



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



**أستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء
المهني للمراجعة
(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان)**

**The Professional Specialization Strategy of the External
Auditor and its Role in the Quality of the Professional
Performance For Audity
(A field Study on a Sample of External Audit Offices in Sudan)**

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة والتمويل

اعداد الطالب

أبوبكر عبدالله احمد عبدالله

المشرف الرئيسى البروفيسور/ كمال احمد يوسف محمد

أستاذ المحاسبة

المشرف المعاون د. زهير احمد على احمد

أستاذ المحاسبة المساعد

1442هـ / 2020م



الإستهلال

قَالَ تَعَالَى:

﴿ وَقُلِ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ^ص وَسَتَرَدُّونَ إِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾ ۝ ﴾

صدق الله العظيم

سورة التوبة ، الآية رقم (105)

قَالَ تَعَالَى:

﴿ وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَمَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا ^ظ وَكَفَىٰ بِنَا حَسِيبِينَ ۝ ﴾

﴿ ٤٧ ﴾ الأنبياء: ٤٧

صدق الله العظيم

سورة الانبياء الآية رقم (47)

الإهداء

الى خير خلق الله محمد صلى الله عليه وسلم رسول الهدى لامة الاسلام وللعالمين
الى روح أبى وأمى الطاهرتين الهم أسكنهم فسيح جناتك مع النبيين والصديقين والشهداء
والصالحين وحسن أولئك رفيقاً
الى زوجتى العزيزة رفيقة دربى
الى اولادى كل من محمد وعبدالله واحمد وابنتى العزيزة أمنية
الى أصحاب النفوس الصافية والقلوب الطاهرة الذين تذوقت معهم أجمل الحظات
الى أخونى وأخواتى
الى أصحابى وزملائى الزين كان لهم الفضل الكبير فى دعمى لاستكمال دراستى

أهديهم هذه البحث

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم النبيين ،وعلى آله واصحابه أجمعين نشكر الله العلى القدير الذى أنعم علينا بنعمة العقل والدين وعلى فضلة وتوفيقه فى أتمام هذه الرسالة

وقال رسول الله صلى عليه وسلم من صنع اليكم معروفاً فكافئوه فان لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافئتموه (رواه أبو داود)

بعد شكر الله عز وجل والثناء عليه ، يطيب لى بعد أنتهاى من أعداد رسالتى هذه أن اتقدم بالشكر والعرفان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ممثلة فى إدارتها وهيئتها التدريسية ، خاصة كلية تجارة على ماقدموه لنا من عطاء للحصول على هذه الدرجة العلمية .

والشكر والعرفان والتقدير الى البروفيسور / كمال أحمد يوسف محمد أستاذ المحاسبة بجامعة النيلين المشرف الرئيسى على الرسالة ، الذى وجدت فيه أستاذاً فاضلاً معطاءً وسخياً فى علمة وخلقة ، بذل معى الجهد وقدم التوجيه واراى السليم ، الذى ساعدنى فى تخطى الكثير من الصعاب فجزاة الله عنى كل خير الجزاء وامد له بدوام الصحة والعافية .

وايضاً اتقدم بخالص الشكر التقدير الى الدكتور/ زهير أحمد على أحمد المشرف المعاون بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كما اتقدم بشكر الى مكاتب المراجعة العاملة فى السودان والشكر موصول الى كل المحكمين الذين أستجابو للباحث وقاموا باجراء ما يلزم من حذف وتعديل وتقديم أقترحاتهم السديدة

المستخلص

هدفت الدراسة الى التحقق من أستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء المهني للمراجعة ، وذلك بالاستناد الى الابعاد الايجابية للتخصص المهني للمراجع بسوق خدمة المراجعة فى السودان وذلك للارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجى. وتمثلت مشكلة الدراسة فى دور المراجع الخارجى المتخصص فى جودة الاداء المهني للمراجعة فى ظل حالات التقاضى والدعاوى ضد أعضاء المهنة نتيجة انخفاض مستوى جودة الاداء المهني للمراجعة وانعدام الثقة والمصدقية فى التقارير المالية .

وكانت أهمية الدراسة فى سعى مكاتب المراجعة الى رفع مستوى خدماتها للعملاء لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص وزيادة حد المنافسة بينهما.

