتفع مستوي تطبيق التخصص القطاعي بمرور الوقت بغض النظر عن خصائص مجتمع كل دولة والبيئة المحيطة بها .

٣- عند تطبيق التخصص القطاعي يعتمد تطبيقه في كل دولة طبقاً للمستوي الجغرافي علي حجم سوق المراجعة ، وإصدارات المنظمات المهنية لتلك الدولة من معايير وإرشادات .

٤- إن تطبيق التخصص القطاعي يحسن من جودة عملية المراجعة .

تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة :

ومن هنا يمكن للباحثين أن يستعرضوا تحليل وعرض وتقييم الدراسات السابقة

علي النحو التالي :

١- تتفق معظم الدراسات السابقة ومن أمثلتها دراسة (Karami et al.,2017) ودراسة (Gaver and Utke,2017) ، دراسة (Bergen, 2013) ، دراسة (الفيومي

، ٢٠١٣) بشأن أهمية الدور الإيجابي الذي يحققه مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً لمكاتب المراجعة حيث يؤدي إلي الارتقاء بمستوي المنافسة بين تلك

- المكاتب، وهذا يؤدي إلي زيادة الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات وكذلك يؤدي إلي زيادة الوقورات الاقتصادية لمكاتب المراجعة .
- ٢- يبرز مجال التخصص القطاعي لمراقب الحسابات الطبيعة الديناميكية للمراجعة وقدرتها علي التطور، بما يواكب المتغيرات الحاصلة في مجالات بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية للوفاء باحتياجات العملاء، بما يمكن من تقديم العديد من المزايا للمراقب والعميل علي حد سواء .
- ٣- إن استخدام التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعتبر ضرورة لكافة مراقبي الحسابات وذلك لاكتساب أعلى الدرجات من المعارف والقدرات والخبرات الخاصة بنشاط المنشآت محل المراجعة، مما يؤدي إلي تأهيل مراقب الحسابات لإصدار تقرير المراجعة الذي يحتوي علي معلومات ذات جودة عالية تساعد مستخدمي المعلومات من استيفاء حاجاتهم من جهة، ومواجهه الدعاوي القضائية ضد فريق وأعضاء عملية المراجعة .
- ٤- ويمثل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات اتجاهاً حديثاً في مهنة المراجعة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص نتيجة لما يوفره التخصص من زيادة في احجام مكاتب المراجعة الذي بدوره توفر مميزات أخرى مثل زيادة الأتعاب وتحسين سمعة المكتب ومراقب الحسابات واستخدام الأساليب الحديثة والمتطورة في المراجعة .
- ٥- هناك بعض الدراسات اتفقت على أن مقياس الحصة السوقية هو أفضل مقياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات كما تناولت دراسة (Lim and Tan, 2009) ، حيث يتم حسابه أما علي أساس قيمة مبيعات العملاء أو الجذر التربيعي لقيمة المبيعات أو أصول العملاء أو علي أساس عدد العملاء، وهناك دراسات أخرى وضحت أن مقياس الحصة السوقية المرجحة أسلوباً مناسباً لقياس التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات .
- ٦- إن طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل لها منافع تعود علي مراقب الحسابات والعميل، حيث يكتسب مراقب الحسابات معلومات خاصة عن العميل، والتي تساعده في أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، ويمكن لمراقبي الحسابات التعرف على مناطق المشاكل وإيجاد الحلول المناسبة بصورة أسرع، ويصبح لدي مراقبي الحسابات ذوي الخبرة قدرة أعلى على اكتشاف وتحديد مشاكل المراجعة. كما أن تكلفة المراجعة تصبح أقل مع طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل .

أوجه الاختلافات بين الدراسة الحالية والدراسات الأخرى من وجهة نظر الباحثين :

- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في النقاط التالية :
- ١- يوجد قصور في توضيح ماهية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبيان أهميته وتوضيح موقف كلا من معايير المراجعة والمنظمات المهنية منه، وأيضاً توضيح أثره الإيجابي والسلبي عند التطبيق في بيئة الأعمال المصرية .
- ٢- تسعى هذه الدراسة إلي بيان أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي مستويات جودة عملية المراجعة، وكيفية الوصول إلي أعلى مستوي من مستويات الجودة في ظل بيئة ديناميكية الحركة .
- ٣- اقتصرت الدراسة علي محددتين من محددات جودة عملية المراجعة نظراً لأهميتهم في الواقع العملي وهم (طول فترة الارتباط بمراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة - حجم مكتب المراجعة) وهي بمثابة عوامل مؤثرة وخاصة في البيئة المصرية .

- ٤- لم تتعرض الدراسات السابقة إلي تناول أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي كلا من مقاييس الجودة الآتية : (حجم مكتب المراجعة وطول فترة الارتباط بمراقب الحسابات) باعتبارها من ضمن مقاييس الجودة المؤثرة في البيئة المصرية
- ٥- الدراسات السابقة تم إجراءها في عدد من الدول العربية والأجنبية، ولا شك أن بيئة الأعمال المصرية تختلف عن غيرها من الدول العربية والأجنبية .
- ٦- تمت هذه الدراسة الميدانية في البيئة المصرية لعينه من مكاتب المراجعة الكبرى التي لها شريك أجنبي ومكاتب المراجعة محلية ، وعينة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المراجعة والهيئة المعاونة لهم في كليات التجارة بالجامعات المصرية بهدف الوصول إلي أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة .

٣- الإطار النظري للبحث :

١/٣ مفهوم التخصص القطاعي :

قامت العديد من الدراسات بتعريف مفهوم التخصص القطاعي على محورين رئيسيين هما :

١/١/٣ من وجهة نظر مكتب المراجعة :

تناولت العديد من الدراسات طبيعة مكاتب المراجعة المتخصصة حيث عرفت دراسة (O'Relly &Reisch,2002,p.6) تعريف مكاتب المراجعة المتخصصة بأنها تلك المكاتب التي تقوم باستثمار مواردها في تطوير معرفتها وخبرتها في القطاع محل التخصص بحيث يكون لها حصة جوهرية في سوق هذا القطاع، وعرفت دراسة (Kend , p.5 , 2003) ، مكاتب المراجعة المتخصصة على أنها تلك المكاتب التي تمتلك معرفة متعمقة عن البيئة الخاصة بنشاط العميل، والتي تساعد مكتب المراجعة في فهم أفضل لمخاطر العميل، وتقديم إرشادات وحلول للقضايا التي تواجه عملاء مكاتب المراجعة.

وقد أوضحت دراسة كلا من (بادي ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٣) و (عويس ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٤) أن مكتب المراجعة المتخصص هو ذلك المكتب الذي يستحوذ علي نصيب كبير من سوق خدمات المراجعة تتعدى ٢٠% من هذا السوق وتزداد الحصة السوقية مع مرور الوقت ، أما (Rusiz - Barbadilla et.al ,2011,p.116) ، فوضحها على أنها مكاتب المراجعة التي لديها القدرة على إشباع احتياجات قطاع سوقي محدد من خلال تكريس الجهود والخبرات المتخصصة والموارد الإستراتيجية لإرضاء عملائها بكفاءة .

وبناء على ما سبق يمكن توضيح مفهوم التخصص القطاعي من خلال وجهة نظر مكاتب المراجعة على أنها تلك المكاتب التي تقوم باستثمار طاقتها في تطوير الخبرة والمعرفة المتخصصة بقطاع أو نشاط معين للعمل علي كسب ثقة العملاء ، ذلك سوف يعطيه إمكانية أو فرصة للاستحواذ علي حصة سوقية كبيرة من سوق خدمات المراجعة .

٢/١/٣ من وجهة نظر مراقب الحسابات نفسه :

تعددت المفاهيم المحددة لطبيعة ومضمون التخصص القطاعي لمراقب الحسابات حيث عرفه (منصور ، ٢٠١٥ ، ص ٥٣) أن مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً هو المراقب الذي يقوم باستثمارات تهدف إلى تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بقطاع معين للحصول على معرفة متعمقة بخصائص وطبيعة العمليات التجارية والصناعية في هذا القطاع يصعب على غير المتخصصين امتلاكها ، وعرف (خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٣٠٨) مراقب الحسابات المتخصص على أنه يعتبر عملية تدريبية وممارسة للخبرات تقتصر على صناعة محدد ويعتبر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات أحد المتغيرات الهامة لاستمرار مراقبي الحسابات في سوق المراجعة .

وقد اتفقت كلا من دراسة (Phaiboon & Krittaya, 2011, p.4) ودراسة (Chananda & Phaprueke, 2010, p.3)، بأن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو القدرة العالية لمراقب الحسابات لأداء مهمة منتظمة ومتنوعة بطريقة متميزة وهو من أهم العوامل المؤثرة علي جودة عملية المراجعة .

ويتضح أن مفهوم التخصص القطاعي هو مفهوم مركب ومتعدد الأبعاد ويستنتج (على وعيد الرحمن ، ٢٠١٣، ص ١٧٦) أن مراقب الحسابات المتخصص :

- ١ . يركز نشاطه المهني في نشاط قطاعي اقتصادي معين .
- ٢ . يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال نشاط قطاع معين .
- ٣ . يزداد مستوي جودة الأداء المهني في مجال النشاط محل التخصص .

ومن خلال ما سبق نستطيع تحديد مفهوم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في أنه مراقب الحسابات الذي يمتلك قدر كبير من المعرفة المتميزة والخبرة المرتبطة بنشاط أو قطاع معين نتيجة للتدريب المركز والممارسة الواسعة في ذلك النشاط بما يؤهله إلى إصدار تقارير مراجعة لهذا القطاع ذات جودة عالية .

٢/٣ أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات :

أصبح التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من الأمور الضرورية والهامة والمطلوبة في مهنة المراجعة ويمكننا توضيح أهمية مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً وتركيز جهوده في قطاع محدد بالآتي :

- ١- تدعيم درجة استقلالية مراقب الحسابات وقدرته المهنية على اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي :

يتعرض استقلال مراقب الحسابات للتهديد من خلال تخصص المراقب في صناعة معينة ، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس هؤلاء العملاء. إلا أن هذا التهديد يمكن معرفته والتغلب عليه ، إذا ما تم التحقق من جدوي التخصص القطاعي في الواقع المهني ، من خلال تطوير المحاور المهنية التنظيمية الملائمة ، لترجمة ذلك التخصص في الواقع العملي ، ومن ذلك تطوير كلاً من: (معيار الاستقلال ذاته - ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة - وكذلك فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية - ومحاور الممارسة المهنية - فضلاً عن إطار عمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة - وبرامج التعليم المحاسبي الجامعي - وبرامج التعليم المهني المستمر) (لبيب ، ٢٠٠٥، ص ٩٥) ، وبذلك يمكننا القول أن إستراتيجية التخصص القطاعي تمثل دعماً للموقف التفاوضي لمراقب الحسابات المتخصص وداعماً لاستقلاله وليس العكس، وذلك في مواجهة محاولات بعض العملاء للمساومة علي استقلاله (المقطري ، ٢٠١١، ص ٤١٦) .

- ٢- الحد من الممارسات التي تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح المحاسبية وزيادة جودة الأرباح :

يحد تخصص مراقب الحسابات إلي حد كبير من الفرص المتاحة أمام الإدارة للتلاعب في الأرباح ، وإذ يعد التخصص القطاعي في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة ومتضمنة احتيالا مالياً والتي تقلل من جودة الأرباح (Carcello & Nagy, 2004, P.670)، وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح ، إلي اختيار مراقبي حسابات غير متخصصين في نفس مجال نشاطها ، اعتقاداً منها أنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراقبين (Payne, 2008, P.110) .

٣- توفير درجة مناسبة من جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية :

إن اختيار منشآت الأعمال لمراقبي حسابات خارجين، يعد أحد المحاور الهامة التي تركز عليها إستراتيجية الإفصاح المحاسبي لمثل تلك المنشآت ، حيث يدل اختيار منشأة الأعمال لمراقب حسابات خارجي متخصص في نفس نشاطها ، يعد اتجاه لتحسين مستوى إفصاحها المحاسبي، وإستراتيجية التخصص القطاعي تقوم بمساعدة منشآت الأعمال بالالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب ما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية (لبيب ، ٢٠٠٥، ص. ١٠٢) .

٤- زيادة قدرة مكاتب المراجعة على التفاوض حول مستويات الأتعاب :

هناك جدلاً كبيراً من الناحية النظرية والتطبيقية حول العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأتعاب عملية المراجعة وقد نتج عن ذلك اتجاهين:

الاتجاه الأول : زيادة أتعاب عملية المراجعة :

حيث يقوم مراقبي الحسابات المتخصصين بالمطالبة بزيادة أتعاب عملية المراجعة، نظراً لتحملهم استثمارات إضافية لتطوير وتنمية خبرتهم الخاصة بالصناعة المعينة ، ومن المنطقي أن يطالبوا ويحصلوا علي عائد هذا الاستثمار ومع بقاء العناصر الأخرى ثابتة كما هي (مثل حصة منشأة المراجعة في سوق المراجعة ، عدد منشآت المراجعة ، عدد عملاء المراجعة) فمن المتوقع أن يطالب مراقب الحسابات المتخصص أتعاباً أعلى (منصور، ٢٠٠٧، ص. ٢٥٦)

الاتجاه الثاني : انخفاض أتعاب عملية المراجعة :

إن تخصص منشأة المراجعة يؤدي إلي زيادة الحصة السوقية لها في الصناعة أو القطاع التي تخصصت في مراجعتها مقارنة بالمنافسين، مما يُمكنها من تحقيق اقتصاديات الحجم وانخفاض التكاليف الحدية التي يتم تحملها ، وذلك يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية المراجعة، ومن ناحية أخرى، فإن زيادة عدد منشآت المراجعة المتخصصة يؤدي إلي زيادة مستوى المنافسة بينها، الأمر الذي يقلل من القوة التفاوضية لها عند تحديد أتعاب عملية المراجعة (Mayhew & Wilkins, 2003, P.39)

ويتفق الباحثون مع الاتجاه الأول حيث أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعمل على الارتقاء بمعدلات أتعاب مكاتب المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً تمتلك قوة تفاوضية كبيرة مع العملاء حول أتعاب عملية المراجعة أكثر من مكاتب المراجعة الغير متخصصة قطاعياً.

٥- تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل مراقبي الحسابات المتخصصين :

قد يلجأ مراقبي الحسابات في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة مراقبي الحسابات في بيانات الإدارة حول رقم ما إلي جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة ، ويجب علي مراقب الحسابات في هذه الحالة أن يكون مُلمّاً إماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدي ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يوضح تقييم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير ،فضلاً عن الأخذ في الحسبان علاقة الخبير بالعميل لتوضح الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير ، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلي درجة كبيرة في حالات كثيرة (المقطري ، ٢٠١١ ، ص. ٤١٦) .

٦- التخصص القطاعي يعزز من سمعة مراقب الحسابات :

إن تخصص مراقب الحسابات يزيد من سمعة المراقب وبالتالي يعزز من سمعة مكاتب ومؤسسات المراجعة نتيجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية وتوسيع نطاق الخدمات

التي تقدمها المهنة حيث ينتج عن ذلك تقديم مراقب الحسابات المتخصص لمستوي عالي من خدمات المراجعة السليمة، مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من مكاتب المراجعة الغير متخصصة (موسى وفتوحه ، ٢٠١٦، ص. ١١٢) .

٧- الحد من الدعاوي القضائية التي قد ترفع ضد مراقبي الحسابات الخارجيين :

الدعاوي القضائية المحتمل رفعها علي مراقبي الحسابات والآثار السلبية التي قد يتعرضون لها نتيجة عدم قدرتهم علي اكتشاف والتقارير عن ما قد يوجد أخطاء أو تعمدهم ذلك يمكن تجنبها أو التقليل منها من خلال تخصصهم في مراجعة نشاط قطاعي معين، فالتخصص يزيد من فهم مراقب الحسابات لطبيعة نشاط العميل ويزيد من قدرته علي اكتشاف معظم الأخطاء وتلاعبات الإدارة ، الأمر الذي يزيد من جودة المراجعة ويخفض مخاطرها وبالتالي يقلل احتمالات تعرض مراقب الحسابات لدعاوي قضائية (منصور ، ٢٠٠٧، ص. ٢٥٢) .

٣/٣ الدوافع وراء ظهور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحاجة إلى تطويره :

أصبح التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ذات ضرورة ملحة وذو أهمية عالية لممارسة مهنة المراجعة في الوقت الحالي وذلك لعديد من الأسباب تتلخص في :
(ليبب ، ٢٠٠٥، ص ٨٥ و ٩٨) و(متولي ، ٢٠٠٦، ص ١٦٥) و (Mayhew & Wilkins , 2003,P.39:40 ، و (Wan & Sewon ,2011,P. 107).

١- التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال التي يتسم به الاقتصاد العالمي مثل التكتلات الاقتصادية وافتتاح الأسواق في ظل العولمة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير عملية مراجعة الحسابات بما يتسق مع هذه التغيرات، بحيث يصبح مراقب الحسابات أكثر خبرة وإماماً ومعرفة بطبيعة عمل نشاط عملاء المراجعة .

٢- الزيادة في حجم القواعد والمعايير المحاسبية الخاصة بكل نشاط قطاعي على حده ، الأمر الذي أدى إلى ضرورة فهم مراقب الحسابات المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة .

٣- وجود العديد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة المراجعة على كل من المستويين العالمي والمحلي مما يؤثر على رضا المستفيدين من خدمات المهنة .

٤- إستراتيجية التخصص القطاعي تمكن مكاتب المراجعة من استخدامها كإستراتيجية للتميز عن منافسيها لخدمة مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء التي تتصف بنفس الخصائص وبالتالي الحصول على معدلات أعلى من الحصص السوقية لتحقيق خبرة فوق المعتاد لجذب العملاء .

٥- نتيجة اندماج بعض شركات المراجعة المهنية الكبرى كان التخصص القطاعي الدافع الرئيسي ورائها وتغير درجة التركيز بسوق خدمات المراجعة الخارجية على المستوي المحلي والدولي وذلك لتحقيق مركز متقدم في مسار المنافسة المهنية والتأثير على متغيرات تحديد أتعاب عمليات المراجعة الخارجية .

٦- قيام مكاتب المراجعة وبشكل متزايد بهيكلية (إعادة هندسة) أقسام المراجعة لديها اتساقاً مع الخطوط الصناعية مع تخصص أغلبية فريق المراجعة ليكونا متخصصين في قطاع معين، وذلك بهدف تحسين كفاءة وجودة المراجعة .

٧- قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (American Institute Certified Public Accountants AICPA) 1998 ، باعتبار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يمثل أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين وقضية هامه وحاسمة لاستمرارية مكاتب المراجعة في

الوجود مستقبلاً، بل قيام المكتب العام للمحاسبة بالولايات المتحدة باعتبار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات عامل حيوي وهاماً لاختيار منشآت الأعمال لمراقب الحسابات .