ولتحقيق ذلك أستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائى لتحديد محاور الدراسة وصياغة المشكلة والمنهج التحليلي لإختبار فرضيات الدراسة التى يتضمنها النموذج البحثي ، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية عن عينة من مكاتب المراجعين القانونيين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة من (6) أجزاء وزعت على المراجعين القانونيين وبلغ عددها (164) إستبانة وبلغت الردود (152) إستبانة صالحة للتحليل أى بنسبة (93%). وقد أظهرت النتائج على أن أستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى لها تأثير إيجابى على نظام الرقابة الداخلية والتأهيل المهني وتعمل على تخفيض الإستعانة بالخبير وتساعد فى أستخدم التقنيات الإلكترونية وتعمل على تكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل وتعمل على تمكينة من أبداء راية الصحيح عن القوائم المالية وذات تأثير كبير على جودة الاداء المهني للمراجعة كما أشارت النتائج على مصداقية المعلومات الوارد بالتقارير المالية والمتمثلة فى مبدا الافصاح التام فى تقريرة ومصادقية فى القوائم المالية وصحتها تؤدى الى تلبية أحتياجات المستخدمين. وملائمة وموثقية التقارير المالية لاتخاذ القرار المناسب فى الوقت المناسب. وعدم الافصاح الكافى فى تقريرة يزيد من الشكوك حول جودة عليية أوصت الدراسة أن تحرص المنشآت على التعاقد مع مراجعين متخصصين فى مجال تخصصهم عند أختيار المراجع الخارجى. كما توصى بضرورة تبنى مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجى وذلك لما يقدمه من فوائد من أهمها زيادة قدرات وخبرات المراجع بطبيعة النشاط الذى يتخصص فيه .

Abstract

This study aimed to investigate the role of the strategy of the professional specialization strategy of external auditor toward the quality of the professional performance of audition, based on the positive attitude of professional specialization of the auditor in audition service in Sudan.

The problem study represented in the external auditor role who specialize in quality and performance audit, lack of confidence and credibility in financial reports the improve of this study is represented and exploited in the pursue of auditing offices to raise the level of customer services to increase the power of competition between them. to achieve this goal we used the deductive approaches to determine the axis of study and to mold the core of problem of study, and the extrapolation approach to explore the hypotheses of the study to test the variables included in the experimental model through field research based on a sample of legal auditors and, to achieve the goals of study, aquesionnair of (6) parts has been designed and distributed to legal auditors, the (No) of questionnaire copies distributed was (164) and the positive responses (152) will total validity of (93%),the results of the field research recommended in consensus to all expressions based on the positive attitude of professional specialization, up grading of internal audition and it works on decrease of the dependence on expertise and helps in using of electronics technologies, let the customer to express his opinion ,to reach correct financial statements. and it has large impact in the quality of professional practice of auditors. In the role of full disclosure in reports and incredibility in financial statements which lead to complete satisfaction of customer needs. and the credibility and convenience of these financial statements helps to take the appropriate decision at the right time Insufficient disclosure of facts in his report shall increase the doubts about the quality of audition, here on the research advice the establishments to contact with specialized auditors in the field in case of selecting external auditors. Here on, we recommend the audition offices to adopt the concept of professional's specialty for external audition.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقرير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجدوال
ى	فهرس الإشكال
المقدمة	
1	أولاً : الإطار المنهجي
9	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول	
الأطار النظرى لأستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى	
33	تمهيد
37	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لأستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى
62	المبحث الثانى: معايير المراجعة الدولية والتخصص المهنى للمراجع الخارجى
الفصل الثانى	
أرساء اليات أستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى	
89	المبحث الأول: ضوابط وتفعيل اليات أستراتيجية التخصص المهنى فى عملية المراجعة

103	المبحث الثانى: ضوابط وتفعيل اليات أستراتيجية التخصص المهنى الصناعى فى عملية المراجعة
الفصل الثالث جودة الأداء المهنى للمراجعة	
113	المبحث الأول: مفاهيم جودة الأداء المهنى للمراجعة
136	المبحث الثانى: العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهنى
الفصل الرابع الدراسة الميدانية	
161	المبحث الاول: نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية فى السودان
170	المبحث الثانى: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
217	أولاً: النتائج
219	ثانياً: التوصيات
221	المصادر والمراجع
233	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
175	نتائج اختبارات الثبات والصدق لعبارات فروض الدراسة	(1/1/4)
177	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/1/4)
178	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى	(3/1/4)
179	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمى	(4/1/4)
180	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمى	(5/1/4)
181	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفى	(6/1/4)
182	التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	(7/1/4)
183	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية الاولى	(8/1/4)
187	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية	(9/1/4)
190	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثالثة	(10/1/4)
193	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة	(11/1/4)
196	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية الخامسة	(12/1/4)
198	التوزيع التكرارى لاجابات عينة الدراسة لعبارات الفرضية السادسة	(13/1/4)
203	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة أستراتيجية التخصص المهنى كبعد ايجابى للمراجع الخارجى	(14/1/4)
207	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العمل كبعد ايجابى للتخصص المهنى للمراجع الخارجى	(15/1/4)

211	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجي	(16/1/4)
215	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة تطبيق المعايير الدولية كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع	(17/1/4)
219	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجي	(18/1/4)
222	اختبار العينة الواحدة (One Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة تطبيق اليات استراتيجة التخصص المهني كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجي	(19/1/4)

فهرس الإشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	نموذج الدراسة	(1)
177	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/4)
178	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى	(2/2/4)
179	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمى	(3/2/4)
180	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى الزمالات القانونية	(4/2/4)
181	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفى	(5/2/4)
182	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/4)

المقدمة

تشمل :

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً :- الإطار المنهجي

تمهيد :

أصبح التخصص المهني سر التميز للمراجع الخارجى حيث لم يعد المهني يقوم بكافة الاعمال فى مجال المهنة بسب تعدد فروع المهنة وصعوبة المام شخص واحد بجميع التخصصات المهنة لذا أصبح من الضروري للمهني التخصص فى مجال معين من المجالات الخاصة بالمهنة ،لذا اصبح هناك محاسب مالى ومحاسب تكاليف وادارية ومحاسب ضرائب ومما ينطبق على المحاسبة ينطبق على المراجعة حيث اصبح من الضروري أن تقوم المهنة ببذل كل مما تستطيع لتواكب التغيرات فى بيئة الاعمال ومن هنا كان التخصص المهني خاصة بعد الاحداث والازمات الاقتصادية التى تعرض لها سوق الاعمال وتزايد الاتجاهات فى مهنة المراجعة نحو الاخذ بمستويات عالية من الجودة فى الاداء المهني للخدمات المقدمة للاطراف ذات العلاقة وذلك على التركيز على التخصص المهني من قبل المراجع عند القيام بعملية المراجعة ، فى بعض الدراسات التى بحثت فى أسباب أخفاق المراجعين والتى توصلت الى أن التخصص المهني للمراجع يزيد من التمسك بمعايير المراجعة ويعد دليلاً على التأهيل الفنى للمراجع وأوصت بأن يتم اختيار المراجع على معيار التخصص المهني فى النشاط للحصول على جودة عالية نسبياً فى المراجعة للارتقاء بدرجة كفاءه الاداء المهني فى القطاعات الاخرى لما يؤثر بشكل واضح على موازين المنافسه بين اعضاء المهنة ، وهو الشخص الذى يفترض فيه الحياد ليقدم راية بكل استقلالية عن عدالة القوائم المالية للشركة لعملمهم المهني باشراف وفحص مستندات الشركة والتأكد من صحة القيود والتسجيل وتطبيق المعايير والمبادي المحاسبية والاسسس، اما الاداء المهني هو تطبيق الي معايير المهنة وقواعد السلوك والتعلميات المهنية والانظمة الاخرى ذات العلاقة، اماجودة الاداء المهني مطلب لجميع مستخدمى القوائم المالية ويهدف المراجع الخارجى منة تنفيذ عملية المراجعة باعلى جودة ممكنة حتى يضىفى اعلى درجات المصادقية على تقريره كما تسعى الشركة الى تأكيد قوائمها المالية بالموثوقية مما يجب القيام بعملية المراجعة باعلى مستوى من الجودة كما ترى المنظمات المهنية ان تنفيذ عملية المراجعة باعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمى القوائم المالية الطالبة لها، من خلال التخطيط الجيد والالتزام بمعايير المراجعة ،التي تشير الي أن التخصص المهني

للمراجع يودي ،الي سمعة مكتب المراجعة، بنشاط العميل والتزامه بقواعد السلوك المهني للمراجعة في مزاوله المهنة بغية جودة الاداء المهني .

مشكله الدراسة :