٤/٣ مداخل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات :

وبالرغم من اتفاق الدراسات البحثية السابقة حول أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، إلا أنها لم تقدم نتائج متجانسة نتيجة لعدة أسباب أهمها اختلاف المقاييس المستخدمة في قياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وقد تختلف النتائج بناءً على اختلاف كيفية قياس التخصص. وتوصلت دراسة (الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٤) إلى أنه عندما يتبنى مكتب المراجعة إستراتيجية التخصص فإن كلاً من مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الطويلة وكذلك الأقل خبرة يوحدا جهودهم ويتكاملان بما يؤدي إلى ارتفاع درجة جودة عملية المراجعة. ومن هنا يمكن اعتبار المقاييس المختلفة لقياس التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة مقياساً للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات.

ويمكننا تحديد ما إذا كانت مكاتب المراجعة تُعد متخصصة أم لا ويتم ذلك من خلال تحديد المداخل الرئيسية التالية ألا وهي :

١/٤/٣ مدخل الحصة السوقية Market Share Approach :

إن هذا المدخل يقوم على أساس تميز مراقبي الحسابات في نشاط أو قطاع محدد بين منافسيه. وبالتالي فإن مراقب الحسابات يستطيع أن يميز نفسه من خلال تحقيق حصة سوقية مناسبة خاصة به في سوق هذا النشاط أو القطاع محل المراجعة. فمراقبي الحسابات الذين يمتلكون حصة سوقية أكبر في نشاطاً ما يعتبرون الأكثر امتلاكاً للمعرفة والخبرة في ذلك النشاط من خلال المعرفة الجيدة بهذا السوق، وسوف تقوم شركات المراجعة بتطوير معرفتها في نشاط معين من خلال تكرار أداء عملية المراجعة في هذا المجال وتزايد شركات المراجعة التي يقوم مكتب المراجعة بمراجعتها، ومن هنا يمكننا القول إن حجر الزاوية في هذا المدخل لتحديد هل يوجد تخصص أم لا، هو السيطرة والتركيز في نوع محدد من الأنشطة والقطاعات دون غيره .

يفترض هذا المدخل أن درجة التخصص القطاعي لمؤسسات المراجعة يمكن أن تكتشف من خلال مراقبة الحصة النسبية لسوق مؤسسات المراجعة التي تمتد وتزود التخصص القطاعي بالخدمات، حيث أن مؤسسات المراجعة التي لديها حصة أكبر من السوق لديها معرفة متخصصة أعلى بشأن هذا القطاع أيضاً (Omidfar & Moradi ,2015,P.401).

وطبقاً لهذا المدخل فإن هناك عدة مقاييس مستخدمة لقياس مدى التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومن هذه المقاييس :

أولاً : الحصة السوقية علي أساس الأتعاب :

يتمثل هذا المقياس في نسبة أتعاب المراجعة التي تحصل عليها مؤسسة المراجعة من قطاع أو نشاط معين إلي إجمالي أتعاب المراجعة المدفوعة من قبل جميع المنشآت العاملة بهذا النشاط (Krishnan ,2003,p.7) ، ونظراً لعدم توافر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأتعاب عملية المراجعة في معظم الأحيان نجد أن معظم الدراسات التي تمت في هذا الشأن قامت باستخدام مؤشرات أخرى تحاول أن تعكس الأتعاب وهذه المؤشرات تتمثل في حجم المبيعات أو حجم أصولهم أو الجذر التريبيعي لتلك الأصول (الخشن، ٢٠١٠، ص ٢٦) .

١- مقياس الحصة السوقية علي أساس قيمة مبيعات العملاء :

يتحقق التخصص في هذا المقياس عندما يوجد اختلاف ملحوظ في الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة داخل نفس القطاع ويتم تحديد الحصة السوقية كالتالي : (Krishnan , 2003,p.8)

$$\text{الحصة السوقية} = \text{إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين} / \text{إجمالي قيمة مبيعات العملاء داخل نفس القطاع}$$

ولكي تكون مؤسسة المراجعة متخصصة قطاعياً لا بد أن يكون الفرق بينها وبين المؤسسة التي تليها في الترتيب ١٠% على الأقل (Balsam et.al,2003,p.80)، حددها (Krishnan ,2003,p.8) بأنها يجب أن تزيد عن ١٥%، كما حددها أيضاً (Dunn & Mayhew ,2004,p.41) ، بنسبة ٢٠% من إجمالي قيمة مبيعات العملاء في هذا القطاع .

٢- مقياس الحصة السوقية علي أساس الجذر التربيعي لقيمة مبيعات أو أصول العملاء

:

ويختلف هذا المقياس عن سابقه في أنه يحاول تخفيض درجة التباين في احتساب الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة عملاء ذوي قيمة مبيعات أو أصول مختلفة . وقد استخدمت بعض الدراسات مثل (Chen et al ,2005 ,p.94) مقياس الجذر التربيعي لقيمة المبيعات لاحتساب الحصة السوقية لمكاتب المراجعة، وقد أوضحت تلك الدراسة أن مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً هي تلك التي تحصل علي حصة تزيد عن ١٥% من سوق خدمات المراجعة في القطاع. واستخدمت دراسات أخرى مقياس الجذر التربيعي للأصول لاحتساب الحصة السوقية وتحديد مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً مثل دراسة (Jiang et al., 2013 , p.24) ويرى (Mayhew & Wilkins ,2003) (p.41) أن مكتب المراجعة المتخصصة قطاعياً هو ذلك المكتب الذي يحصل علي حصة سوقية تزيد عن ٢٠% من إجمالي الجذر التربيعي لأصول عملاء القطاع .

ثانياً: الحصة السوقية علي أساس عدد العملاء:

وفقاً لهذا المقياس تتحدد الحصة السوقية كالآتي: (هلال، ٢٠٠٨، ص ١٠٦)

$$\text{الحصة السوقية} = \text{عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين} / \text{عدد العملاء في السوق (داخل نفس القطاع)}$$

وهناك اختلاف حول النسبة التي عندها يتم اعتبار مكتب المراجعة متخصص قطاعياً ، فدراسة (Craswell et al ,1995 ,p.302) حددها بـ ١٠% ، ودراسة (Schauer, 2002) حددها بـ ٢٥% من العملاء داخل نفس القطاع . ويعتبر مقياس الحصة السوقية الأكثر ملائمة وموضوعية لمقياس التخصص القطاعي لأنه يتطابق مع متطلبات ومعتقدات العملاء، حيث أن عملاء المراجعة عادة ما ينظرون إلى مراقب الحسابات الذي يراجع أكبر عدد من الشركات في هذا القطاع الذين ينتمون إليه بأنها مراقب حسابات متخصص ويريدوا أن يتعاملوا معه لما له من سمعة ومصداقية كبيرة في هذا القطاع ، وأيضاً بغرض الاستفادة من معرفته بأفضل أنواع الاستراتيجيات والتكنولوجيا التي يمكن استخدامها في هذا القطاع . وبالرغم من أن مدخل الحصة السوقية هو المدخل المسيطر على الدراسات البحثية في هذا المجال إلا أنه يأخذ عليه ما يلي : (Neal & Riely,2004,p.171)

أ- هناك احتمال أن تنخفض عائدات مكتب المراجعة نتيجة التخصص في نشاط معين دون غيره .

ب- في القطاعات التي تتميز بمنافسة قوية ، حيث يمكن لمكاتب المراجعة أن تحقق عائدات مهمة ، ويتطلب التخصص من مراقب الحسابات تكريس موارد كبيرة جداً لتطوير خبرات وتقنيات عملية المراجعة المتعلقة بذلك القطاع .

ويمكن الرد على هذه الانتقادات كما يلي : (خطاب، ٢٠١٣، ص ٣١١)

١- **الانتقاد الأول** : ضرورة إعادة هندسة أقسام المراجعة بالمكتب المتخصص في قطاع أو نشاط محدد وذلك بهدف تحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة .

٢- **الانتقاد الثاني** : تكوين الكيانات الكبيرة من مؤسسات المراجعة التي يكون لديها الإمكانيات المطلوبة .

وبناء على ما سبق يمكننا القول بأنه رغم تعدد وتنوع واختلاف أسس قياس الحصة السوقية ، إلا أن هذه الأسس تتفق على أن مكتب المراجعة يصنف بأنه متخصص قطاعياً عندما يحصل على حصة سوقية كبيرة داخل سوق القطاع الذي يتخصص به. واختيار أفضل مقياس من بين هذه المقاييس بناء على حكم تقديري للشخص القائم بالدراسة

٢/٤/٣ مدخل حصة المحفظة (نسبة الاستثمارات في القطاع) :

Portfolio Share Approach

يقوم هذا المدخل على أساس التمييز بين مكاتب المراجعة بين قطاعات صناعية مختلفة ، فيأخذ في الاعتبار التوزيع النسبي لخدمات المراجعة والأتعاب المرتبطة التي يتقاضها مكتب المراجعة بين العديد من القطاعات، بحيث يؤخذ كل مكتب بشكل مفرد . ويرى (Neal & Riley, 2004, p.171) ، أنه وفقاً لهذا المدخل يتم قياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على أساس تشكيلة العملاء لدي مكتب المراجعة، وبذلك يتعامل هذا المدخل مع المكتب على حده وبعيداً عن باقي مكاتب المراجعة الأخرى. ووفقاً لهذا المدخل فإن قيام مكتب المراجعة باستثمارات جوهرية وتكريس معظم موارده في هذه الصناعة يعتبر مصدر الدخل الرئيسي للمكتب .

ويمكن أن يقاس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وفقاً لهذا المدخل من خلال المقاييس التالية :

أولاً : حصة المحفظة على أساس الأتعاب :

يتمثل هذا المقياس في نسبة الأتعاب المحصلة بواسطة مؤسسة المراجعة من عملاء قطاع معين إلي إجمالي الأتعاب التي تحصلها مؤسسات المراجعة من جميع عملاء القطاعات المختلفة (الخشن، ٢٠١٠، ص ٢٧)، ونظراً لعدم توافر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأتعاب فإن معظم الدراسات استخدمت مبيعات العملاء أو حجم أصولهم أو الجذر التربيعي لتلك الأصول كأساس لتقدير الأتعاب (Krishnan, 2003, p.9) ويتم تقدير حصة المحفظة كالتالي : (Neal & Riley, 2004, p.171)

حصة المحفظة = إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في القطاع / إجمالي مبيعات عملاء المكتب في جميع القطاعات

ثانياً : حصة المحفظة على أساس عدد العملاء :

يتمثل هذا المقياس في نسبة عدد عملاء مؤسسة المراجعة في قطاع معين مقارنة بإجمالي عدد عملاء المؤسسة في قطاعات مختلفة ومن أمثلة الدراسات التي استخدمت هذا المقياس دراسة (Balsam et al., 2003, p.80) .

ويؤخذ على هذا المدخل ما يلي : (Neal &Riley ,2004,p.172)
 أ- أنه لا يعكس الجهد المبذول من جانب مراقب الحسابات في سبيل تنمية مهارات وتقنيات وخبرات مراجعة نشاط بعينة، بالإضافة إلى أن المكاتب الكبرى والتي تقوم بمراجعة عدة أنشطة مختلفة لا تستطيع تحديد تخصصها.
 ب- حالة خروج مراقبي الحسابات عن الموضوعات الأكثر تخصصاً إلى مجال خدمات أخرى غير متخصصين فيها، فكلما من مراقبي الحسابات ذوي الخبرات العالية والأقل خبرة تنخفض قدرتهم وفاعليتهم المهنية على اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية.

وتري دراسة كلا من (Neal &Riley ,2004,p.173) أن اختيار أي من المدخلين الذي يجب إتباعه لقياس تخصص المراقب هو موضع اهتمام العديد من الباحثين، فهناك بعض المواقف التي تتطلب استخدام مدخل الحصة السوقية ، عندما يكون التركيز في البحث على تصرفات العميل مثل قرار العميل بالاستغناء عن مراقب الحسابات والاستعانة بمراقب متخصص ، وذلك لأن تركيز العميل يكون بصفة أساسية على النشاط أو القطاع ككل فمثلاً عندما يريد أحد البنوك أن يستخدم مراقب الحسابات متخصص فإنه من غير المعقول أن يأخذ في حسابه عند اتخاذ هذا القرار محفظة مكاتب المراجعة الخاصة ومدى اشتغالها على عملاء كبيرة في نفس المجال ، وهذا يعني أنه في الظروف أو الأوضاع الخاصة بقرارات العميل يكون مقياس الحصة السوقية أكثر ملائمة عندما يكون التركيز على متخذ القرار . وهناك مواقف أخرى تتطلب استخدام مدخل محفظة مراقب الحسابات، مثلاً عندما يكون تركيز البحث على قرار مراقب الحسابات الخاص بالاستثمار في التخصص في نشاط معين. وفي معظم المواقف يكون من المناسب، بل ومن الضروري ، أن يتم استخدام كلا من المقياسين معاً (الحصة السوقية وحصة المحفظة) .

وتوصلت دراسة (Jeny &Jiany ,2016,p.158) إلى أن اختيار أحد المقياسين سواء مدخل الحصة السوقية أو مدخل حصة المحفظة له تداعيات هامة حيث أن مدخل الحصة السوقية ترتبط إيجابياً مع أتعاب عملية المراجعة لأنها تزيد من قدرة مراقبي الحسابات على التفاوض والمساومة في حالة استحوادها على حصة سوقية كبيرة وتزيد من جودة وسمعة مكتب المراجعة ، وبينما مدخل حصة المحفظة يؤدي إلى تخفيض رسوم أتعاب عملية المراجعة ويمكن ذلك من خلال تحقيق وفورات واقتصاديات الحجم وبناء على ذلك إن اختيار مقياس واحد للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات يكون غير محايد حيث أن مفهوم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات متعدد الأبعاد وبالتالي استخدم مقياس واحداً يؤدي إلى التحيز في اتجاه معين .

٣/٤/٣ مدخل الحصة السوقية المرجحة :

Weighted Market Share approach

يقوم هذا المدخل في قياس التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة على الجمع بين المدخلين السابقين في نموذج واحد واشتقاق مقياس جديد يسمى الحصة السوقية المرجحة ، ووفقاً لهذا النموذج يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة ، ويتم مقارنة هذه الحصة السوقية المرجحة بمقياس آخر هو الحد الأدنى الذي ينبغي أن يحصل عليه مكاتب المراجعة حتى يتم تصنيفه كمكتب مرجحة متخصص قطاعياً (Neal &Riley ,2004,p.171) ، ووفقاً لهذا النموذج يتم قياس الحصة السوقية المرجحة والحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة كالتالي : (هلال ، ٢٠٠٨ ، ص١٠٨).

$$\text{الحصة السوقية المرجحة} = \text{الحصة السوقية} \times \text{حصة المحفظة}$$

تقارن بـ

$$\text{حد الأدنى للحصة السوقية المرجحة} = \left(\frac{1}{\text{عدد مكاتب}} \right) \times 1.2 \times \left(\frac{1}{\text{عدد الصناعات}} \right)$$

وحيث أن ١.٢ هي عبارة عن معامل يتم استخدامه حتى يكون الحد الأدنى لمكتب المراجعة يعادل ٢٠% وحتى يتم اعتبار مكتب المراجعة متخصص قطاعياً وفقاً لمقياس حصة السوق يجب أن يحصل علي حصة تساوي ٢٠% مع ملاحظة أن هذا المعامل يتغير وفقاً لعدد مكاتب المراجعة في الدراسة .

وبناءً علي ما سبق يتضح أن هذا المدخل قد يتغلب علي عيوب المدخلين السابقين حيث أنه في حالة وجود صناعات كبيرة الحجم ، حيث تكون المنافسة شديدة بين مكاتب المراجعة ، فإنه يمكن تصنيف مكتب المراجعة علي أنه متخصص قطاعياً إذا استطاع الحصول علي حصة سوقية مرتفعة بقدر كاف يمكن تعويضها من خلال حصة المحفظة لمكتب المراجعة في الصناعة حتي لو كانت الحصة السوقية أقل من الحد الأدنى المحسوب ٢٠% وبالمثل في الصناعات صغيرة الحجم فإن مكتب المراجعة يمكن أن يصنف كمكتب متخصص قطاعياً إذا استطاع أن يقوم بتطوير خبرة متخصصة في هذا القطاع واتباع إستراتيجية تسويقية تؤدي إلي جعل الحصة السوقية أكبر من نسبتها الطبيعية (Neal & Riley, 2004, p.171) .

ويتضح لدي الباحثين أن أفضل مقياس للتخصص القطاعي هو مقياس الحصة السوقية المرجحة لأنه مقياس يقوم علي الجمع بين مقياس الحصة السوقية وحصة المحفظة حيث تم إثبات أن مقياس الحصة السوقية لا يعبر عن التخصص القطاعي ومقياس حصة المحفظة وحدة لا يعبر عن التخصص القطاعي ، ويمكن التعبير عن الحصة السوقية المرجحة بأنها مقياس الحصة السوقية التقليدي مرجحاً بحصة المحفظة حيث يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة ويتم مقارنة الحصة السوقية المرجحة بحصة المحفظة وهي الحد الأدنى الذي يجب أن تحصل عليه شركة المراجعة حتي يتم تصنيفها كشركة مراجعة متخصصة .

مفهوم جودة عملية المراجعة :

يعتبر مفهوم جودة عملية المراجعة من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي ، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب من أهمها نسبية الجودة وإن تحديد جودة الخدمات بشكل عام أصعب منه في حالة المنتجات الملموسة ، كما أن خدمة المراجعة ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها طرف واحد معين بل هي خدمة تعتمد عليها أطراف متعددة غير محددة وغير معروفة لدي مراقبي الحسابات أنفسهم ، الأمر الذي يخلق مجالاً لتعارض مصالح هذه الأطراف وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضياً لطرف أو أكثر من هذه الأطراف قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لطرف آخر أو أطراف أخرى، وبذلك تتعدد المشكلة الخاصة بتحديد مستوي جودة خدمة المراجعة (حسين ، ٢٠١٤ ، ص ٥٠) .

وفيما يلي بعض التعريفات التي وردت بخصوص جودة المراجعة :

أولاً : مفهوم جودة عملية المراجعة من منظور مدي الالتزام بالمعايير المهنية :

إن مفهوم الجودة القائم على مدي الالتزام بالمعايير المهنية يعد من أهم وأقوي خطوات تحقيق جودة المراجعة إلا أنه قد لا يكفي بذاته للتعبير عن جودة المراجعة بمفهومها الشامل، حيث يقتصر على منظور المنظمات المهنية فقط، وينبغي أن تأخذ في الاعتبار وجهات نظر الأطراف الأخرى ذات الصلة . (الحفناوي ، ٢٠١٤، ص ١٨)

وجاءت دراسة (عبدالرحيم ، ٢٠١٣، ص ١٧) بتعريف جودة المراجعة في ظل هذا المنظور بمدي الالتزام بمعايير المراجعة وإرشاداتها *Auditing Standards and Guidelines* فاللتزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية الخاصة به وبقواعد وآداب سلوك المهنة يجعله يحقق مستوي جيد من جودة الأداء المهني لعملية المراجعة .

وتتفق معها دراسة (إبراهيم ، ٢٠٠٨، ص ١٥٦) على أنه يوجد علاقة وثيقة بين المعايير الدولية والمهنية وجودة عملية المراجعة من حيث أنها تعتبر مقياس للحكم علي جودة عملية المراجعة ، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة ، وتعبير عن مراقب الحسابات العادي الذي يبذل العناية الواجبة .