بعد الاطلاع علي الدراسات السابقة المقارنة التي تناولت موضوع الدراسة يستطيع الباحث تبويبها كالآتي: **المجموعة الاولى:** التي اهتمت بتوضيح اهمية استراتيجية التخصص المهني ، تناولت دراسة (Soloman,et,al,1999) أهمية تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي المهني لمكاتب المراجعة ،حيث اشارت الدراسة الي قيام مكاتب المراجعة الكبرى باعادة هيكلة اقسام المراجعة لديها بلاتساق مع الخطوط والقطاعات الصناعية وتخصيص اغلبية فرق المراجعة ليكونوا متخصصين في قطاع صناعي مهني معين بهدف تحسين كفاءة وجودة عملية المراجعة ، وقد اكدت دراسة (Taylor2000) علي أهمية تطبيق استراتيجية التخصص المهني للمراجعين الخارجيين وذلك من خلال النتائج التي توصلت اليها من تحليل أثار استراتيجية لمهنة المراجعة الخارجية علي دقة تقرير المخاطر لعمليات المراجعة ، وكذلك علي درجة ثقة المراجعين في تلك التقديرات .كما أظهرت دراسة (Wilkes and Mark2004) الاثار الايجابية للتخصص للمراجع الخارجي في الحد من التلاعب في التقارير المالية ، حيث اوضحت نتائج الدراسة أن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاعات محددة تكون قادرة بشكل افضل من اكتشاف الاخطاء للمنشات التي تنتمي الي القطاع المتخصصة فية عن قدرتها علي اكتشاف أخطاء ومخالفات المنشاة التي تنتمي الي قطاعات صناعية اخري ،كما اظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية سلبية قوية بين التخصص للمراجع الخارجي والتلاعب المالي لمنشات الاعمال . وقد اشارت دراسة (Defund ,M, et al, 2000) الي أن التخصص يمثل مفتاح نجاح مكاتب ومنشات المراجعة ،وان 88%من شركاء المراجعة الذين خضعوا للدراسة وافقوا علي أن نجاح مكاتب المراجعة مستقبلاً يتطلب وجود تخصص للمراجع الخارجي وظيفياً أو صناعياً. وقد اعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA,1998) أن التخصص الصناعي للمراجع يمثل أحد ابرز خمس قضايا تؤثر علي مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين،وتاكيداً علي ذلك التقرير الصادر عن مكتب المحاسبة الامريكي العام عام 2003 م أن هناك طلباً متزايداً علي المراجعين المتخصصين صناعياً ،كما اشار من خلال المسح الذي قام به ، الي ان التخصص المهني او الخبرة الصناعية للمراجع الخارجي سوف يكون احد اهم محددات اختيار منشاة

الاعمال للمراجعين الخارجيين الجدد، كما أشار التقرير الي ان المراجعين الخارجيين انفسهم يفضلون ويسعون لتفعيل التخصص في نشاط او

صناعة معينة . اما المجموعة الثانية التي اهتمت بالتصنيف المهني للمراجعة، وفي ضوء ذلك اشارت العديد من الدراسات الي انخفاض مستوى جودة اداء المراجعين فقد كشفت دراسة Mario and Arnold 2004، أن معظم مؤسسات المراجعة الكبرى ذات الجودة العالية في معظم دول العالم تتمتع بميزة التخصص في الصناعة، وان كان هناك اختلاف في الدرجة من الي اخري ،كما كشفت دراسة ،توماس 1998 أن 30% الي 40% من عمليات المراجعة كانت دون المستوى المطلوب ،ويؤكد سوين 2002 أن انهيار بعض الشركات هو دليل علي فشل الخط الامامي لادارة المهنية ، وان هذه الانهيارات وضعت مهنة المراجعة في موقف حرج واصبحت مهزوزو في نظر المجتمع ، مما ادى ذلك الي واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضى والدعوى ضد بعض أعضاء المهنة نتيجة انخفاض الثقة والمصادقية فى التقارير المالية بشكل عام .ونتيجة لفشل العديد من مكاتب المراجعة فى تقديم تقارير شفافة لمستخدمى القوائم المالية ، كما وجهت العديد من الجهات اتهامات للمراجع بالفشل فى تحذير مستخدمى التقارير المالية الامر الذى أدى الى المطالبة بوجود مراجع متخصص مهنياً فى النشاطات المختلفة بطبيعة نشاطات العملاء.

أما جودة الاداء المهني للمراجعة هى من أهم الجوانب التى تهتم بها مكاتب المراجعة الخارجية لما لها من آثار على نشاطها وسمعتها وقدرتها فى سوق العمل وفى سبيل تحقيق هذا الهدف فان المراجعة على مختلف مستوياتهم يسعون فى كل التشريعات والاسس والقواعد والاساليب التى لها أدوار فى تحقيق جودة الاداء المهني للمراجعة . لذلك تهدف مشكلة الى تحليل العلاقة وتحديد اتجاة العلاقة بين استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى كمتغير مستقل ،وجودة الاداء المهني للمراجعة كمتغير تابع ،لذلك تتمثل الفجوة البحثية للدراسة فى اربط بين استراتيجية التخصص للمراجع الخارجى من خلال أبعادها الايجابية لجودة الاداء المهني للمراجعة وعالية يمكن صياغة مشكلة الدراسة الاساسية فى السؤال التالى:-

(فما هو دور استراتيجية التخصص المهني للمراجع المتخصص فى تحقيق هذا الهدف جودة الاداء المهني للمراجعة)

مما تقدم يتبين أن مشكله الدراسه تتلخص فى محاوله الاجابه على التساؤلات التالية :

1- هنالك علاقة بين استراتيجية المهني للمراجع الخارجى ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة ؟

2- هنالك علاقة بين المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العمل ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة؟

3- هنالك علاقة بين جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة من قبل المراجع المتخصص ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة ؟

4- هنالك علاقة بين التزام المراجع الخارجى بتطبيق المعايير الدولية ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة؟

5- هنالك علاقة بين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمراجع المتخصص ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة ؟

6- هنالك علاقة بين تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة ؟

أهداف الدراسه : تسعى الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

1- دراسة وقياس مستوى استراتيجيه التخصص المهني للمراجع المتخصص مهنيًا ،وتحديد أثرها على جودة الاداء المهني للمراجعة

2- دراسة وقياس مستوى فعالية جودة قرارات تخطيط المراجع المتخصص مهنيًا لعملية المراجعة وتحديد أثرها على جودة الاداء المهني للمراجعة

3- دراسة وقياس مستوى تطبيق المعايير الدولية للمراجع المتخصص مهنيًا لعملية المراجعة وتحديد أثرها على جودة الاداء المهني للمراجعة

4- دراسة وقياس مستوى مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمراجع المتخصص مهنيًا واثرها على جودة الاداء المهني للمراجعة

5- دراسة وتحليل مفهوم جودة الاداء المهني للمراجعة وتوضيح دور المراجع المتخصص مهنيًا فى جودة وتقييم اداء مكاتب المراجعة على الاستمرارية .

6-دراسة وقياس مستوى تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى
المتخصص واثرها على جودة الاداء المهني للمراجعة

أهميه الدراسه : تتضح الاهمية العلمية والعملية من خلال الاتى :
الأهمية العلمية للدراسة :

1- تتبع الاهمية العلمية للدراسة من ضرورة رفع جودة مستوى كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجى وذلك من خلال القاء الضوء على مفهوم حيوى وهام وهو التخصص المهني للمراجع الخارجى الذى يمثل بعداً جديداً فى مهنة المراجعة ، لما لة من تاثيرات أيجابية على جودة الاداء المهني لمكاتب للمراجعة من خلال الكفاءة العالية للمراجع المتخصص مهنيًا ومعرفته بطبيعة نشاط العميل ،وجوده قرارات تخطيطية لعملية المراجعة والتي تؤثر ايجابياً على جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة فى البيئة السودانية مما يمثل إضافة جديدة للبحوث العلمية فى السودان.
2-كما تستمد الدراسة أهميتها من اهمية موضوع جودة الاداء المهني للمراجعة لدى العديد من الاطراف منهم المستثمرون الحاليون والمرقبون ، المصارف ،الجهات الحكومية والقطاع الخاص لما له من تاثير على مستوى الاقتصاد فى رفع جودة اداء تلك المؤسسات لان عدم جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة يؤدى الى حدوث مشاكل ودعاوى قضائية وازمات مالية لذلك لابد من ايجاد الية تمنع ذلك .

الأهميه العملية للدراسة :

1- تساهم الدراسة فى توفير المعلومات لمتخذى القرارات وبنفس الوقت دعم الرصيد المعلوماتى لدى الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة لتحليل وتحديد والتعرف على عدم جودة الاداء المهني للمراجعة ومن ثم امكانية التنبؤ بها من اجل اتخاذ الخطوات والاجراءات التصحيحية اللازمة والوقاية منها

2- تزيد الدراسة التطبيقية من أهمية الدراسة لانها توضح إمكانية استخدام مجموعة من المؤشرات والنماذج الرياضية فى جودة الاداء المهني للمراجعة مما ينعكس على تشجيع مكاتب المراجعة للتحقق من مدى كفاءة الأنشطة التى تقوم بها لضمان بقائها واستمرارها

فرضيات الدراسه: _تختبرالدراسة الفرضيات التالية و مدى صحتها فى :-

الفرضية الاولى : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودوره فى جودة الأداء المهني للمراجعة

الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين المطالبة بمراجع خارجي متخصص بطبيعة نشاط العمل ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع الخارجى المتخصص ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الفرضية الرابعة : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين تطبيق المراجع الخارجى المتخصص للمعايير المراجعة الدولية ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الفرضية الخامسة : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمراجع الخارجى المتخصص ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الفرضية السادسة : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