ومن خلال ما سبق يتضح أن ربط مفهوم جودة عملية المراجعة بدرجة الالتزام بالمعايير المهنية والذي يطلق عليها المفهوم المهني للمراجعة ما هو إلا ضمان للحد الأدنى لجودة الأداء التي تتم من خلال التزام مراقب الحسابات عند قيامه بأداء عملية المراجعة بقواعد وسلوك المهنة الصادرة عن المنظمات المهنية .

ثانياً : مفهوم جودة عملية المراجعة من منظور علاقتها بمخاطر المراجعة

تؤكد دراسة (عوض ، ٢٠٠٨، ص ٤١) ودراسة (Willingham & Jakobson, 1985, P.2) أن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هو ربطها بمخاطر الممارسات المهنية كما ورد بالبيان رقم ٤٧ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1983, SAS NO.47) ومن هذا المنطلق يتضح أن الجودة تتواجد عندما تقل الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوي مخاطر الممارسات المهنية مقبولة *Acceptable Audit Risk* ومنخفضة إلى أقصى درجة ممكنة.

وقد اعترضت دراسة (De Angelo, 1981, p.186) على هذا التعريف حيث وضحت أن تعريف جودة المراجعة الذي يركز بالتحديد على الاحتمال بأن الأخطاء الجوهرية سيتم اكتشافها والتقرير عنها يمثل تعريف غير كامل علي أساس أنه من الممكن أن يختار مراقب الحسابات التجاهل أو عدم التقرير عن الأخطاء التي يكتشفها، وقام بتعريف جودة المراجعة على أنها قيام مراقب الحسابات بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدني درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها .

في حين يتفق الباحثين مع انتقاد دراسة (الفيومي ، ٢٠١٣، ص ٢٠) في تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما ، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراقب الحسابات، حيث أن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة حيث أنها تعتبر إحدى العوامل المؤثرة علي الجودة وليس العامل الوحيد المؤثر علي الجودة .

ثالثاً : مفهوم جودة عملية المراجعة من منظور علاقتها باكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية

يتمثل هذا الاتجاه في الربط بين جودة عملية المراجعة وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية ومن أكثر المفاهيم شهرة في مجال المراجعة مفهوم (DeAngelo, 1981, P.186) ، الذي لقي قبولاً عاماً من العديد من الكتاب في مجال المراجعة حيث عرفت على أنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف المخالفات

المالية في النظام المحاسبي للعميل وقدرة مراقب الحسابات على التقرير عن هذه المخالفات أي ينقسم المفهوم إلى شقين الأول : اكتشاف المخالفات المالية والثاني : التقرير عن هذه المخالفات . وأيدت ذلك دراسة (Ding &Jia ,2012,P.73) حيث أشار الشق الأول إلي قدرة مراقب الحسابات والشق الثاني يشير إلى استقلالية مراقب الحسابات وعرفت دراسة (عيسى ، ٢٠٠٨ ، ص ٦) مفهوم جودة عملية المراجعة إلى أنه قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية وإعلان عنها ، بالإضافة إلي تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة ، وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية ، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراقبي الحسابات ذو جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها علي أخطاء ومخالفات جوهرية .

وقد قام (Karjalainen,2011,P.91) بتعريفها على أنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتلاعب داخل القوائم المالية للعميل والإفصاح عنها في التقارير المقدمة من قبله .

ومن خلال ما سبق يتضح لدي الباحثين أن ربط مفهوم جودة عملية المراجعة باكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية يعني أن الجودة تتعلق بالعوامل الخاصة بمراقب الحسابات فقط في حين أنه يوجد عوامل أخرى مثل التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة وعوامل ذات صلة بالمنظمات المهنية وعوامل خاصة بعملية المراجعة ومن ناحية أخرى أنه ليس الهدف الرئيسي فقط من عملية المراجعة هو اكتشاف المخالفات والأخطاء وبالتالي يعتبر هذا المفهوم غير دقيق وغير شامل .

رابعاً : مفهوم جودة عملية المراجعة من منظور علاقتها باهتمام الأطراف المشاركة في بيئة المراجعة

اتفقت الدراسات التي حاولت تحديد مفهوم جوده عملية المراجعة علي أنها مفهوم مركب متعدد الأوجه لأنه يختص بشتي المشاركين في عملية المراجعة والمستفيدين منها ، إلا أنه يمكن القول أن كثيراً من المشاركين والمستفيدين من عملية المراجعة يكون لديهم اختلاف وربما إدراك وفهم متعارض عن ماذا تكون الجودة العالية للمراجعة ،فليس العبرة عند الحكم علي جودة عملية المراجعة بمدى التزام مراقب الحسابات فقط بالمعايير والإرشادات المهنية بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد علي تقرير مراقب الحسابات . (الفيومي ، ٢٠١٣ ، ص ١٢)

ومن خلال العرض السابق تناولت فكرة أن مفهوم جودة عملية المراجعة هو مفهوم نسبي وليس مطلق يختلف مفهومه من طرف لآخر وقد حاولت مجموعة من الدراسات بالجمع والربط بين تلك المداخل الأربعة في تعريفات كما يلي:

تناولت دراسة (حسين ، ٢٠١٤ ، ص ٥٢) تعريف جودة عملية المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير والإرشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوي ممكن لاحتمال اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقارير عنها بما يؤدي إلي زيادة مستوي دقة المعلومات التي يوفرها مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية بما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة .

بينما أوضحت دراسة (سليم ، ٢٠١٤ ، ص ٦٦) أن جودة مراجعة القوائم المالية تشير إلى تحقيق التكامل بين آليات جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وآليات جودة أداء ادارة مكتب المراجعة بهدف تعظيم ثقة الأطراف الفاعلة والمرتبطة بالمراجعة في ضوء الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات مهنة المراجعة .

وعرفت دراسة (أبوسمهدانه ، ٢٠١٥ ، ص ٦٨) مفهوم جودة المراجعة يعني التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وأداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراقب الحسابات بما يحقق للأطراف ذات الصلة كمستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية ، والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

في حين دراسة (الحفناوي ، ٢٠١٤ ، ص ٢٠) عرفت على أنها مفهوم متعدد الأوجه يقوم على التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية المتعارف عليها، وتوفير الثقة في القوائم المالية من خلال اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها في التوقيت المناسب، متجنباً بذلك التفاضل محافظاً على استقلاله وسمعته المهنية ومضيفاً في ذات الوقت لفجوة التوقعات .

ومن خلال التحليل السابق يتضح لدي الباحثين إلى أن جودة عملية المراجعة تتحقق من خلال ما يلي :

- ١- التزام مراقبي الحسابات بجميع معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وأداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة ويمثل ذلك الحد الأدنى لجودة الأداء المهني.
- ٢- القيام بالإفصاح والتقرير عن كافة المخالفات والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية والتي لم تقوم الإدارة بإعطاء أي أسباب مقنعة بشأنها.
- ٣- تحقق وتلبي عملية المراجعة احتياجات ومصالح وتطلعات الأطراف المشاركة والمستفيدة من عملية المراجعة.

تعددت وتنوعت مفاهيم جودة عملية المراجعة دون اتفاق الباحثين علي مفهوم موحد لها وذلك لان مفهوم جودة عملية المراجعة مفهوم نسبي يختلف من طرف لآخر، وبالعرض السابق للمفاهيم المتعددة قد توصل الباحثون إلى أن جوده عملية المراجعة تعني قيام مراقب الحسابات بأداء عملية المراجعة ملتزماً بالمعايير والإرشادات المهنية المتعارف عليها وقواعد وأداب السلوك المهني بما يؤدي إلي اكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية والإفصاح عنها وتخفيض مخاطر المراجعة إلي أدنى حد ممكن وتوفير المعلومات المطلوبة لكافة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة وتعزيز الثقة لديهم في عملية المراجعة .

أهمية جودة عملية المراجعة :

١- تضيق فجوة التوقعات في المراجعة :

إن الانتقادات الواسعة التي واجهت المهنة نتيجة للانهيارات المالية المتتالية للعديد من المنشآت وما تبعها من دعاوي قضائية ضد مكاتب المراجعة، تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات المستفيدين من خدمات المراجعة لمسئوليات مراقب الحسابات وبين اعتقاد وإدراك مراقب الحسابات نفسه لتلك المسئوليات، وهو ما أدى إلى ظهور مصطلح فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية (عمارة ، ٢٠١٤ ، ص ٣٠) .

وقد عرف (عشماوي ، ١٩٩٩ ، ص ٨٧) فجوة التوقعات بأنها اختلاف الأداء المهني لمراقب الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء المهني عن المتوقع منه أن يحققه. وقد أكد أن السبب الرئيسي في وجودها هو انخفاض الأداء الفعلي لمراقب الحسابات عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها .

كما أوضحت دراسة (متولي ، ١٩٩١ ، ص ١٨٥) أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات عملية المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات .

ويتضح لدي الباحثين أن تضيق فجوة التوقعات في عملية مراجعة الحسابات تتم عن طريق إعطاء تأكيدات معقولة بأن الأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة تتماشى مع

معايير المراجعة المتعارف عليها والمتطلبات المهنية ، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة وبالتالي تؤدي إلى جودة عملية المراجعة .

٢- تخفيض مخاطر أعمال المنشأة :

تتعدد المخاطر التي تواجهها منشآت الأعمال والتي قد تؤثر عليها وعلى استمرارها في سوق الأعمال، وتتمثل في مخاطر خارجية تؤثر على المنشأة وغيرها من المنشآت العاملة في نفس المجال، ومخاطر داخلية ترجع لعوامل مرتبطة بالمنشأة فقط قد تؤثر عليها دون غيرها من المنشآت، وعليه فإن المنشأة تحتاج وبشكل مستمر إلى وسيلة تمكنها من إدارة هذه المخاطر وتخفيضها إلى أدنى مستوي ممكن (سامي، ٢٠١٢، ص٧) وقد أشارت دراسة (Hogan,1997,P.71) إلى وجود علاقة إيجابية بين مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشآت والطلب على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن مكاتب المراجعة ذات السمعة الجيدة والتي تقدم خدمات ذات جودة عالية أكثر قدرة على اكتشاف وتخفيض مخاطر الأعمال .

وبالنظر إلى ما سبق يتضح أن هناك علاقة طردية بين مخاطر الأعمال وجودة المراجعة حيث أنه كلما زادت مخاطر الأعمال كلما زاد الطلب على خدمات المراجعة ذات الجودة العالية حيث أن ارتفاع مستوي المصادقية "خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية" تلك التي تقدمها مكاتب المراجعة ذات الجودة العالية تؤدي إلى تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن .

٣- تخفيض صراعات الوكالة :

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الأصيل (المساهمين) والوكيل (الإدارة) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة أن تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة تنخفض فيها تكاليف الوكالة (الأهدل، ٢٠٠٨، ص٧) .
وأشارت دراسة (سالم، ١٩٩٤، ص٣) إلى أن سلماً بوجود هذه الصراعات، فإنه لا بد من أن عملية المراجعة هي التي تساعد في تخفيف حدة هذه الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة هذه الصراعات كلما كانت الحاجة إلى مراجعة ذات جودة عالية .

ونستنتج أنه يوجد علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على جودة المراجعة ، حيث كلما ذات الصراعات ذات الحاجة إلى عملية المراجعة التي تقدم بجودة عالية، ويمكن اعتبار المراجعة جزءاً ضرورياً في نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة تلك المنشأة.

٤- تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات :

وتلعب المعلومات دوراً هاماً في سوق رأس المال لأنها تمكن المتعاملين في السوق من تحديد درجة المخاطر المرتبطة باستثماراتهم ومن ثم حجم العائد المطلوب، ولكن في كثير من الأحيان قد تعتمد إدارة المنشأة على حجب معلومات معينة عن المستثمرين لاستخدامها في تحقيق عائد غير عادي من الأسهم التي تمتلكها وهذا يعرف بظاهرة "عدم تماثل المعلومات" . وتعتبر مشكلة عدم تماثل المعلومات عن موقف يكون فيه أحد الأطراف المتعاملين في السوق لديه معلومات أكثر من الآخرين ، مما يترتب عليه تحقيق هذا الطرف لمكاسب غير عادية (عمارة، ٢٠١٤، ص٧) .

ويساعد وجود مراجع مستقل يقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل بل وتحقيق وزيادة مستوي جودة المعلومات لما لها دور رقابي على ممارسات الإدارة فيما يتعلق بإعداد معلومات القوائم المالية (بركات، ٢٠٠٧، ص ١٩٤) .

ومن خلال العرض السابق يتضح لدي الباحثين أن تحديد أهمية جودة عملية المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات مهنة المراجعة عن الخدمات الأخرى ، وأيضاً نظراً لتعدد الأطراف المشاركة والمستفيدة من تلك الخدمة، وعلى الرغم من ذلك تعتبر جودة عملية المراجعة مطلب أساسي لكافة المستفيدين، حيث يراعى إتمام عملية المراجعة من قبل مراقبي الحسابات بأعلى جودة ممكنة حتى يمكن إضفاء وتعزيز الثقة على تقاريرهم ، وبالتالي تعزيز الثقة في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

٧/٣ محددات جودة عملية المراجعة :

وتعتبر عملية قياس جودة الخدمات بشكل عام ، وقياس جودة خدمات المراجعة بشكل خاص أمر ليس سهلاً ، فعملية مراجعة الحسابات تعتبر من الخدمات متعددة الخصائص، التي لا يمكن تحديد أو قياس جودتها مقدماً مثل جودة المنتجات الملموسة، كما أنها تتصف بالنسبية ويمكن الاختلاف حول مفهومها ونطاقها .

لذلك يعرض الباحثين لبعض محددات جودة عملية المراجعة والتي شاع استخدامها بشكل كبير كمقياس أو محدد للجودة في كثير من البلدان المتقدمة وإن اختلف مسمياتها في أدبيات المحاسبة والمسميات هي (خصائص جودة المراجعة - عناصر جودة المراجعة - مؤشرات الاستدلال علي جودة المراجعة - المتغيرات المؤثرة علي جودة المراجعة - مقاييس جودة المراجعة - محددات جودة المراجعة) ، وفيما يلي أهم تلك المحددات :

- ١- طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل .
- ٢- حجم مكتب المراجعة .

طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل :

تمثل مدة ارتباط مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة (أي أن عدد السنوات التي يقوم مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة) أهمية خاصة حيث نال اهتمام عدد من الباحثين، باعتباره أحد العوامل المحددة لجودة عملية المراجعة . فهناك وجهة نظر توضح أن هناك مزاعم بأن طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل لها منافع تعود على مراقب الحسابات والعميل، حيث يكتسب مراقب الحسابات معلومات خاصة عن العميل، والتي تساعد مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر. ويمكن لمراقبي الحسابات التعرف على مناطق المشاكل وإيجاد الحلول المناسبة بصورة أسرع. ويصبح لدي مراقبي الحسابات ذوي الخبرة قدرة أعلى على اكتشاف وتحديد مشاكل المراجعة. كما أن تكلفة المراجعة تصبح أقل مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل. وبالتالي يحقق مراقب الحسابات عوائد إضافية نتيجة تراكم المعلومات عن نشاط العميل ونظامه المحاسبي. كما يتمكن مراقب الحسابات من تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى غير خدمات المراجعة . (عثمان، ٢٠١٣، ص ٤٤)

ويستدل المؤيدون لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل بدليل الخبرة، حيث تكون معلومات مراقب الحسابات عن العميل قليلة في بداية فترة التعاقد، والذي يؤدي أن قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الأخطاء في بداية فترة التعاقد مع العميل تكون منخفضة . ويرتقي مراقبي الحسابات في منحنى التعلم ، ويصبحوا أكثر فهماً لصناعة العميل وعملياته. وتؤدي طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل إلي المزيد من بذل الجهد لتجميع المعلومات عن صناعة العميل وعملياته ; (Carey&Simnett,2006, P.660); (Davis et. al., 2009, P.525،(Beck &Wu, 2006, P.17); للعميل والصناعة ، ولأن المعلومات الخاصة عن العميل لها أهمية كبيرة لمراقب الحسابات ، ويستطيع مراقب الحسابات الاستفادة منها عندما تتاح الفرصة للاستفادة منها .

أما وجهة نظر الأخرى توضح أن استمرار مراقب الحسابات في مراجعة عميل لفترة طويلة يؤثر على استقلاله ، حيث عندما قامت فضيحة الإفلاس لدى كبري شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (INRON) ، وشركة (World Com) ، وغيرها وماترتب عليه من انهيار واحدة من أكبر شركات المراجعة في العالم وهي شركة (آرثر أندرسون) ، مما أدى إلى وجود أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وازدادت معه المطالبة بضرورة إعادة تنظيم هذه المهنة لتعزيز موضوعية واستقلال مراقب الحسابات . ومن بين تلك الآراء مطالبة البعض بضرورة تحديد مدة قصوى لبقاء مراقب الحسابات مراجعاً لحسابات الشركة الذي تعاقد على فحص حساباتها وبعدها تلنزم الشركة بتغييره بمراقب آخر، وذلك اعتباراً أن طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة تهدد استقلاله فتقييد تلك العلاقة بفترة زمنية محددة يؤدي إلى تعزيز موضوعيته واستقلاله . (صباح، ٢٠١٤، ص ٣٧٣)

ويمكن تصنيف تغيير مراقب الحسابات إلى قسمين إما تغيير إجباري أو تغيير اختياري . حيث أنه في ظل التغيير الإجباري تقوم المنشآت بتغيير مراقبي الحسابات بعد فترة ثابتة . بينما في ظل التغيير الاختياري يكون فيه تدوير مراقبي الحسابات أمراً اختيارياً . ويكون التغيير الإجباري إما من خلال تدوير مكتب المراجعة، الذي يتطلب تغيير أو تدوير مكاتب المراجعة بعد فترة معينة من الوقت أو من خلال تغيير شريك المراجعة، والذي يتطلب تغيير أو تدوير شريك المراجعة الرئيسي المسئول عن قرارات المراجعة بعد فترة محددة من الوقت بدلاً من تغيير مكتب المراجعة . بينما في ظل التغيير الاختياري يكون الاعتماد على قرارات الإدارة واختياراتها . وفيما يتعلق بتغيير مكتب المراجعة فقد تم تطبيقه في العديد من دول العالم مثل البرازيل وإيطاليا، بينما التغيير على مستوى شركاء المراجعة فقد تم تطبيقه في بعض الدول مثل كندا والولايات المتحدة (; (Orin, 2008, P.152) ; (Arel et. al., 2005, P.8) .

والجدير بالذكر أنه ورد عن (George,2004,P.22,23) أن إدارة شركة العميل تعتمد على أسلوب تغيير مراقب الحسابات في ظل بيئة التغيير الاختياري، للضغط على مراقب الحسابات بهدف تسهيل عمليات الاحتيايل أو منع أو تأخير الإفصاح عن وجود تعثر مالي داخل هذه الشركة، وفي حالة رفضه تقوم شركة العميل بتغيير هذا المراقب بأخر يتوافق مع رغبات الإدارة أو مراقب آخر يكون أقل خبرة في قطاع تخصص شركة العميل

وقام (عثمان ، ٢٠١٣، ص ٤٧) بذكر أن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات هو العلاج الفعال لتضارب المصالح بين مستخدمي التقارير المالية التي يعتقدون بأنها سوف تقلل إلى حد كبير من وجود حوافز لدي المراقبين لاسترضاء الإدارة والخروج بتقارير مالية يستطيعون الاعتماد عليها عند اتخاذهم القرارات المالية ، وقد جاء في قواعد حوكمة الشركات التي صدرت في عام ٢٠١١، الصادر عن وزارة الاستثمار أنه لا يعين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا ينبغي إعادة تعيينه قبل انقضاء سنتين علي انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة .

٢/٧/٣ العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة:

اتفق معظم الباحثين على أهمية هذا العامل كمحدد لجودة عملية المراجعة، ولكنهم اختلفوا فيما توصلوا إليه من نتائج، فمنهم من توصل إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل تحسن من جودة المراجعة أي أن هناك علاقة إيجابية، في حين توصل البعض الأخر إلى أن طول فترة ارتباط مكتب المراجعة يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة أي أن هناك علاقة سلبية، ومنهم من طالب بتطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات وذلك كل ٥ سنوات.

فالرأي الأول ينظر إلي أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلي جودة عملية المراجعة التي تتطلب من المراقب معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك وهذا ينعكس علي كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلة تكاليفها لأن العميل يعتبر مراقب الحسابات القديم أكثر قيمة بالنسبة له وعليه سيكون مكتب المراجعة أقل اعتمادا علي العميل وأفضل قدرة علي مقاومة ضغطه وأن عمل مراقب الحسابات لسنوات لدي عميل واحد يدعم استقلاليتة بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة العميل وفي مقارنة نتائج السنوات المالية وهذا ينعكس علي رأيه الموضوعي المستقل في حسابات الشركة (النيهوم ، ٢٠١٥ ، ص ٦٨) .

وأيدت ذلك دراسة (فودة ، ٢٠٠٢ ، ص ١٥٤) حيث وضح أن استمرار مراقب الحسابات في مراجعة المنشأة لفترة تجعله مدركاً لطبيعة نشاط المنشأة ومشاكلها المحاسبية وبالتالي أداء مهمته بكفاءة وفعالية، ولذلك فطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة تؤدي إلي زيادة جودة عملية المراجعة.

ويري (Krishnan, 2003, P.6) أن مراقب الحسابات لديه الدافع لتحسين جودة عملية المراجعة خلال فترة الارتباط مع العميل وذلك لحماية سمعته، والحفاظ على العملاء والخوف من فقدهم الذي يمكن أن يحدث نتيجة الاستجابة غير المناسبة لمطالب العميل. وقد توصلت دراسة (Stice, 1991, P.535) إلى أن فشل المراجعة واحتمال المقاضاة يكون أعلى في السنوات الأولى من العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل.

وهذا ما تؤيده دراسة (Walker et al., 2001, P.220) والتي استهدفت اكتشاف العلاقة بين مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل وجودة المراجعة وركزت الدراسة على فشل المراجعة. وتوصلت إلى أن خطر الفشل يكون أعلى في المرحلة الأولى من العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل، وينخفض مع طول مدة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل. وهذا يدل على أن تغيير مراقب الحسابات ربما لا يكون الطريقة المثلي، حيث أن فشل المراجعة والغش في القوائم المالية يكون أكثر وقوعاً عند قصر مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل .

ومن الدراسات التي تبنت تلك الرأي ، الدراسة التي قامت بها لجنة (Cohen) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي توصلت إلى أن سبب حدوث عملية المراجعة دون المستوى هو قلة عدد السنوات التي يتعامل فيها المراقب مع العميل ، لأنه كلما زادت عدد السنوات زادت قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (AICPA, 1978).

وتوصلت دراسة (جابر ، ٢٠١٠ ، ص ٢٤) إلي وجود علاقة طردية منطقية بين مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل وجودة عملية المراجعة لأن المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات اتجاه الطرف الثالث وتشديد العقوبات ، بالإضافة إلي الدوافع الموجودة لدي مراقب الحسابات بضرورة الحفاظ علي أصوله المعنوية المتمثلة في الشهرة والاسم الكبير ، كل ذلك من شأنه ألا يجعل مراقب الحسابات يتهاون مع العميل في مدي الإفصاح عن التحريفات الجوهرية والأمور غير العادية التي اكتشفها في القوائم المالية ، كما أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل يؤدي إلي تفهم مراقب الحسابات بشكل أعمق لنشاط العميل ونوعية وحجم الأخطار الشائعة في هذا النشاط مما يؤدي إلي زيادة جودة أداء عملية المراجعة .

ومن المزايا المترتبة على طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل أنه يؤدي إلي إمكانية الاستفادة من المعلومات المكتسبة عن العميل. وهذا له تأثير إيجابي علي جودة عملية المراجعة . أيضاً فإن معظم الأعمال اليوم معقدة بسبب عوامل كثيرة مثل الحجم

والتكنولوجيا والانتشار الجغرافي. وهذا يعني أن مراقبي الحسابات في حاجة لمزيد من الوقت للوصول إلى فهم أفضل عن أعمال العميل وعملياته. ويتأكد هذا في الصناعة المتخصصة، والتي يحتاج مراقب الحسابات فيها إلى معلومات تفصيلية لزيادة القدرة على التعرف على مناطق خطر المراجعة (عثمان، ٢٠١٣، ص٧٤).

أما الرأي الثاني فيرى أن طول فترة الارتباط مع العميل يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية مراقب الحسابات وبالتالي تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث أن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع العميل الأمر الذي يجعل مراقب الحسابات يتغاضى بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المراجعة وتهديد استقلال مراقب الحسابات ونزاهته .

وتشير العديد من الدراسات (Carcello & Frgher et al. , 2008, P.180) ; (Al-Thuneibat e.t al ., 2011, P33) ; (Nagy , 2004,P.59)، عن وجود تأثير سلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وشركة العميل ، مما يدفع إلي تقليص هذه الفترة من خلال استخدام سياسة التغيير الإلزامي، وتمثل الآثار السلبية لطول فترة التعاقد في انخفاض الشك المهني نتيجة اعتقاده بأنه علي علم بمشاكل ومخاطر شركة العميل ،وتزيد قناعته بمعرفته عن طبيعة المخاطر التي تحيط بشركة العميل أو نزاهة الإدارة ، ومن ثم تتحول عملية المراجعة لعملية روتينية ، مما يزيد من احتمال وجود أخطاء في القوائم المالية لم يتم اكتشافها بالإضافة إلي التأثير السلبي لطول فترة التعاقد في تضليل المستثمرين كنتيجة لضعف جودة عملية المراجعة ووجود قوائم مالية تحتوي علي تحريفات جوهرية ، يزيد معها احتمال تضليل المستثمرين .

وتؤكد دراسة كلا من (Mande &Son ,2011,P.33) أن طول فترة عملية المراجعة تؤدي إلي زيادة مخاطر المراجعة والتي تستخدم كأداة لقياس جودة عملية المراجعة في بعض الدراسات وقد تؤثر هذه المخاطر علي جودة عملية المراجعة سلباً. وأشار (Stewart,2012,P.12) إلى أن وجود ارتباط بين المراقب والعميل مدة طويلة يمثل تهديداً محتملاً لجودة المراجعة بسبب الألفة بينهم ولكن هناك أيضاً قلق من أن الفترة القصيرة جداً سوف تقلل جودة المراجعة بسبب وجود فجوة المعرفة لدي مراقب الحسابات بنشاط العميل .

كما توصلت دراسة (حسنين وقطب، ٢٠٠٣) إلي وجود علاقة سلبية بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل وبين جودة خدمة المراجعة التي يقدمها لذات العميل. وأيدت ذلك نتائج دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) حيث توصلت إلي وجود علاقة سلبية بين مدة خدمة المراجعة وجودة عملية المراجعة، وفسرت الدراسة ذلك بأن طول مدة خدمة المراجعة تؤثر سلباً على استقلال مراقب الحسابات، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة، مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الأرباح. ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح، وبالتالي تزداد جودة المراجعة.

وتوصلت أيضاً دراسة (جربوع، ٢٠٠٨) إلي أن طول فترة عمل مراقب الحسابات مع المنشأة التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن ٥ سنوات ، يجعله يفقد جزءاً كبيراً من استقلاله وحياديته ، وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة المنشأة وكأنهم من أعضاء وموظفي المنشأة ، وأضافت الدراسة أن ذلك كان سبباً لقيام الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها بالمطالبة بأن لا تزيد مدة بقاء مراقب الحسابات في المنشأة التي يراجع حساباتها أكثر من (٥) سنوات ويجب استبداله بعد هذه المدة بمراقب حسابات آخر .

وذكر (Firth et. al., 2012 , P.110) أن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات يعتبر من الآليات المختلفة لتعزيز استقلال مراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، حيث أن التغيير الإلزامي يساعد على الحفاظ على الموضوعية والديناميكية في سوق المراجعة، وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات هما من العناصر الهامة .

ويري أنصار التغيير الإلزامي أنه يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة بسبب الألفة التي تنشأ بين مراقب الحسابات والعميل، والتي تؤثر على الرؤية النقدية Fresh point of view التي كانت موجودة عند مراقبي الحسابات في السنوات الأولى من التعاقد. أما العلاقة القريبة والمغلقة بين مراقب الحسابات والعميل ربما تؤدي إلى جعل مراقبي الحسابات أقل صرامة بسبب الاعتماد بصور كبيرة على العمل السابق الذي تم أدائه كما أن التغيير يؤدي إلى زيادة درجة المنافسة وزيادة المنشآت المؤهلة (Cameran et.al.,2005,p.7)

وأكد كلاً من (Wang,2003, P.56) (Comunale et al.,2005, P.236) (Daugherty et al., 2011, P.60) علي أنه في عام ٢٠٠١م حدث تركيز في الاهتمام بالفصائح المرتبطة باستقلال مراقب الحسابات الخارجي ، وطرق ضمان الدقة لاستعادة الثقة في القوائم المالية، ومن ثم الثقة في الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة ، ومن هنا تم إصدار قانون حماية المستثمر عام ٢٠٠٢م المسمى (SOX) ، الذي ألزم بتطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات كل خمسة سنوات ، وألزم أيضاً مكتب المحاسب القانوني (GAO) بضرورة دراسة الآثار المحتملة لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات وشركة المراجعة، وجاء في تقرير هذا المكتب في عام ٢٠٠٣م عدم وجود ضرورة لتطبيق هذه السياسة ، مع إمكانية الاعتماد علي باقي متطلبات قانون SOX لدعم الاستقلال .

ومن ناحية أخرى جاء في دراسة (Hamilton, 2012,P.3) عن مقالة ترجع لـ Harold Wiliams الرئيس الأسبق لـ SEC في عام ٢٠١٢م تؤكد على دعمه لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات، لما لها من تأثير إيجابي على استقلال مراقب الحسابات ، على أن يتم تطبيق هذه السياسة في ضوء تحديد فترة معينة للتعاقد.

ومن المشكلات الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات التكاليف الإضافية المضافة على منشأة المراجعة والعميل وبالتالي المجتمع حيث تتحمل منشأة المراجعة تكاليف في بداية التعاقد لتجميع المعلومات عن الشركة وأنظمتها وعملياتها. ويعد تحمل منشأة المراجعة لهذه التكاليف استثماراً لمنشأة المراجعة إذا كانت تعتقد أن العلاقة مع العميل ستكون طويلة. أما إذا كانت الشركات مجبرة على تغيير مراقب الحسابات إلى مراقب آخر كل فترة، فقد تقوم منشأة المراجعة بتحميل الشركة بهذه التكاليف. وتقوم الشركة بتحميل هذه التكاليف للعملاء عن طريق زيادة الأسعار (Petty& Cuganesan ,1996,P.40).

والجدير بالذكر أيضاً عند تغيير مراقب الحسابات تكون فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل ليست طويلة بصورة كافية. حيث أن معظم الأعمال الحديثة كبيرة ومعقدة، فإن قصر فترة التعاقد لا يعطي لمنشأة المراجعة الوقت الكافي للحصول على فهم شامل للمنشأة محل المراجعة وتقل مخاطر المراجعة حينما يصبح مراقب الحسابات أكثر فهماً لأعمال الشركة. ودخول منشأة المراجعة في دورة تعلم جديدة كل ٦ سنوات يؤدي إلى زيادة مشاكل المراجعة (عثمان، ٢٠١٣، ص٤٧).

ومن المشاكل المتعلقة بتغيير مراقب الحسابات أنه يؤدي إلى توقف مراقبي الحسابات عن التخصص في قطاعات معينة وذلك لأنه في ظل نظام التغيير الإجباري يتم الانتقال من قطاع لقطاع آخر . (Catanach & Walker, 1999,P.51)

ومن ناحية أخرى يري (Davidson et al.,2006,P.19) بأنه لا يوجد أدلة موضوعية كافية على أن تطبيق التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات، سترتب عليها تأثير إيجابي على الاستقلال المهني له، في مقابل ما قد ترتب على هذا التغيير من آثار سلبية على تكاليف عملية المراجعة، في ظل حدة المنافسة، الأمر الذي سيؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة ، ومن ثم التأثير السلبي على استقلاله المهني .

ويتضح لدي الباحث من خلال ما سبق أن مراقبي الحسابات لديهم الدوافع الكافية للحفاظ على استقلالهم ، وذلك من أجل الحفاظ على سمعتهم ، وتفادي الدعوي القضائية ، كما أن طبيعة عمل مراقب الحسابات يتطلب أن يكون قريب من العميل ، وهذا القرب ربما يؤثر على مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات ، ولكن قواعد التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات لن تحل المشاكل الناتجة عن التواطؤ بين مراقب الحسابات والمديرين ، ولن تجعل مراقبي الحسابات أكثر استقلالاً ، وهذا التواطؤ لا يحدث في ظل العلاقات طويلة الأجل فقط ، ولكن ربما يحدث أيضاً في السنوات الأولى من العلاقة بين المديرين ومراقبي الحسابات ومن خلال ذلك فإن تغيير مراقب الحسابات لا يكون الحل الأفضل لمشكلة التواطؤ مع إدارة المنشأة .

وبناء على ذلك يتفق الباحثون مع وجهة النظر الأولى التي تري أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل تؤدي جودة عملية المراجعة ، وذلك لأن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل ينتج عنها زيادة الخبرة وحجم المعرفة لدي مراقبي الحسابات بالمنشأة محل المراجعة ، واكتشاف التحريفات الجوهرية وتدعيم استقلال مراقب الحسابات وأيضاً طول فترة الارتباط بين المراقب والعميل تؤدي إلى تخفيض تكاليف ومشاكل عملية المراجعة والتي تنعكس في النهاية بصورة إيجابية على جودة عملية المراجعة ولهذا فإن طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل يعتبر مؤشراً لجودة عملية المراجعة .

٣/٧/٣ حجم مكتب منشأة المراجعة :

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المقاييس البديلة لتقييم جودة عملية المراجعة بل واحد من تلك المؤشرات الهامة المرتبطة بعملية قياسها.

وعندما يتم استخدام حجم مكتب المراجعة كمؤشر ينوب عن جودة عملية المراجعة فإن الباحثين سابقاً صنفوا مكاتب مراجعة الحسابات من حيث الحجم إلى مجموعتين أساسيتين : المجموعة الأولى مكاتب المراجعة الكبيرة وتضم المكاتب الأربعة الكبار في سوق المهنة ويطلق عليها " Big 4 " وتتوب هذه المكاتب عن جودة المراجعة المرتفعة ، أما المجموعة الثانية فهي مكاتب الصغيرة وتضم باقي المكاتب في سوق المهنة بخلاف تلك التي يتم تصنيفها ضمن مجموعة المكاتب الكبيرة ويطلق عليها " Non-Big 4 " وتتوب هذه المكاتب عن جودة المراجعة المنخفضة (Francis,2004,P.353).

ومن هنا قامت بعض الدراسات حديثاً بتقسيم مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة الحجم ومتوسطة الحجم وصغيرة الحجم. حيث يوجد خلاف بين العديد من الدراسات البحثية حول وضع معايير يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة وتحديد حجمها، فقد ذهبت بعض الدراسات إلى تحديد حجم المكتب وفقاً لعدد العملاء والبعض الآخر وفقاً لأتعاب عملية المراجعة وهناك من قام بتحديد حجمه وفقاً لعدد العاملين في مكتب المراجعة وغيرهم. وقد حددت دراسة (الفيومي، ٢٠١٣، ص٨٨) مجموعة من المعايير التي يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة وهي:

- ١- عدد عملاء مكتب المراجعة.
- ٢- حجم العملاء ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة.
- ٣- عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة.

- ٤- عدد الشركاء في مكتب المراجعة.
 - ٥- عدد الفروع لمكتب المراجعة سواء المحلية والدولية.
 - ٦- قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة من السوق.
 - ٧- الارتباط بأحد المكاتب العالمية في المراجعة.
 - ٨- وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة.
- وقد حددت تلك الدراسة أن أفضل المقاييس المستخدمة لتحديد حجم

المكتب هو قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة من السوق. وتشير العديد من الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) يستطيعون تأدية عملية المراجعة وذلك علي درجة عالية من الكفاءة والفاعلية وبقدرة واضحة علي اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لعملائها ، وهذا ما تفسره دراسة (نور وآخرون، ٢٠٠٧، ص١٣) أن هذه المكاتب تحتوي علي قدر وافر من الأعضاء ذوي المهارات والخبرات المهنية والعلمية المتميزة ، هذا فضلاً عن توافر الإمكانيات المادية والتقنية الهائلة ، وتدعم هذا الرأي دراسة (إبراهيم ، ٢٠٠٨ ، ص١٦٥) في أن هذه المكاتب تستطيع أن تواجه الضغوط التي يمارسها بعض العملاء عند تقديم خدمات المراجعة .

وتستند الأثرء الإيجابية بمساهمة حجم المكتب في تحقيق الجودة علي أن المكاتب الكبرى لديها دوافع تتحكم في تعاملاتها مع العملاء وهي الحفاظ على سمعتها وتجنب مخاطر التقاضي وهي الدوافع التي تمثل الضمانة لاستمرارها في سوق الخدمات المهنية، ومن ثم يمكن القول إن كافة المميزات السابقة هي ما تبرر تفضيل المنظمات الاقتصادية الكبرى لها في تقديم خدمات المراجعة. وذلك لثقتها في تمتع هذه المكاتب بجودة عالية في أداء هذه الخدمات. (Kane & Velury, 2004, P.983).

٤/٧/٣ العلاقة بين حجم المكتب وجودة عملية المراجعة:

أوضحت معظم الدراسات التي تناولت جودة عملية المراجعة أن حجم المكتب أهم المحددات والعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة ومن الأسس الهامة للتمييز بين المكاتب. فقد أثبتت دراسة (فودة، ٢٠٠٢، ص١٥٢) أن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً مع كبر حجم مكتب المراجعة، حيث يعتمد مكتب المراجعة الكبير على عدد كبير نسبياً من العملاء ويحقق حجم إيرادات معقول وبالتالي فتأثير فقد عميل المراجعة غير مهم نسبياً. ومن هنا يكون له القدرة على توفير إمكانيات وسبل التدريب مما يعطيه ميزة تنافسية ويسمح بأداء مهمة المراجعة بجودة عالية، وبالتالي زيادة مصداقية مكتب المراجعة، فجودة عملية المراجعة مرتبطة بحجم المكتب بسبب زيادة مصداقيته في نشر المعلومات المحاسبية .