مجتمع وعينة الدراسة :-

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التى يسعى الباحث الى ان تعمم عليها الدراسة ، ويتكون المجتمع الاساسى للدراسة من المراجعين القانونيين فى السودان ، وقد تم الحصول عليهم من قبل مجلس تنظيم مهنة المراجعة وقد تم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (القصدية) وهى إحدى العينات الاحتمالية التى يختارها الباحث للحصول على أداء مجتمع الدراسة (مكاتب المراجعة) وفقاً للأسباب الآتية :

أن يكون المكتب المختار مرخص حتى عام 2019 وممارس لمهنة المراجعة وله عدد كبير من العملاء

مصادر بيانات الدراسة :علي نوعيين من مصادر البيانات:

المصادر الاولى :

تتمثل فى المراجعين القانونيين المرخص لهم بمذولة المهنة وذلك للحصول على البيانات الاولى للدراسة في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لمفردات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة ومن ثم تقريرها.

المصادر الثانوية :

يتم من خلالها الرجوع الي الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمتعلقة بالموضوع قيد الدراسة والتي تتعلق با ستراتيجية التخصص للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة

تنحصر حدود الدراسة في :

الحدود المكانية عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان

الحدود الزمانية: أختبرت الفترة 2016 - 2019

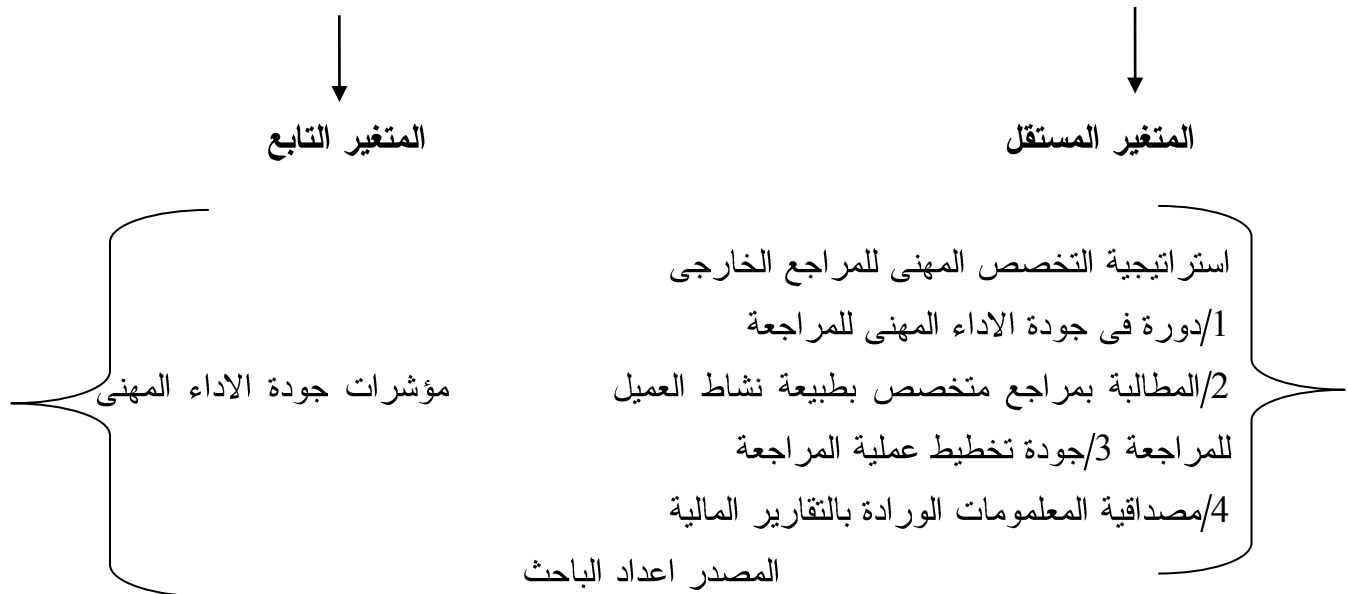
منهج الدراسة :

أعتمدت الدراسة علي: المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الطرق الاحصائية لتحليل أستمارة الاستبانة لدراسة التطبيقية بعنوان استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة بالاضافة الي الاطلاع علي المصادر والمراجع العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة وتعتمد الدراسة

نموذج الدراسة :- يمكن بناء نموذج افتراضى يمثل العلاقة بين المتغير المستقل استراتيجىة التخصص المهنى للمراجع الخارجى والمتغير التابع جودة الاداء المهنى للمراجعة .

شكل رقم (1)

متغيرات الدراسة



هيكليه الدراسة :

تحتوى الدراسة على اربعة فصول رئيسية بخلاف المقدمة والخاتمة ، وتشتمل المقدمة علي الاطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الاول للدراسة بعنوان، الاطار النظرى لمفهوم استراتيجىة التخصص المهنى للمراجع الخارجى ، يتضمن المبحث الاول بعنوان، المفاهيم الاساسية لاستراتيجىة التخصص المهنى للمراجع الخارجى المبحث الثانى بعنوان، معاييرالمراجعة الدولية والتخصص المهنى للمراجع الخارجى، اما الفصل الثانى أرساء اليات استراتيجىة التخصص المهنى للمراجع الخارجى، يتضمن المبحث الاول ضوابط وتفعيل اليات أستراتيجىة التخصص المهنى فى عملية المراجعة ،والمبحث الثانى ، ضوابط وتفعيل اليات أستراتيجىة التخصص الصناعى فى عملية المراجعة اما الفصل الثالث جودةالاداءالمهنى للمراجعة يتضمن المبحث الاول، مفاهيم جودة الاداء المهنى للمراجعة الفصل الثانى: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، اما الفصل الرابع يتضمن الدراسة الميدانية ويتضمن المبحث الأول على نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية العاملة فى السودان ،المبحث الثانى الدراسة الميدانية أجراءات وطرق و اختبار الدراسة الميدانية ، الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات .

ثانياً :- الدراسات السابقة

عرض وتحليل الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة وتعتبر وسيلة للربط بين الاطار النظري والجانب العملي للدراسة

1- دراسة ، 1991 Creswel Stephen⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة الخارجية باستراليا، وذلك للتعرف علي أثر هيمنة شركات المراجعة الكبرى ، في سوق خدمات المراجعة الخارجية هدفت الدراسة الي توضيح قياس اثر ودور التخصص الصناعي علي سوق خدمات المراجعة الخارجية، ظهرت اهمية الدراسة لاستخدام دور التخصص الصناعي علي سوق خدمات المراجعة في استراليا، استخدمت الدراسة المهنج الاستقرائي لاختيار فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة الي نتائج منها :

1- إن تكوين وتركيز سوق مهنة المراجعة الخارجية الاسترالية ، يتلائم بصورة منطقية وطبيعية مع إحتياجات عملاء المهنة ، بإختلاف انشطتهم واحجام إستثماراتهم والاشكال القانونية لمنشائتهم ، وان ذلك التركيز إنما يعكس ضمن ما يعكسه اختلف نوعية وجودة خدمات المراجعة الخارجية المقدمه من قبل شركات المراجعة المهنية باستراليا. ان تحليل و تكوين درجة تركيز سوق خدمات المراجعة الخارجية الاسترالية .

قد اوصت الدراسة عن توجيه الاهتمام نحو استراتيجيه التخصص المهني للمهنة ، بحيث يمكن ان يؤدي التطبيق المناسب لتلك الاستراتيجية ،الي تقديم خدمة مهنية ملائمة ، تتفق مع معايير الاداء المهني ، وكذلك تتفق مع طبيعة الانشطة المختلفة والمتنوعة لمنشات الاعمال ، بمختلف احجام رؤس اموالها وإستثماراتها.

تتلخص الدراسة بانها وفرت معلومات هامة على تحليل درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة الخارجية باستراليا ، وذلك للتعرف على اثر هيمنة شركات المراجعة المهنية الكبرى ، واثر استراتيجيه التخصص المهني في التطبيق المناسب لتلك الاستراتيجية الي تقديم خدمة مهنية ملائمة تشمل معايير الاداء المهني والمنافسة بين مكاتب المراجعة والرغبة في التميز من اهم مبررات الاتجاه نحو التخصص كذلك بدأت عمليات التخصص بشركات المراجعة الكبرى

(1)Creswell A. T. And Stephen L.T, (1991) the market structure of Auditing in Australia : the Role of industry Specialization research in Accounting Regulation , Vol. s, Iss.1, pp . 55- 7

تناولت دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على سوق الخدمات في استراليا في بينما تختلف دراستي عنها بانها تناولت استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء المهني على سوق المراجعة السودانية.

2 - دراسة ' Green Wood , et al ,1993 (1).

تمثلت مشكلة الدراسة في تناول ظاهرة الاندماج بين شركات المراجعة المهنية الثمانية الكبرى فى كندا وارتباط ذلك باستراتيجية التخصص المهني فى مهنة المراجعة الخارجية بكندا.