وأيدت دراسة كل من (النيهوم، ٢٠١٥، ص٦٧) ؛ (Gieger & Rama, 2006, P.81) ; (Francis et. al., 2010, P.90) ; (Lennox & Pittman, 2010, P.9) علي أنه يوجد علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة متمثلة بعدد مراقبي الحسابات العاملين بالمكتب وجودة المراجعة وأن ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة علي جودة المراجعة بشكل كبير، ومع ذلك فإن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط الجودة بالمكاتب الصغيرة لان قلة عدد العملاء يمكن أن يعود لأسباب مختلفة من ضمنها حرص مكتب المراجعة علي اختيار وقبول العملاء الجدد وحرصه البالغ علي سمعته وشهرته من أيا شائبة تشوبها .

وأشارت دراسة (الجلال، ٢٠١٠، ص١١٥) إلي أن كبر حجم مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة للعديد من الأسباب ، منها زيادة عدد الدورات التدريبية التي تعقدتها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي تفوق في عددها ونوعيتها الدورات التي تعقدتها مكاتب المراجعة الأخرى ، وأن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون

أكثر حرصاً علي تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني حفاظاً علي سمعتها في سوق خدمات مهنة المراجعة ، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض مراقبي الحسابات للتقاضى بدعوي الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، أيضاً انخفاض التأثير النسبي للإيرادات التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل لأخر إلي إجمالي إيراداتها مما يعزز من استقلاليتها ويزيد من مقدرة تلك المكاتب علي مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة ، بالإضافة إلي أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحرص علي تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة علي الجودة ، مما يساهم في تحسين أداء العاملين فيها كما تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم برامج مراجعة متطورة تساهم في تحسين أداء مراقبي الحسابات ، وتزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة .

وأشارت دراسة (الحفناوي ، ٢٠١٤ ، ص ١٢٥) أن مكتب المراجعة كلما كان كبيراً ، كلما كان أكثر قدرة علي أداء عملية المراجعة بجودة أعلى ، نظراً لتوافر الإمكانيات البشرية والفنية اللازمة ، وزيادة إيرادات هذه المكاتب لزيادة عملائها مما يمكنها من تحسين الوسائل والأساليب الفنية في المراجعة ، فضلاً عن قدرتها علي تدريب مراقبي الحسابات بما هو متوافر لديها من إمكانيات ، والتزامها بتطبيق المعايير المهنية للحفاظ علي السمعة المهنية والاستقلال ، وقدرتها علي مقاومة ضغوط العميل ، خاصة في ظروف المنافسة الشديدة الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة ، ويتمثل ارتباطهم بأحد المكاتب العالمية عامل جديد محفز علي تحري جودة المراجعة بصفة مستمرة .

وتوصلت دراسة (سليم ، ٢٠١٤ ، ص ٧٩) إلي أن حجم المكتب ذو تأثير إيجابي علي درجة كفاءة وفاعلية أداء المهام بالمكتب ومن ثم تحقيق الجودة وذلك من الناحية الجوهرية، حيث لا تتمكن المكاتب الصغيرة بما يتاح لها من إمكانيات مادية وبشرية محدودة في أن تقدم الجهد والوقت والإنفاق الذي تقدمه المكاتب الكبرى، وهو الأمر الذي يجب ألا يجعلنا نغفل سعي المكاتب الصغيرة نحو تقديم أفضل ما لديها من أداءات للوفاء بمتطلبات المراجعة . وهذا ما أيده دراسة (العنقري ، الجدعاني ، ٢٠٠٩ ، ص ١٨٥) بضرورة إعادة هيكلة مكاتب المراجعة الصغيرة باندماجها لتكوين مؤسسات مراجعة قادرة علي أن تكون فاعلة في مواجهة التحديات التي تقف عائقاً أمام تحقيق الجودة .

وقد أشارت دراسة (عمارة ، ٢٠١٤ ، ص ١٠) أن السبب وراء تأثير عامل الحجم علي جودة المراجعة يرجع في جانب كبير منه إلي أن مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد نسبياً إذا تم مقارنتها بمكاتب المراجعة الصغيرة، هذه الموارد تمكنها من وضع خطط فعالة وبرامج منتظمة لضمان وتحسين كفاءة وجدارة مراقبي الحسابات والحفاظ علي استقلاليتهم ، وبالتالي ضمان مستوي مرتفع لجودة المراجعة عن غيرها من المكاتب صغيرة الحجم. مما يشجع المكاتب الكبيرة علي الإنفاق علي جودة المراجعة وتحسينها، وتفهم مستخدمي القوائم المالية علي اختلاف أنواعهم لدور المراجعة في المجتمع ووعيهم الكامل بأهمية جودة المراجعة كأداة لزيادة الثقة في القوائم المالية وتقليل مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة ، الأمر الذي يولد في النهاية طلباً قوياً علي خدمات المراجعة ذات الجودة المرتفعة .

وبناء على ما سبق يستنتج الباحثون وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث إنه عندما يكون حجم المكتب كبير يتمتع بإمكانيات عالية من حيث الموارد البشرية ووسائل تكنولوجيا المعلومات التي تمكنهم من تقديم خدمات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة، وبدرجة عالية من الاستفادة باقتصاديات الحجم عن غيرها من المكاتب صغيرة الحجم، وأيضاً مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بشهرة وسمعة جيدة تجعلها

حريصة على استمرار تلك الشهرة والسمعة وتنميتها وذلك بتقديم خدمات مراجعة ذات مستوي جودة عالية.

٨/٣ أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي تحسين جودة المراجعة :

أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل :

يدعم تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحصول على الحجم الكافي والملائم من المعلومات، التي لها تأثير إيجابي في قدرته على فهم طبيعة نشاط الشركة ، وطبيعة أنظمتها الداخلية ، بالإضافة إلي رفع مستوي قدرته في تحديد مواطن التحريفات الجوهرية والاحتيال في القوائم المالية (Byrnes ,2002,P.44). ويؤيد ذلك كلا من (Low ,2004 ,P.210) : (Wright & Jean,2000,P.134) في دراستهما ، حيث أكد علي أن تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي ، تدعم مراقب الحسابات في الحصول علي المعلومات المرتبطة بالنشاط أو القطاع الذي يتخصص فيه ، وما لذلك من دعم لقدراته المهنية في رفع مستوي قدرته علي تقدير المخاطر المحتملة لعملية المراجعة ، ورفع مستوي قدرته علي التخطيط لعملية المراجعة ، كما تمنح مراقبي الحسابات المزيد من المهارات الفنية في اتخاذ أو تغيير بعض القرارات التخطيطية ، التي من شأنها العمل علي رفع درجة كفاءة أدائه في تحقيق أهداف عملية المراجعة ، بالمقارنة بما يتم إنجازه من قبل مراقب الحسابات غير المتخصص ، وذلك بالإضافة إلي أن درجة جودة أداء مراقب الحسابات المتخصص في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة التي تتم وفقاً لبرنامج الموازنة الزمنية المخططة تفوق تلك المنفذة من قبل مراقب الحسابات غير المتخصص .

ومما سبق نستنتج أن تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلي زيادة حجم المعرفة الكاملة واللازمة لتنفيذ عملية المراجعة ، وهو الأمر الذي يزيد من طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات المتخصص والعميل ، وبالتالي يؤدي إلي زيادة وتحسن جودة عملية المراجعة .

كما يكون لدي مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً قدرة على تعزيز المعرفة والخبرة المهنية لدي المراقب عن طبيعة نشاط أو قطاع شركة العميل بشكل جوهري، ويعد الشك المهني لمراقب الحسابات أحد الصفات المهنية التي تدعم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، كما يعتبر مستوي المعرفة المهنية أحد أهم عوامل محددات الشك المهني لدي مراقب الحسابات، حيث يعد بمثابة العقبات التي تضعف منها.

وهذا ما أيده كلا من (Neslon,2009, P.13) (Baker & Al-Thuneibat,2011,P.20) نتيجة تأثير مستوي المعرفة والخبرة المهنية كمحدد أساسي في قدرة مراقب الحسابات علي ممارسة الشك المهني ، حيث يكون مراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية المنخفضة بحالات الغش أو الاحتيال أكثر عرضة للتسليم بصحة الأدلة والتفسيرات التي يحصل عليها، وأقل قدرة علي ممارسة الشك المهني ، ومن ثم أقل قدرة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية وتقييمها ، وعلي الجانب الآخر ، فإن مراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية الملائمة ، يكون أكثر قدرة علي فهم المعايير المهنية المعقدة ، وقدرة متميزة علي مجادلة إدارة شركة العميل في القضايا المحاسبية وبالتالي يكون من السهل اكتشاف التحريفات الجوهرية وتقييمها والحد منها .

هو الأمر الذي أكدته دراسة (Carcello et al.,2004,P.651) أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعزز الشك المهني له، مما يدعم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، على عكس الحال في حالة مراقب حسابات غير متخصص،

الذي يفتقر المعرفة والخبرة المهنية عن طبيعة القطاع لشركة العميل خاصة في التعاقدات الجديدة، مما يؤكد قدرة مراقب الحسابات على تحجيم قدرة إدارة شركة العميل على ممارسة إدارة الأرباح .

ومما سبق يتضح لنا أن تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى دعم كفاءة مراقب الحسابات وتعزيز موقفه من الشك المهني، وبذلك يؤدي إلى زيادة قدرة المراقب على اكتشاف والحد من التحريفات الجوهرية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً والعميل، وذلك يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة .

وتطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي في مهنة المراجعة الخارجية، يساهم في تدعيم درجة استقلال مراقب الحسابات، حيث تعمل تلك الإستراتيجية على تقوية درجة احتفاظ مراقب الحسابات باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته عن ذلك الاستقلال ، وكذلك تدعيم قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف ومنع قيام منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة الربح، وبذلك تساهم في تطوير كفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات (Chung &Sanjay , 2003,P.950).

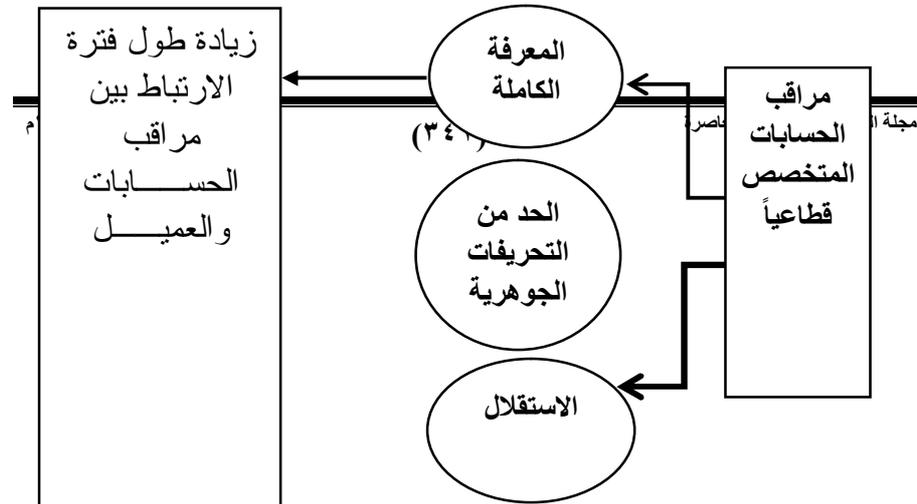
وذلك وإذا ما أخذ في الاعتبار قيام المنظمات المهنية بإرساء المقومات الكفيلة بذلك حيث يرتبط محوري الاستقلال واكتشاف ومنع أساليب إدارة الأرباح ببعضهما ارتباطاً وثيقاً، بل ويقوي كلاهما الآخر، ويمثلان بالنسبة لمراقبي الحسابات الخارجي محور انطلاقته يمكنه الارتكاز عليه في مواجهة محاولات بعض منشآت الأعمال لإتباع أساليب إدارة الربح، وقد يمثل ذلك أحد مجالات الرد على من يرون أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يمكن أن يـضعف من استقلال مراقب الحسابات (Gramling &Dan ,2001,P.15) .

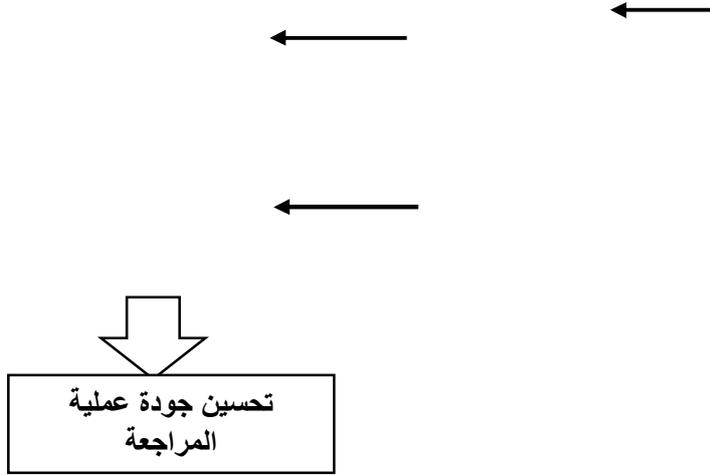
وعند تخصص مراقب الحسابات في قطاع معين يزيد من قدرته على الوفاء بمتطلبات المعايير والمنظمات المهنية. فالتخصص يتيح لمراقب الحسابات مراجعة نفس الأنشطة والقطاعات لفترات زمنية طويلة، الأمر الذي يكسبه خبرة كبيرة ويزيد من التأهيل العملي له ، ومن ثم زيادة قدرته على إبداء راية بشكل موضوعي وحيادي ويكون المراقب ذو استقلال تام (منصور ، ٢٠٠٧، ص ٢٥٥) .

ومن خلال ما سبق نستنتج أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى تدعيم استقلال المراقب، وذلك لأن تطبيق التخصص القطاعي يساعد على تقوية الحفاظ على استقلالية مراقبي الحسابات في مواجهة العملاء الذين يقوم بالمساومة على ذلك الاستقلال، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً والعميل ، وبالتالي يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة .

وبناء على ما سبق نستنتج أن عند تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات المتخصص والعميل وذلك من خلال زيادة حجم المعرفة الكاملة اللازمة لاستكمال عملية المراجعة ، واكتشاف التحريفات الجوهرية والحد منها وتقييمها ، وتدعيم استقلال مراقب الحسابات الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة عملية المراجعة وبذلك لأنه توجد علاقة طردية بين طول فترة الارتباط المراقب بالعميل وجودة عملية المراجعة .

ويمكننا توضيح العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وطول فترة الارتباط مع العميل كما بالشكل رقم (٥-٤) كالآتي :





(العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة من خلال طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعمل^(١))

٢/٨/٣ أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة :

يعزز التخصص القطاعي من سمعة مكاتب المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكنها من خلاله توسيع نطاق خدماتها حيث يؤدي تطبيق التخصص القطاعي إلى تقديم خدمات ذات مستوي هائل من التأكيد ويرتقي بكفاءة المراجعة وزيادة رضا العميل .

ويحقق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات قيمة لمنشأة المراجعة تتمثل في إمكانية استخدام إستراتيجية تمايزية تجاه منافسيها من خلال تقديم خدمة مراجعة لعدد كبير من عملاء منشآت الأعمال ذات الخصائص الأساسية المتشابهة، وبما يسمح لها بإمكانية أداء مراجعة أكثر كفاءة فضلاً عن تحقيق وفورات الحجم والمجال المرتبطة بزيادة الحصة السوقية نتيجة التخصص القطاعي (Mayhew & Wilkins , 2003,P.33) ، وأيدت ذلك دراسة (Chan et. al.,2011 , P.217) ، إن استخدام مقياس الحصة السوقية كأساس للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات يتيح استخدام إستراتيجية التمييز وتعني أن مراقب الحسابات أو شركة المراجعة يقدم خدمات المراجعة بشكل متميز عن الغير وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة نتيجة هذا التميز أو استخدام إستراتيجية الريادة .

وقد أشارت دراسة (Ferguson&Stokes,2002,P.87) أن تخصص مراقب الحسابات قطاعياً سيزيد من حصة منشأة المراجعة في سوق المراجعة للقطاع المستهدف، لأن عملاء المراجعة يطلبون خدمات المراجع المتخصص وتتيح زيادة الحصة السوقية ميزتين تنافسيين هما :

- ١- تناقص تكاليف أداء المراجعة التي يتحملها مراقب الحسابات .
- ٢- زيادة قيمة الخدمة التي تقدم للعميل .

(١) المصدر : من إعداد الباحثة .

ويحقق ما يوفره التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من إمكانيات ومعرفة وتكنولوجيا المراجعة بالقطاع ميزة تنافسية تجاه مراقبي الحسابات غير المتخصصين. وترجع تلك الميزة إلى إمكانية إحداث تخفيض جوهري في تكلفة المراجعة نتيجة ما قد يحققه التخصص القطاعي من اقتصاديات المجال، وما قد يترتب عليه من وفورات الحجم. كما يتيح التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات من ناحية أخرى فرصة الحصول على علاوة أتعاب ارتباطاً بحصتهم السوقية العالية وما قد تعكسه من جودة أعلى لخدمة المراجعة . (الإيباري ، ٢٠٠٨ ، ص ٤) .

وقد رأي (لبيب ، ٢٠٠٥ ، ص ١٠٣) أن إستراتيجية التخصص القطاعي تتيح لشركات المراجعة المهنية إمكانية الاستفادة من وفورات الحجم، فيما يتعلق بتكلفة ووقت عمليات المراجعة المتخصصة في قطاعات اقتصادية معينة، بما ينعكس أثره على تزايد درجة كفاءة الأداء المهني، وذلك في الوقت الذي تتيح فيه تلك الإستراتيجية لشركات المراجعة المتخصصة إمكانية مفاوضة العملاء في الحصول على معدلات أتعاب عادلة، مقابل تقديم خدمات مهنية ذات كفاءة مرتفعة .

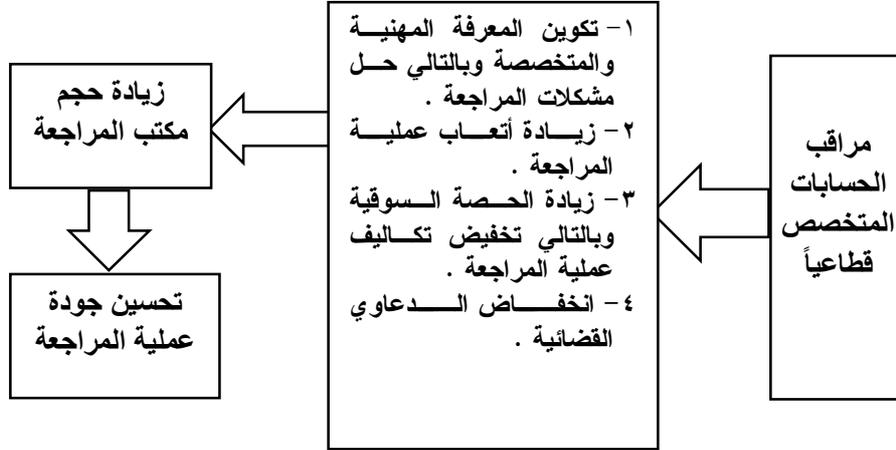
يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرة مكاتب المراجعة على التفاوض حول مستويات الأتعاب مما يؤدي إلى الارتقاء بمستويات الأتعاب ، كما أن وفورات الحجم الكبير لمكاتب المراجعة سيأتيح فرصة أمام تلك المكاتب لتحديد المستوي العادل للأتعاب (الصغير ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٠٦) ، وقد أيد ذلك (Low,2004 ,P.202) أن إستراتيجية التخصص القطاعي تزيد من أتعاب عملية المراجعة كنتيجة لتعزيز هذه الإستراتيجية لسمعة مراقب الحسابات المرتبطة بتقديم خدمات مرتفعة الجودة، حيث يقدم مراقب الحسابات متخصصاً مستوي مرتفع في التأكيد في مقابل مراقب الحسابات غير المتخصص ، وبذلك أصبح التخصص القطاعي إحدى الإستراتيجيات التي يتبعها مراقب الحسابات للمنافسة في سوق المهنة لأنها الطريق للحصول على حصة سوقية مرتفعة ومن ثم أتعاب مرتفعة .

كما قد يعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات محدد أساسي لرضا عملاء منشآت الأعمال، من منظور تحليل التكلفة والعائد، نتيجة انخفاض الوقت والجهد والتكلفة التي يتحملها عملاء المراجعة لتفسير الممارسات والاتجاهات الخاصة بالقطاع لمراقبي الحسابات (Mayhew& Wilkins, 2003,P.36).

إن تخصص مراقب الحسابات في قطاع معين يكسبه ما يمكن تسميته بالميكنة المعلوماتية من خلال اكتساب الخبرة في حل مشاكل بعينها ، بحيث يستطيع حل مشكلات المراجعة بسرعة وبشكل يتسم بالأوتوماتيكية ويتم وصف الشخص الذي يصل إلى هذه المرحلة بالخبير ، لأنه عند هذه المرحلة يكون لديه القدرة على تحليل وإيجاد حل لمختلف المشاكل في مجال تخصصه ، خاصة بالمشاكل غير الروتينية مثل تقييم مدي قدرة المنشأة على البقاء والاستمرار (صليب ، ٢٠٠٣ ، ص ٣٩٠) وبالتالي يزيد من حجم مكتب المراجعة ومن خلال ذلك ترتفع قدرة مراقب الحسابات المتخصص على تحسين مستويات جودة عملية المراجعة .

ومن خلال ما سبق نستنتج أن مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً يمتلك المعرفة والخبرة المهنية للقطاع الذي يتخصص فيه وطبيعة النشاط الذي تنتمي إليه شركة العميل. وما لذلك من تأثير إيجابي في تعزيز قدرته على التفاوض في مرحلة قبول مراجعة هذا العميل ، مما يدعم قدرة مراقب الحسابات على رفع وزيادة أتعاب عملية المراجعة ، ومن ناحية أخرى يؤدي تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى زيادة الحصة السوقية لمنشأة المراجعة وبالتالي تخفيض تكاليف عملية المراجعة من خلال انخفاض عدد ساعات عملية المراجعة وتخفيض الاستعانة بخبير متخصص في قطاع المنشأة محل

المراجعة وأخيراً الاستفادة من وفورات الحجم. كما يعزز تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية مما يخفض التكاليف الناتجة عن ارتفاع حالات التقاضي ضد مراقب الحسابات المتخصص بسبب ارتفاع مستوي قدرته علي تحديد مواطن التحريفات الجوهرية والحد منها ، وكل ذلك يؤدي إلي كبر حجم مكتب المراجعة وبالتالي يؤدي إلي تحسين جودة عملية المراجعة . ويمكننا توضيح العلاقة التالية بالشكل التالي كما يلي :



(
العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة من خلال حجم مكتب المراجعة⁽¹⁾)

٤ - الدراسة الميدانية :

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلي اختبار فروض البحث وذلك من خلال تحليل آراء مراقبي الحسابات والأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بأقسام المحاسبة بكليات التجارة وذلك للتعرف علي تحليل أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال بعض محددات جودة عملية المراجعة وتتمثل تلك المحددات في (طول فترة الارتباط مراقب الحسابات بالعمل - حجم مكتب المراجعة)

٢/٤ فروض الدراسة :

تتمثل فروض البحث التي تم اختبارها في هذه الدراسة الميدانية وفي ضوء طبيعة مشكلة البحث وتحقيق الهدف الأساسي لها في الفروض التالية :

ويتمثل الفرض الرئيسي للبحث في :

" لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي طول فترة الارتباط مع العميل

وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة "

ويندرج تحت هذا الفرض البحثي الرئيسي الفروض البحثية الفرعية التالية :

(١) المصدر : من إعداد الباحثة .

- ١- الفرض الفرعي الأول : " لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل " .
 - ٢- الفرض الفرعي الثاني : " لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة " .
- ٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة :

- يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات رئيسية علي النحو التالي :
- ١- المجموعة الأولى : تتمثل في الأكاديميين أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بجمهورية مصر العربية .
 - ٢- المجموعة الثانية : تتمثل في مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب محاسبية ومراجعة كبيرة الحجم (لها شريك أجنبي) .
 - ٣- المجموعة الثالثة : تتمثل في مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب محاسبية ومراجعة محلية (ليس لها شريك أجنبي) .
- عينة الدراسة الميدانية :
- (عينة البحث وحجم الاستثمارات الموزعة عليهم والمستلمة منهم ونسبتها علي النحو التالي :

(
فئات عينة البحث وحجم استثمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة
والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئة العينة	الاستثمارات المرسله		الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
أكاديمي		%		%	٦٢	%٩١
مراقب حسابات (مكتب كبير)		%		%	٥٥	%٩١,٦
مراقب حسابات (مكتب محلي)		%		%٩٦,٦	٥٥	%٩١,٦
الإجمالي				%٩٥,٧	١٧٢	%٩٢

٤/٤ كيفية تصميم أداة البحث :

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات وتم الاعتماد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدي الباحثة بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث، وحاولت الباحثة مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة وذلك من خلال :

- ١- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث .
- ٢- الحصول علي معلومات تامة من أفراد العينة تتعلق بالمؤهلات العلمية والوظيفية الحالية وعدد مستويات الخبرة .

- ٣- تم تبويب الأسئلة في قائمة الاستقصاء إلي الأنواع التالية :
 أ-أسئلة مغلقة (نعم ، لا) Close Questions
 ب- أسئلة فنوية من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale وتأخذ كالتالى :

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة					

٤/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة :

من أجل التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية قامت الباحثة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS version 21 Statistical Package for the Social Sciences) وتم تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال الأساليب والاختبارات التالية :

- ١- النسب المئوية والتكرارات لإجابات الأطراف الرئيسية للاستقصاء والمهتمين بالتخصص القطاعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة حول أسئلة قائمة الاستقصاء .
- ٢- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach`s Alpha) لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد علي المقاييس المستخدمة في الدراسة ، كما يحدد قوة الارتباط بين إجابات كل فقرة وإجابات كل فقرات الاستمارة الكلية .
- ٣- المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي - الانحراف المعياري) .
- ٤- اختبار كولمغوروف - سميرنوف (Kolmogorov- Smirnov) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا . وبالتالي يمكن من خلاله معرفة نوعية الاختبارات التي يمكن استخدامها .
- ٥- اختبار أسلوب الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) لما له من القدرة لبيان أثر العلاقة بين المتغير المستقل علي المتغير التابع و لمعرفة نوع ودرجة العلاقة .
- ٦- تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA) One Way Analysis Of Variance لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين متوسطات اكثر من مجتمعين .

٤/٦ التحليل الإحصائي واختبار الفروض :

التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية :

- اختبار الصدق والثبات للاستمارة باستخدام (اختبار ألفا كرونباخ)

Cronbach`s Alpha Test

اتجهت الباحثة إلى اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة الحالية قبل اختبار صحة فروض الدراسة وذلك بهدف تقليل أخطاء القياس العشوائية وزيادة درجة (مفردة من المستقصي منهم بالمجتمع محل الدراسة وإجراء بعض التعديلات في صياغة بعض العبارات المستخدمة بما يتماشى مع طبيعة المستقصي منهم، ولتقييم الثبات للمقاييس

المستخدمة في الدراسة الحالية تم استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا كرونباخ (Alpha Correlation Coefficient) باعتباره أكثر أساليب تحليل البيانات دلالة في تقييم درجة التناسق الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للاختبار، الذي يستخدم للتأكد من اتساق متغيرات الدراسة مع بعضها البعض ، من خلال ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات ببعضها البعض ، ووفقاً للمبادئ العامة لتنمية واختبار المقاييس في البحوث الاجتماعية، يتم استبعاد أي متغير من المتغيرات الخاضعة للاختبار مفردة وذلك للتعرف على صدق وثبات المقاييس قبل الاعتماد عليها في التحليل كما هو التالي :

(
تقييم صدق وثبات المقاييس باستخدام معامل الارتباط ألفا قيمة
معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد العبارات	معامل ارتباط ألفا كرونباخ	الجذر التربيعي لـ ألفا
التخصص القطاعي لمراقب الحسابات	١٦	٠,٧٢٧	0.852643
أبعاد تحسين مستويات جودة عملية المراجعة	٥٦	٠,٩٣٧	0.967988
العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة.	٧	٠,٦٧٩	0.824015
العناصر المرتبطة حجم مكتب المراجعة	١٤	٠,٨٦٥	0.930054

(:

أنه في ضوء النتائج السابقة الخاصة بتقييم الثبات والصدق في المقاييس (متغيراً لقياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في صورة عبارات ، كما يمكن (متغيراً لقياس أبعاد تحسين جودة عملية المراجعة في صورة عبارات تشكل في مجموعها بعدين رئيسيين ، حيث تتمتع جميعها بدرجة عالية من الثبات والصدق ..

٢- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

١- التحليل الوصفي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات :

يتناول هذا الجزء وصف وتفسير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات الخاضعة للدراسة بشكل إجمالي وقامت الباحثة بحساب النسب المئوية لتكرار أسئلة القسم الأول

والثاني من قائمة الاستقصاء وكذلك حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لقياس اتجاهات آراء المستقصي منهم ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي :

- التكرار والنسب المئوية للأسئلة المغلقة :

(
النسب المئوية لتكرار الأسئلة المغلقة

النسبة المئوية	التكرار			العبرة
٦٣,٤%	١٠٩	نعم	القرار	هل يظهر التخصص القطاعي في سوق المراجعة المصري؟
٣٦,٦%	٦٣	لا		
١٠٠%	١٧٢	الإجمالي		
٨٦%	١٤٨	نعم	القرار	هل تحتاج بيئة الأعمال المصرية الي مراقبي حسابات متخصصين قطاعياً؟
١٤%	٢٤	لا		
١٠٠%	١٧٢	الإجمالي		
٨٨,٤%	١٥٢	نعم	القرار	يؤدي زيادة عدد سنوات عمل مراقب الحسابات في مجال معين إلي تخصصه في هذا المجال؟
١١,٦%	٢٠	لا		
١٠٠%	١٧٢	الإجمالي		

(ما يلي :

. %

. %

. %

- توصيف لآراء المستقصي منهم حول التخصص القطاعي لمراقب الحسابات الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي :

قامت الباحثة باستخدام أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت) يحتوي مقياس متغير) التي تخص التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ، كما هو موضح في الجدول التالي :

(
الإحصاءات الوصفية الأساسية لمتغيرات الدراسة الخاصة بالتخصص القطاعي
لمراقب الحسابات

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات
موافق تماما	.6265	4.395	١. يرتكز التخصص القطاعي على مقدار المعرفة المتراكمة نتيجة لطول الفترة في مراجعة قطاع معين.
موافق	1.0732	3.983	٢. الخبرة المهنية تمثل صفة من صفات التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.
موافق	.7775	4.145	٣. مكاتب المراجعة المتخصصة هي تلك التي تقوم باستثمار طاقتها لتطوير الخبرة والمعرفة في مراجعة قطاع معين.
موافق تماما	.7185	4.302	٤. مراقب الحسابات المتخصص هو الذي يمتلك المعرفة والخبرة المرتبطة في قطاع معين نتيجة للتدريب والممارسة المستمرة.
موافق	1.0020	3.913	٥. يؤدي التخصص القطاعي لدي مكاتب المراجعة الي وجود ميزة تنافسية.
موافق	.9592	3.901	٦. يفضل مراقب الحسابات مراجعة قطاع معين عن بعض القطاعات الأخرى وذلك للخبرة المتميزة في هذا القطاع.
موافق	.9008	4.157	٧. مراقب الحسابات المتخصص يكون لديه معرفة أكثر بالقواعد واللوائح والقوانين المرتبطة بمجال القطاع المتخصص فيه عن المراقب غير المتخصص.
موافق	.9293	4.116	٨. مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً لديه قدرات وإمكانيات أفضل في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن مراقب الحسابات غير المتخصص .
موافق	1.0259	4.012	٩. يهتم مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً بتطبيق معايير المراجعة واللوائح والقوانين المتعارف عليها.
موافق	.8891	4.070	١٠. يؤدي تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلي زيادة قدرته على تقييم مدي قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا من عدمه.
موافق	1.0163	3.547	١١. التخصص القطاعي يؤدي إلى تدعيم

			استقلال مراقب الحسابات.
موافق	.9819	3.971	١٢. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يزيد من معرفة المراقب بأساليب الإدارة في ممارسة إدارة الربح ومن ثم الحد منها.
موافق	.9382	4.052	١٣. التخصص القطاعي يزيد من القدرة التفاوضية للمراقب حول أتعاب عملية المراجعة.
موافق	.8983	3.988	١٤. التخصص القطاعي يؤدي إلي تحسين سمعة المكتب وصورته العامة في سوق المهنة.
موافق	.9831	3.802	١٥. التخصص القطاعي لمكتب المراجعة يزيد من الفحص ويحقق كفاية عملية المراجعة التي تنعكس على تخفيض تكاليف المراجعة وزيادة أرباح المكتب.
موافق	3.5487	4.163	١٦. التخصص القطاعي يقلل من حدة مخاطر المساءلة القانونية للمكتب.
موافق تماما	0.6265	4.395	المجموع

):

أن آراء عينة الدراسة أظهرت اتجاهاً عاماً بالموافقة تماماً على عبارات (ومن أكثر العوامل التي تؤثر علي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو أنه يركز علي مقدار المعرفة المتراكمة نتيجة لطول الفترة في مراجعة قطاع معين ، في حين أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلي تدعيم استقلال مراقب الحسابات يعتبر أقل العوامل المؤثرة في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات .

٢- التحليل الوصفي لأبعاد تحسين جودة عملية المراجعة :

يتناول هذا الجزء وصف وتفسير أبعاد تحسين مستويات جودة عملية المراجعة الخاضعة للدراسة بشكل إجمالي ، وفي ضوء ذلك قامت الباحثة باستخدام أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كميّاس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كميّاس للتشتت) بشكل إجمالي ، ويحتوي مقياس أبعاد تحسين جودة عملية المراجعة على بعدين وهي مجموعة من المتغيرات الفرعية التي تقيس أبعاد تحسين جودة عملية المراجعة ، يتضح كما يلي :

(

الإحصاءات الوصفية الأساسية لمتغيرات الدراسة الخاصة بأبعاد التحسين بمستويات جودة عملية المراجعة

الأبعاد	التحسين بمستويات جودة عملية المراجعة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة	طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة يجعل لديه دراية بأعمال العميل.	4.281	.6441	موافق تماما
	طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة يؤدي إلى تخفيض تكاليف ومشاكل عملية المراجعة.	3.918	.8706	موافق
	طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة يؤدي إلى زيادة المعرفة والخبرة لدي مراقبي الحسابات بمنشأة العميل.	4.105	.7900	موافق
	إن طول فترة العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة يؤدي إلى تحقيق مستوي عال من جودة عملية المراجعة.	3.743	.9842	موافق
	يؤدي طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية	3.830	.9012	موافق
	يفضل عملاء المراجعة الارتباط بشكل مستمر مع مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً وبالتالي تزيد من جودة عملية المراجعة.	3.626	1.0517	موافق
	من الضروري أن يتصف مراقب الحسابات بالاستقلال والحياد والموضوعية عند مزاوله أوائمه المهني وبذلك لا تؤثر طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل على استقلاله.	3.877	1.2040	موافق
الإجمالي	3.911	0.921		
العناصر المرتبطة حجم مكتب المراجعة	تتمتع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بخدمة وخبرة أفضل من المكاتب صغيرة الحجم.	3.860	.9537	موافق
	يعد الوصول للسمعة والشهرة الجيدة لمكتب المراجعة دافعا لزيادة جودة عملية المراجعة.	4.164	.8792	موافق
	كبر حجم مكتب المراجعة يجعله أكثر حرصا على توظيف مراقبي حسابات ذوي كفاءة عالية مما يؤثر إيجابياً على الأتعاب التي يتقاضاها المكتب وبالتالي يؤثر إيجابياً علي جودة عملية المراجعة.	4.222	.6578	موافق تماما
	يراعي مكتب المراجعة أن تكون أتعاب المراجعة عادلة ومناسبة للجهد المبذول	4.129	.6995	موافق

			فيها ومناسبة لسمعة المكتب والخبرة المهنية مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
موافق	.8113	4.023	يعتبر كبر حجم مكتب المراجعة مؤشراً إلى زيادة جودة عملية المراجعة.
موافق	.8801	3.912	مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً يقوم بتكوين المعرفة المهنية والمتخصصة وبالتالي يتم حل مشكلات المراجعة ويؤدي ذلك إلى كبر حجم مكتب المراجعة وبالتالي يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.
			ما هو تأثير العوامل التالية على تحديد حجم مكتب المراجعة من وجهة نظرك:
موافق	.9631	3.754	زيادة عدد العملاء بالمكتب مما يؤثر على جودة عملية المراجعة.
موافق	.8504	3.982	عدد عملاء المراجعة ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة.
موافق	.9193	3.883	مدي تأثير عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.
موافق	.9383	3.754	تعدد الشركاء المهنيين بمكتب المراجعة يؤثر على جودة عملية المراجعة.
موافق	1.1312	3.637	تعدد فروع مكتب المراجعة يؤثر على جودة عملية المراجعة.
موافق	.8559	3.947	قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة تؤثر على جودة عملية المراجعة.
موافق	.864	3.99	تبعية مكتب المراجعة لإحدى مكاتب المراجعة الدولية يؤثر على جودة عملية المراجعة.
موافق	.9631	3.754	وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة يؤثر على جودة عملية المراجعة.
	0.898	3.933	الإجمالي

):

١- آراء عينة الدراسة أظهرت اتجاهاً عاماً بالموافقة على بعد العناصر المرتبطة .(

٢- آراء عينة الدراسة أظهرت اتجاهاً عاماً بالموافقة على بعد العناصر المرتبطة .(

٢/٦/٤ اختبارات الفروض :

١- اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test

وهنا قامت الباحثة باستخدام اختبار Kolmogorov- Smirnov) للتعرف على طبيعية متغيرات الدراسة من عدمه :

جدول (٦) اختبار الطبيعة

القرار	مستوى الدلالة	احصاء الاختبار	متغيرات الدراسة
طبيعي	.240	2.578	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات
طبيعي	.310	3.221	ابعد تحسين مستويات جودة عملية المراجعة
طبيعي	.220	2.940	العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة.
طبيعي	.420	3.095	العناصر المرتبطة حجم مكتب المراجعة

وبالتالي يتم الاعتماد على الاختبارات المعلمية .

- اختبار أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis

قامت الباحثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis لما له من القدرة على بيان اثر العلاقة بين المتغير مستقل على المتغير تابع ، وتوضح الباحثة فيما يأتي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لمعرفة نوع و درجة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات كمتغير مستقل وبين جودة عملية المراجعة كمتغير تابع ويمكننا قياس جودة عملية المراجعة من خلال بعد المحددات التي تتمثل كمتغيرات تابعة في الفروض الفرعية الآتية :

أولاً : اختبار الفرض الفرعي الأول

" لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل " .

يناقش هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي الخاص بالفرض "لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط بالعميل"، ولإثبات صحة او عدم صحة هذا الفرض قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis .

ويمكن عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والذي يتناول تلخيصاً لنتائج تحليل الانحدار والارتباط البسيط عن هذه العلاقة وذلك كما يلي:

جدول رقم (٧)

نوع وقوة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل

(مخرجات تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis")

معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل الانحدار	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تأثيراً على طول فترة ارتباط بالعميل

			التخصص القطاعي لمراقب الحسابات
		(معنوي)	معامل الارتباط في النموذج R معامل التحديد في النموذج R ² قيمة F المحسوبة درجات الحرية مستوى الدلالة

ويتضح من الجدول رقم (٧) :

أ- مدى صلاحية النموذج المستخدم في توضيح العلاقة التأثيرية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات كمتغير مستقل وبين طول فترة ارتباط مراقب معنوية.

ب- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل (الخاضعة للدراسة) وان هذه العلاقة (إشارة قيمة معاملات الانحدار جميعها موجبة) .
ساهم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات (الخاضعة للدراسة) في تفسير % (وفقاً لمعامل التحديد R² في النموذج من التباين الكلى) من التغير الحاصل في طول فترة ارتباط بالعميل ، أما بقية النسبة فتفسرها يرجع إلى متغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل .
د- ومما تقدم فقد تقرر رفض الفرض العدم القائل " لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل " .
(وفقاً لاختبار F المحسوبة .

ثانياً : اختبار الفرض الفرعي الثاني

" لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة " .
يناقش هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي الخاص بالفرض "لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة " ، ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis عند (وتوضح الباحثة فيما يلي نتائج هذا التحليل بطريقة الانحدار البسيط لدراسة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة وذلك على النحو التالي :

ويمكن عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب (والذي يتناول تلخيصاً لنتائج تحليل الانحدار والارتباط البسيط عن هذه العلاقة وذلك كما يلي :

جدول (٨)

نوع وقوة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة
(مخرجات تحليل الانحدار البسيط "Simple Regression Analysis")

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تأثيراً	معامل	معامل	معامل
--	-------	-------	-------

التحديد	الارتباط	الانحدار	على حجم مكتب المراجعة
٠,٢٦٤	٠,٠٥١٤	٠,٥٢٧	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات
	٠,٥١٤		معامل الارتباط في النموذج R
	٠,٢٦٤		معامل التحديد في النموذج R ²
	٦٠,٦٦٣		قيمة F المحسوبة
	(١٧١/١٧٠/١)		درجات الحرية
	(معنوي) ٠,٠٠١		مستوى الدلالة

يتضح من جدول رقم (٨) :

أ- مدى صلاحية النموذج المستخدم في توضيح العلاقة التأثيرية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات كمتغير مستقل وبين حجم مكتب المراجعة كمتغير معنوية .

ب- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة (الخاضعة للدراسة) وان هذه العلاقة (إشارة قيمة معاملات الانحدار جميعها موجبة) .

ساهم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات (الخاضعة للدراسة) في تفسير % (وفقاً لمعامل التحديد R² في النموذج من التباين الكلى) من التغير الحاصل على حجم مكتب المراجعة، أما بقية النسبة فتفسرها يرجع الى متغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل.

د- ومما تقدم فقد تقرر رفض الفرض العدم القائل " لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على حجم مكتب المراجعة " . وفقاً لاختبار F المحسوبة .

٣- تحليل التباين الأحادي (ANOVA) One Way Analysis Of Variance

تم استخدام تحليل التباين لقياس معنوية الفروق بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات كالتالي :

١- تحليل التباين الأحادي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات :

جدول (٩)

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ترجع للوظيفة الحالية
(مخرجات تحليل التباين الاحادي "One Way ANOVA")

القرار	مستوى الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغيرات
معنوي	.000	9.621	8.596	2	17.191	بين المجموعات	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات

			.893	169	150.995	داخل المجموعات
				171	168.186	الكلية

بالنظر لجدول تحليل التباين الأحادي رقم (٩) لدراسة الوظيفة الحالية على . نجد أنها ذات دلالة حيث قيمة مستوى الدلالة أقل من قيمة مستوى المعنوية مما يعني وجود اختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف الحالية المختلفة.

٢- تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بطول فترة مراقب الحسابات مع العميل:

جدول (١٠)

العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل ترجع للوظيفة الحالية

(مخرجات تحليل التباين الأحادي "One Way ANOVA")

القرار	مستوى الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المر	مصدر التباين	المتغيرات
غير معنوي	.589	.531	.299	2	.599	بين المجموعات	العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة.
			.564	168	94.746	داخل المجموعات	
				170	95.345	الكلية	

وبالنظر لجدول تحليل التباين الأحادي رقم (١٠) لدراسة العناصر المرتبطة ونجد أنها ذات دلالة حيث قيمة مستوى الدلالة أكبر من قيمة مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف الحالية المختلفة .

٦- تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بحجم مكتب المراجعة:

جدول (١١)

العناصر المرتبطة بحجم مكتب المراجعة ترجع للوظيفة الحالية (مخرجات تحليل التباين الأحادي "One Way ANOVA")

القرار	مستوى الدلالة	و	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغيرات
غير معنوي	.185	1.632	1.438	3	4.313	بين المجموعات	العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة.
			.881	124	109.241	داخل المجموعات	
				127	113.555	الكلية	

وبالنظر لجدول تحليل التباين الأحادي رقم (١١) لدراسة العناصر المرتبطة نجد انها ذات دلالة حيث قيمة مستوى الدلالة أكبر من قيمة مستوى المعنوية مما يعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف الحالية المختلفة.

٥ - خلاصة ونتائج وتوصيات البحث والبحوث المستقبلية :

١/٥ خلاصة ونتائج البحث :

استهدفت البحث التعرف علي دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة من خلال بعض محددات تلك الجودة، وقد حاول البحث تحقيق هذا الهدف ويمكن تلخيص أهم نتائج البحث النظرية والميدانية علي النحو التالي:

١- أظهرت نتائج الدراسة النظرية أن مفهوم التخصص القطاعي هو مفهوم مركب ومتعدد الأبعاد ونستج أن مراقب الحسابات المتخصص يركز نشاطه المهني في نشاط قطاعي اقتصادي معين حيث أنه يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال نشاط قطاع معين، ويزداد مستوي جودة الأداء المهني في مجال النشاط محل التخصص .

٢- أظهرت نتائج الدراسة النظرية أن مفهوم جودة عملية المراجعة مفهوم نسبي وليس مطلق يختلف من طرف لآخر أن جودة عملية المراجعة تتحقق من خلال التزام مراقبي الحسابات بجميع معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة ويمثل ذلك الحد الأدنى لجودة الأداء المهني، والقيام بالإفصاح والتقرير عن كافة المخالفات والتحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية والتي لم تقوم الإدارة بإعطاء أي أسباب مقنعة بشأنها، تحقق وتلبي عملية المراجعة احتياجات ومصالح وتطلعات الأطراف المشاركة والمستفيدة من عملية المراجعة .

٣- أظهرت نتائج الدراسة النظرية أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل تؤدي إلي جودة عملية المراجعة ، وذلك لأن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل ينتج عنها زيادة الخبرة وحجم المعرفة لدي مراقبي الحسابات بالمنشأة محل المراجعة ، واكتشاف التحريفات الجوهرية وتدعيم استقلال مراقب الحسابات وأيضاً طول فترة الارتباط بين المراقب والعميل تؤدي إلي تخفيض تكاليف ومشاكل عملية المراجعة والتي تنعكس في النهاية بصورة إيجابية علي جودة عملية

- المراجعة ولهذا فإن طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل يعتبر مؤشراً لجودة عملية المراجعة .
- ٤- أظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية أنه عند تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلي زيادة طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات المتخصص والعميل وذلك من خلال زيادة حجم المعرفة الكاملة اللازمة لاستكمال عملية المراجعة، واكتشاف التحريفات الجوهرية والحد منها وتقييمها، وزيادة استقلال مراقب الحسابات الأمر الذي يؤدي في النهاية إلي تحسين جودة عملية المراجعة وبذلك لأنه توجد علاقة طردية بين طول فترة الارتباط المراقب بالعميل وجودة عملية المراجعة .
- ٥- أكدت نتائج الدراسة الميدانية علي وجود علاقة جوهرية بين التخصص القطاعي (وفقاً لاختبار F المحسوبة مما يؤدي إلي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة، مما يثبت رفض الفرض العدمي .
- ٦- أظهرت نتائج الدراسة النظرية وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث إنه عندما يكون حجم المكتب كبير يتمتع بإمكانيات عالية من حيث الموارد البشرية ووسائل تكنولوجيا المعلومات التي تمكنهم من تقديم خدمات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة، وبدرجة عالية من الاستفادة باقتصاديات الحجم عن غيرها من المكاتب صغيرة الحجم، وأيضاً مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بشهرة وسمعه جيدة تجعلها حريصة على استمرار تلك الشهرة والسمعة وتنميتها وذلك بتقديم خدمات مراجعة ذات مستوي جودة عالية
- ٧- أظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية أن مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً يمتلك المعرفة والخبرة المهنية للقطاع الذي يتخصص فيه وطبيعة النشاط الذي تنتمي إليه شركة العميل. وما لذلك من تأثير إيجابي في تعزيز قدرته علي التفاوض في مرحلة قبول مراجعة هذا العميل ، مما يدعم قدرة مراقب الحسابات علي رفع وزيادة أتعاب عملية المراجعة ، ومن ناحية أخرى يؤدي تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلي زيادة الحصة السوقية لمنشأة المراجعة وبالتالي تخفيض تكاليف عملية المراجعة من خلال انخفاض عدد ساعات عملية المراجعة وتخفيض الاستعانة بخبير متخصص في قطاع المنشأة محل المراجعة وأخيراً الاستفادة من وفورات الحجم . كما يعزز تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية مما يخفض التكاليف الناتجة عن ارتفاع حالات التقاضي ضد مراقب الحسابات المتخصص بسبب ارتفاع مستوي قدرته علي تحديد مواطن التحريفات الجوهرية والحد منها ، وكل ذلك يؤدي إلي كبر حجم مكتب المراجعة وبالتالي يؤدي إلي تحسين جودة عملية المراجعة .
- ٨- أكدت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة جوهرية بين التخصص القطاعي لمراقب (وفقاً لاختبار F المحسوبة وبالتالي يؤدي إلي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة، مما يثبت الفرض العدمي .

وبناء على ذلك ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعمل وحجم المكتب .

٢/٥ توصيات البحث :

في ضوء طبيعة ومشكلة البحث وأهدافه وحدوده وما توصل إليه البحث من نتائج فقد توصلت الباحثة إلي مجموعة من التوصيات، وتري الباحثة أن لهذه التوصيات تأثيراً إيجابياً علي مهنة المراجعة في مصر كالآتي :

- ١- توصي الباحثة بضرورة إصدار إرشادات وتشريعات مهنية لمكاتب المراجعة توضح مضمون التخصص القطاعي وأهميته وكيفية تطبيقه ، وتوافر دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة ونوعية النشاط الذي يتخصص فيه المكتب .
- ٢- العمل علي ضرورة إلزام مراقبي الحسابات بالتعليم المهني المستمر لإكسابهم الخبرة والتخصص الدقيق في القطاع المحدد وذلك من خلال قيام مكاتب المراجعة بعقد دورات متخصصة لهم ليكتسبوا المعرفة المتكاملة عن القطاع الذي تخصص فيه .
- ٣- ضرورة إصدار معايير للمراجعة من قبل المنظمات المهنية في مصر بما يتلاءم مع متطلبات البيئة المصرية ومتسقاً مع المعايير الدولية وخاصة التي جودة عملية المراجعة ومحدداتها بحيث توفر تلك المعايير الإرشادات الكافية والتفصيلية لمراقبي الحسابات لكي تتم عملية المراجعة بأفضل جودة ممكن.
- ٤- ضرورة دعم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات علي مستوي التنظيم المهني ومنشآت المحاسبة والمراجعة علي حد سواء ، من خلال وضع السياسات والإجراءات والخطط والبرامج التطويرية ومتابعة تنفيذها وتحديثها بصورة مستمرة ، بما يضمن الارتقاء بالمستوي المهني لمزاولي المهنة والذي بدوره ينعكس إيجابياً علي جودة المهنة ككل .
- ٥- يتوجب علي مراقب الحسابات أن يكون علي معرفة واستيعاب بكافة القوانين والتشريعات التي تؤثر علي تنفيذه لواجباته المهنية .
- ٦- تشجيع منشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم علي الاندماج مع بعضها البعض ، وتفعيل مفهوم الكيانات المهنية الكبيرة، لما لها من انعكاسات إيجابية علي الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة والمهنة ككل .

٣/٥ مجالات البحث المستقبلية :

- في ضوء أهداف ومشكلة البحث وحدود البحث وما توصل إليه من نتائج وتوصيات فقد ظهرت بعض المجالات البحثية المرتبطة بموضوع البحث والتي ينبغي أن يتم بحثها مستقبلاً ومن أهمها ما يلي :
- دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستقلاله .
 - أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الخدمات الاستشارية في البيئة المصرية .

- أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي جودة التقارير المالية المنشورة .
- أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات الواردة بالتقارير المالية .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

أ- الكتب العلمية :

("دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " كلية التجارة – جامعة عين شمس ،
الدار الجامعية .

ب- الدوريات العلمية :

(، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق علي قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية "، **مجلة البحوث التجارية** ، كلية التجارة – جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، المجلد الثالث .

(" دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات " ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة - جامعة سوهاج ، العدد .

(، " تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها علي جودة أدائها المهني :دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، **مجلة جامعة الملك** (

(، " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "، **مجلة** ، العدد الرابع

(، "حجم مكتب المراجعة والعلاقات المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصرية "، **مجلة البحوث التجارية** ، كلية التجارة – جامعة الزقازيق ، العدد الاول ، المجلد التاسع والعشرون

(، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله : دراسة تطبيقية علي المراجعين الخارجيين في قطاع غزة" ، **مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية** ، غزة – فلسطين ، العدد الأول .

(، "دراسة تحليلية ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية علي الحسابات " ، **مجلة** .

(، "العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك علي الأداء السوقي لمنشآت الأعمال " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة –

(، "دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول .

(، "العوامل التي تؤثر جودة المراجعة دراسة تطبيقية علي مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان " ، **المجلة العلمية للبحوث التجارية** كلية التجارة – جامعة حلوان ، العدد الثاني .

(، " مدي تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي علي أدائه المهني " ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الرابع – الجزء الأول

(، "أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة – جامعة المنصورة ، العدد الاول .

(.، "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية " **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة – جامعة سوهاج ، العدد

مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،كلية التجارة – جامعة سوهاج ،العدد الثاني .

(.،"قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علي جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المصري"، **مجلة جامعة المنصورة** ، كلية التجارة _جامعة المنصورة ،العدد الاول

(. ، "أثر جودة المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح" ، **مجلة كلية**

(، "تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك علي مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية : دراسة نظرية وميدانية" ،**مجلة آفاق جديدة** ، كلية التجارة – جامعة المنوفية ، العدد (الثالث – الرابع).

(.، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، **ة كلية التجارة للبحوث العلمية** ،كلية التجارة –جامعة الاسكندرية ،العدد الثاني

(، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة " ، **المجلة العلمية التجارة والتمويل** ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول .

(،"فجوة التوقعات في المراجعة :أسبابها وسبل تضيقها " ، **المجلة العلمية لكلية التجارة بالزقازيق** ، كلية التجارة – جامعة الزقازيق، العدد الأول.

(.،"تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة " ،**مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، كلية التجارة –جامعة بني سويف ،العدد الثاني.

(،"التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة" **المجلة الجامعة** ، العدد الثامن عشر ، المجلد الأول.

(.، "تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح :مع دراسة ميدانية في مصر " ، **المجلة العلمية التجارة والتمويل** ، كلية التجارة –جامعة طنطا ،المجلد الثالث.

ج- الرسائل العلمية :

(،"العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،كلية التجارة – جامعة أسيوط .

(، " قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات علي جودة عملية المراجعة :دراسة ميدانية – فلسطين " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

("إطار مقترح لتحسين جودة المراجعة في ظل المتغيرات المعاصرة – دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر – فرع البنات .

- (، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الجزائر .
- (، "دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع علي ممارسات إدارة الربحية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة .
- (، " قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- (، " إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات : دراسة ميدانية علي الشركات المساهمة الليبية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس .
- (، " مدخل مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة علي إدارة عملية المراجعة : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس .
- (، "أثر تطبيق المراجع الخارجي لإستراتيجية التخصص النوعي علي جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة .
- (، " تأثير محددات إختيار مراجع الحسابات الخارجي علي جودة أداء عملية المراجعة - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة .
- (، "تمودج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- (، "تقييم جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في مصر والمرتبطة بمكاتب عالمية - دراسة نظرية وميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .
- (، "دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته علي اكتشاف الغش والتقرير عنه " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .
- (، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة .
- (، "دراسة أثر جودة المراجعة الخارجية علي تكلفة رأس المال : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة .
- (، " دراسة تحليلية لقياس أثر إستراتيجية التخصص القطاعي علي تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس .

(" دور التخصص المهني للمراجع في تخفيض عدم تماثل المعلومات : بالتطبيق علي قطاع العقارات بسوق الأوراق المالية المصرية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنوفية.

ثانياً : المراجع الأجنبية

(A) Periodicals:

- 1-Arel, B., Brody,R., and Pany,K.,(2005),"Audit firm Rotaion and Audit quality ",**The CPA Journal** ,Vol.75,No.1.
- 2-Al-Thuneibat,A., Al Issa,R., and Baker ,R.,(2011),"Audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical eviden from Jordan ", **Managerial Auditing Journal** ,Vol.26 ,No.4.
- 3-Baker, R. and Al-Thuneibat,A.,(2011)," Audit tenure and equity risk premium: evidence from Jordan ", **international Journal of Accounting and information Management** , Vol.19,No.1.
- 4-Balsam ,S. ،Krishnan ،J. ،and Yang ،J.S.،(2003)،"Auditor industry specialization and Earnings Quality " ،**Auditing A Journal of practice &Theory** ،VOL .22 ،No.2،pp.71:97 . .
- 5-Bamber،E.and J. ،Robert ،(2000) ،"The effects of specialization in audit workpaper review on review efficiency and reviewers " ، **Ajournal of practice &Theory** ،vol . 19،PP. 147-157
- 6-Beck, P., and Wu,M.,(2006),"Learning by Doing and Audit Quality " , **Contemporary Accounting Research**, Vol.23.
- 7-Bonner ،S. ،Lewis ،B. ،(1990) ،" Determinants of Auditor Expertise " **Journal of accounting Research** ،Vol.28، P.2.
- 8-Byrnes ،N. ،(2002) ،"Accounting in Crisis" ،Business Week ، ،Iss.3767 ،p.44
- 9-Carcello, J., and Albert, L.,(2004),"Client size Auditor Specialization and fraudulent financial Reporting", **managerial Auditing journal** , vol.19,Iss.5.
- 10-Carcello, J. V. & Nagy, A. L., 2004, "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Iss. 2.
- 11-Carey, P., and Simnett, R.,(2006),"Audit Partner Tenure and Audit quality " **The Accounting Review.**, Vol.81,No.3.
- 12-Catanach ،A. and Walker ،P.L. (1999), "The International Debate Over Mandatory Audit Rotation:A Conceptual Research Framework", **Journal of International Accounting Auditing Taxation** ،Vol. (8).

- 13- Chananda and Phapruek (2010) " Audit Specialization ، Audit Performance ، And Sustainable Reputation: An Empirical Research Of Certified Public Accountants In Thailand " ، **Journal Of International Business And Economics** ، Vol 10.
- 14- Choi,J., Kim,C., Bon, J., and Zang,Y., (2010)," Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing" **A Journal of Practice & Theory** : ، Vol. 29, No. 1, pp.7397.
- 15- Chung,H., and Sanjay,K.,(2003),"Client importance Non- Audit Service, and Abnormal Accruals " ، **The accounting Review**, Vol.78,No.4
- 16- Comunale ،C. ،and Sexton ،T. ،(2005)."Mandatory auditor rotation and retention : impact on Market share " ، **Managerial Auditing Journal** ،Vol.20 ،No.1
- 17- Craswell, A.T., Francis, J.R., and Taylor, S.L., (1995), "Auditor brand name reputations and industry specialization", **Journal of accounting and economics**, Vol.20, Iss.3, pp.297:322.
- 18- Daugherty, B., et al., 2011, "Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Partner Rotation", **The CPA Journal**, Iss. 8.
- 19- Davis, L. R., Soo, B. S., and Trompeter, G. M., (2009), "Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts", **Contemporary Accounting Research**, Vol.26.
- 20- Davidson, W. , Jiraporn,P., and Dadalt,P., (2006), "Causes and Consequences of Audit Shopping : An Analysis of Auditor Opinions Earnings Management and Auditor Changes " , **Journal of Business and Economics**, Vol.45, Iss.2.
- 21- De Angelo, L., (1981) "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, vol.3.
- 22- Ding, R., and Jia, Y., (2012)," Auditor Mergers , Audit Quality and Audit Fees :Evidence From The Price water house coopers Merger in The UK", **Journal Account public policy**, Vol. 31.
- 23- Dunn, K.A., and Mayhew, B.W.,(2004),"Audit firm industry specialization and Client Disclosure Quality " , **Review of Accounting Studies** ,pp.35:58
- 24- Ferguson,A. and Stokes,D.,(2002),"Brand name Audit Pricing Industry Specialization ,and Leadership premiums post –Big 8 and big 6 Mergers " , **Contemporary Accounting Research** ,Vol.19, No.1.

- 25- Frgher, R., Mande, I., (2008), " Auditor Tenure Managerial Fraud, And Report Qualification: Theory And Evidence", **The Accounting Review**, Iss. 22.
- 26- Francis, c., et al.,(2010),"Audit office Size Audit Quality ,and Audit Pricing ", **Auditing :A Journal of practice& Theory** ,Vol.29,No.1.
- 27- "(2004),"What Do know about audit quality ". **The British Accounting Review** ,Vol.36.
- 28- Firth, M., Rui, M.,and Xiwu,(2012),"How Do Various Forms Of Auditor Rotation Affect Audit Quality ? : Evidence from China " ,Available at : [http:// www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
- 29- Gaver,J.and Utke,S.,(2017)," Audit Quality and Specialist Tenure", available at: <https://ssrn.com/abstract=2350803>
- 30- George, N., 2004, "Auditor Rotation And The Quality Of Audits : Certified Public Accountant", **The CPA Journal**, Iss. 43.
- 31- Geiger, M., and Rama, D., (2006)," Audit Firm Size and Going – Concern Reporting Accuracy ", **Accounting Horizons**, Vol.20, NO. 1.
- 32- Gramling, A., and DanS.,(2001), " Audit Firm Industry Expertise : A Review and Synthesis of the Archival Literature " , **Journal of Accounting Literature** , Vol . 20,
- 33- Hamilton, J., (2012)," Former SEC chair Harold Williams Supports Mandatory Auditor Rotation ", **PCAOB Reporter**.
- 34- Hogan, C., (1997), "Cost and Benefits of The Audit Quality in The IPO Market: A self – Selection Analysis ", **The Accounting Review** ,Vol.72 , NO.1
- 35- Jeny , A., and Jiange , L., (2016)," The Validity of Auditor Industry Specialization Measures" **AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY** , Vol. 35, No. 1, pp. 139–161.
- 36- Jiang, L., Cazavan, A.J., and Coulier, S.A., (2013), "Are- Emanation of The industry specialist Audit Fee premium", **Comptabilité Sans Frontières, the French connection, france** , Vol.15, pp.21-27.
- 37- Kane, G., and Velury, U.,(2004),"The role of institutional ownership in the market for auditing services:an empirical investigation ", **Journal of Business Research** ,Vol.57.
- 38- Kend, M., (2003)," Audit industry specialization: An Examination of Demand and Supply Side Issues" University of the Australian National, Working paper , pp.1:44.

- 39- Karami, G., Karimiyan, T., and Salati, S., (2017), "Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences of Iran", **Iranian Journal of Management Studies (IJMS)**, Vol. 10, No. 3
- 40- Karjalainen, J., (2011), "Audit Quality and cost of Debt Capital for private FIRMS: Evidence from Finland ", **International Journal of Auditing**, Vol.15 , Iss.1.
- 41- Krishnan, G.V., (2003), "Does Big 6 auditor industry Expertise constringes earning management " , **Accounting Horizons**, Vol.17
- 42- "—————" and Pittman, J., (2010), " Auding the auditors : Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms ", **Journal of Accounting and Economics**, vol.49.
- 43- Lim, C.Y., and ,Tan ,H.T., (2009) ,"Does Auditor Tenure Improve Audit Quality ? Moderating Effects of Industary Specialization and Dependence " , **Working paper**. Accessed on 25 July 2011 at : www.ssrn.com
- 44- Low, K.Y., (2004), "The effect of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions", **The Accounting Review** , Vol.1.
- 45- Mayhew, W., Wilkins, S., (2003), "Audit firm industry specialization as differentiation strategy :evidence from fees charged to firm going public " , **Auditing A Journal of practice & Theory** , VOL .22, No.2.
- 46- Mazza ,T., Azzali ,S., and Reichelt ,K., (2018), " Industry Specialization in Italy : Interviews with Big 4 Partners" available at : <https://ssrn.com/abstract=3109082>
- 47- Neal, T.L., and Riley, R.R, (2004), " Auditor industry specialization Research Design Auditing " , **A Journal of practice & Theory** , VOL.23, PP.9:169
- 48- Nelson, M., (2009), "A Model and literature Review of professional Skepticism in Auditing " , **Auditing: A Journal of practice & Theory** , Vol .28, No.2
- 49- Omidfar ,M., Moradi ,M., (2015), "The effect of Industry **Mediterranean Journal of social sciences** specialization on auditor's opinion in Iran " , , Vol .6, No.1.
- 50- O`Reilly, D.M., and Resisch, J.T., (2002), "industry specialization by audit firms: What does academic research tell us?", **Ohio CPA Journal** , Vol.61, pp3:429.

- 51-Orin, R.,(2008),"Ethical Guidance and Constraint Under The Sarbance-Oxely Act of 2002", **Journal of Accounting Auditing and Finance** ,Vol.23,No.1.
- 52-Owhoso, E.,(2002), "Error detection by industry specified teams during sequential audit review " ,**Journal of accounting research** ,vol.40,No .3
- 53-Payne, J.L.,(2008),"The Influence of Audit Firm specialization on Analysts` Forecast Errors" **A Journal of practice &Theory** , Vol.27, No.2, p.110
- 54-Petty, R. and Guganesan, S. (1996), "Auditor Rotation", **Australian Accounting**.
- 55-Pham , M., and Dao,T.,(2014) ," Audit tenure, auditor specialization and audit report lag ", **Managerial Auditing Journal** , Vol. 29, No. 6, pp. 490-512
- 56-Phapruke and Chananda ,(2010)," Audit specialization, Audit performance and Sustainable Reputation : An Empirical Research of Certified Public Accountants In Thailand", **Journal of International Business and Economics**, Vol.10, No.4.
- 57-Schauer, P.C., (2002),"The Effect of industry specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-ask Spreads", **Journal of Accounting and Finance Research**, Accessed On 17 April 2014 at: www.swbdir.com
- 58-Stice, J., (1991),"Using Financial and Market Information to Identify pre-engagement Factor Associated With Lawsuits against Auditors ", **The accounting Review** , Vol.66.
- 59-Walker,P., Lewis,B.,and Casterella,J.,(2001)," Mandatory Auditor Rotation :Arguments and Current Evidence " , **Accounting Enquiries**.
- 60-Wan, K., and Sewon , o.,(2011)," Auditor Market Share and Industry specialization of Non-Big 4 Finns" **Journal of accounting and finance** ,Vol.11,p.107.
- 61-Willingham, J., and Jakobson, P., (1985), "A research Response to the Dingell Harings ", **the Auditors Report** .
- 62-Wright, A. M. & Jean C. B. , (2000), "Decision Processes in Audit Evidential Planning: A Multistage Investigation", **Auditing: A Journal of Practice &Theory**, Iss. 19

(B) Thesis:

- 1- Bergen ,B.V., (2013) , " Auditor Industry Specializatn and Audit Quality " , **Master Degree** , working paper , University of TILBURG
- 2- Stewart, E., (2012)," PCAOB Inapections and Audit Quality: Evidence form Cross-listed Securities " , **Requirements for the Degree of Docter of philosophy**, floride Atlantic University.
- 3- Wang, J. , (2003)," The Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor –Client Negotiations ,**Phd** , University of South Carolina ,UMI Number 3098716

٧- ملاحق البحث :

قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،،،،،
يقوم الباحثين بإعداد بحث للحصول في المحاسبة بعنوان :
" دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة عملية
المراجعة " دراسة ميدانية ..

وتعد هذه القائمة جزء من البحث، ونظراً لخبرتكم العملية في مجال
المحاسبة والمراجعة ، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة
سوف تساعد الباحثة في الوصول إلي نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية .
ويؤكد الباحثين أن إجاباتكم لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي
ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير ،،
الباحثين

ثانياً : البيانات الشخصية للمستقصي منه :

- ١- اسم المستقصي منه (اختياري) :
 - ٢- رقم الهاتف (اختياري) :
 - ٣- جهة العمل :
 - ٤- المؤهل العلمي :
 - ✳️ بكالوريوس (شعبة محاسبة) ✳️ ماجستير في المحاسبة.
 - ✳️ دبلومة في المحاسبة والمراجعة. ✳️ دكتوراه في المحاسبة.
 - ✳️ حاصل على شهادة مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة . (برجا
ذكر اسم الشهادة) :
 - ٥- الوظيفة الحالية:
 - ✳️ أكاديمي. ✳️ مراقب حسابات. (مكتب محلي)
 - ✳️ مراقب الحسابات. (مكتب كبير) ✳️ آخري
 - ٦- سنوات الخبرة :
 - ✳️ أقل من ٥ سنوات . ✳️ من ٥ إلى ١٠ سنوات .
 - ✳️ من ١٠-١٥ سنوات . ✳️ أكثر من ١٥ سنة .
- نطاق الاستقصاء :

القسم الأول : يحتوي على الأسئلة التي تتناول التخصص القطاعي لمراقب الحسابات :

١- هل يظهر التخصص القطاعي في سوق المراجعة المصري؟
 نعم لا

٢- هل تحتاج بيئة الأعمال المصرية الي مراقبي حسابات متخصصين قطاعياً ؟

نعم لا

٣- يؤدي زيادة عدد سنوات عمل مراقب الحسابات في مجال معين إلي تخصصه في هذا المجال؟

نعم لا

وإذا كانت الإجابة بنعم على السؤال السابق ، فمن وجهة نظركم كم عدد سنوات الخبرة المطلوبة لكي يصبح مراقب الحسابات متخصص قطاعياً ؟

.....

٤- هل تري من وجهة نظرك أن مراقب الحسابات المتخصص يعرض خدمات مراجعة أفضل من مراقب الحسابات غير المتخصص ؟

نعم لا

وإذا كانت الإجابة ب نعم على السؤال السابق، فلماذا؟

.....

٥- أسئلة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي :

بشدة موافق غير	موافق غير	محايد	موافق	بشدة موافق	العبارات
					١. يركز التخصص القطاعي على مقدار المعرفة المتراكمة نتيجة لطول الفترة في مراجعة قطاع معين.
					٢. الخبرة المهنية تمثل صفة من صفات التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.
					٣. مكاتب المراجعة المتخصصة هي تلك التي تقوم باستثمار طاقتها لتطوير الخبرة والمعرفة في مراجعة قطاع معين.
					٤. مراقب الحسابات المتخصص هو الذي يمتلك المعرفة والخبرة المرتبطة في قطاع معين نتيجة للتدريب والممارسة المستمرة.
					٥. يؤدي التخصص القطاعي لدي مكاتب المراجعة الي وجود ميزة تنافسية.
					٦. يفضل مراقب الحسابات مراجعة قطاع معين عن بعض القطاعات الأخرى وذلك للخبرة المتميزة في هذا القطاع.
					٧. مراقب الحسابات المتخصص يكون لديه معرفة أكثر بالقواعد واللوائح والقوانين المرتبطة بمجال القطاع المتخصص فيه عن المراقب غير المتخصص.
					٨. مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً لديه قدرات وإمكانيات أفضل في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن مراقب الحسابات غير المتخصص .

					٩. يهتم مراقب الحسابات المتخصص قطاعيا بتطبيق معايير المراجعة واللوائح والقوانين المتعارف عليها.
					١٠. يؤدي تطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلي زيادة قدرته على تقييم مدي قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا من عدمه.
					١١. التخصص القطاعي يؤدي إلى تدعيم استقلال مراقب الحسابات.
					١٢. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يزيد من معرفة المراقب بأساليب الإدارة في ممارسة إدارة الربح ومن ثم الحد منها.
					١٣. التخصص القطاعي يزيد من القدرة التفاوضية للمراقب حول أتعاب عملية المراجعة.
					١٤. التخصص القطاعي يؤدي إلي تحسين سمعة المكتب وصورته العامة في سوق المهنة.
					١٥. التخصص القطاعي لمكتب المراجعة يزيد من الفحص ويحقق كفاية عملية المراجعة التي تنعكس على تخفيض تكاليف المراجعة وزيادة أرباح المكتب.
					١٦. التخصص القطاعي يقلل من حدة مخاطر المساءلة القانونية للمكتب.

القسم الثاى : الأسئلة التي تخص جودة عملية المراجعة ومحدتها

تحدة موافق	موافق	م	موافق	تحدة موافق	العبارات
					١- العناصر المرتبطة بطول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة
					٢- ١/١ طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل محل المراجعة يجعل لديه دراية بأعمال العميل.
					٣- ٢/١ طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة يؤدي إلى تخفيض تكاليف ومشاكل عملية المراجعة.
					٤- ٣/١ طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل محل المراجعة يؤدي إلى زيادة المعرفة والخبرة لدي مراقبي الحسابات بمنشأة العميل.
					٥- ٤/١ إن طول فترة العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة يؤدي إلى تحقيق مستوي عال من جودة عملية المراجعة.
					٦- ٥/١ يؤدي طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية
					٧- ٦/١ يفضل عملاء المراجعة الارتباط بشكل مستمر مع مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً وبالتالي تزيد من جودة عملية المراجعة.
					٨- ٧/١ من الضروري أن يتصف مراقب الحسابات بالاستقلال والحياد والموضوعية عند مزاوله أدائه المهني وبذلك لا تؤثر طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل على استقلاله.

					٩- العناصر المرتبطة بحجم مكتب المراجعة
					١٠- ١/٢ تتمتع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بخدمة وخبرة أفضل من المكاتب صغيرة الحجم.
					١١- ٢/٢ يعد الوصول للسمعة والشهرة الجيدة لمكتب المراجعة دافعا لزيادة جودة عملية المراجعة.
					٣/٢ كبر حجم مكتب المراجعة يجعله أكثر حرصا على توظيف مراقبي حسابات ذوي كفاءة عالية مما يؤثر إيجابيا على الأتعاب التي يتقاضاها المكتب وبالتالي يؤثر إيجابيا علي جودة عملية المراجعة.
					٤/٢ يراعي مكتب المراجعة أن تكون أتعاب المراجعة عادلة ومناسبة للجهد المبذول فيها ومناسبة لسمعة المكتب والخبرة المهنية مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
					٥/٢ يعتبر كبر حجم مكتب المراجعة مؤشرا إلی زيادة جودة عملية المراجعة.
					٦/٢ مراقب الحسابات المتخصص قطاعيا يقوم بتكوين المعرفة المهنية والمتخصصة وبالتالي يتم حل مشكلات المراجعة ويؤدي ذلك الي كبر حجم مكتب المراجعة وبالتالي يؤدي إلي تحسين جودة عملية المراجعة.

					٧/٢ ما هو تأثير العوامل التالية على تحديد حجم مكتب المراجعة من وجهة نظرك:
					أ- زيادة عدد العملاء بالمكتب مما يؤثر علي جودة عملية المراجعة.
					ب- عدد عملاء المراجعة ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة.
					ج- مدي تأثير عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة علي جودة عملية المراجعة.
					د- تعدد الشركاء المهنيين بمكتب المراجعة يؤثر علي جودة عملية المراجعة.
					هـ- تعدد فروع مكتب المراجعة يؤثر علي جودة عملية المراجعة.
					و- قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة تؤثر علي جودة عملية المراجعة.
					ز- تبعية مكتب المراجعة لإحدى مكاتب المراجعة الدولية يؤثر علي جودة عملية المراجعة.
					ح- وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة يؤثر علي جودة عملية المراجعة.

ملاحظات أو إضافة من سيادتكم :

.....
.....
.....