هدفت الدراسة الي توضيح استراتيجية وتحسين جودة المراجعة في كندا، ظهرت اهمية الدراسة تناول استراتيجية التخصص في مهنة المراجعة استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات، توصلت الدراسة الى ان العولمة المتزايدة ، تعمل على توجية الشركات المراجعة المهنية الى اتمام المزيد من عمليات الاندماج ' كى تتوافر لها القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية ، اللازمة لمواجهة الآثار المرتبه على تلك العولمة كما خلصت نفس الدراسة الى أن الاندماج بين شركات المراجعة المهنية ' ينعكس أثره بشكل مباشر على توافر المقومات اللازمة لاتباع استراتيجية التخصص المهني ، بما يتلاءم مع قطاعات النشاط الاقتصادى السائدة بسوق الاعمال ،وأن التصنيف الحقيقي والصحيح لشركات المراجعة المهنية الكبرى والرائدة ، انما يتم من خلال ارتباطه بالتطوير الناجح للتخصص المهني ، شريطة اتساع قاعدته فى مدى كبير من الصناعات او الانشطة الاقتصادية الهامه ، وقيادته لسوق مهنة المراجعة الخارجية .

تتلخص الدراسة بانها اعتمدت علي ظاهرة الاندماج بين شركات المراجعة المهنية وذلك من حيث الارتباط باستراتيجية التخصص المهني فى مهنة المراجعة وذلك لرفع القدرات البشرية المهنية فى مهنة المراجعة الخارجية، من جانب انها تودي الي تقليص الخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي الان الواقع العملي يبين، أن التخصص للمراجع الخارجي يودي الي زيادة فرص، التطوير المتعمق لرصيد المعلومات والخبرات المهنية للمراجع الخارجي في مجال النشاط الذي، يتخصص فيه ولعل مثل هذا التعمق في الخبرات المهنية المتخصصة يكون من، شانة المساهمة في زيادة درجة فعالية عملية المراجعة الخارجية ومن ثم الارتقاء بمستوي الاداء المهني لها ، بينما تختلف دراستي عن هذه الدراسة، بانها تتعلق بتطبيق استراتيجية التخصص

(1)Green Wood , R., et al ., (1993) Biggest is Best ? Strategic Assumptions and Actions in the Canadian Audit Industry, Canadian Review of Sciences of Administration, (Dec), V-ol, ioIss.4, pp. 308-321

المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة في البيئه السودانية من ناحية اندماج شركات المراجعة الخارجية لرفع القدرات البشرية والمهنية لمواكبة العولمة في سوق المراجعة .

3-دراسة 1994 ، Keefe ، et al (1).

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل اسباب انتهاك بعض مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معايير الاداء المهني، هدفت الدراسة الي توضيح اتعاب المراجعة علي التخصص الصناعي ستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات، حيث توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها :-

1- أن من اهم اسباب عدم التزام بعض المراجعين الخارجيين ‘ بمتطلبات معايير الاداء اهتمام العملاء بالحصول على خدمات المراجعة الخارجية باقل اتعاب ممكنة ‘ دون الاهتمام بكيفية او جودة تلك الخدمات ‘ وان الكثير من المراجعين الخارجيين يفتقرون الى الالمام بالسمات الفريدة لطبيعة أنشطة عملائهم ‘ نتيجة عدم مزاولة محاور مهنتهم انطلاقاً من استراتيجية التخصص المهني.

2-أن اتباع استراتيجية التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية، من شأنه العمل على تزايد التزام اعضاء المهنة بمعايير الاداء المهني المتعارف عليها، بصورة ايجابية ملحوظه، وهو الامر الذي ينعكس بطريقة مباشرة على ارتفاع الاتعاب المهنية للمراجع الخارجي المتخصص

3-أن اتباع استراتيجية التخصص المهني ، في مهنة المراجعة الخارجية ، من شأنه ان ينعكس على استفادة شركة المراجعة المهنية من الوفورات الاقتصادية الناتجة عن الحجم ، سواء فيما يتعلق بالنفقات الراسمالية ، او الجارية او ارتفاع مستوى كفاءة المراجعين واكتسابهم للمعرفة المهنية المتخصصة ، والتي تؤهلهم الى تقديم خدمة مهنية متميزة.

4-أن التطبيق الملائم لاستراتيجية التخصص المهني ، يستلزم ضرورة الاهتمام المتوازي بالتعليم المهني المستمر لافراد المهنة ، بحيث يرتكز ذلك التعليم على اساس الاهتمام بسمات

(2)Keefe , T.B., et al ., (1994) Audit Fees , Industry Specialization , and Compliance With GAAS Reporting Standards and , Auditing ; A Journal of Practice and Theory (Fall) , Vol. 13, Iss . 2 , pp . 41 – 48 .

ومحاور العمل المهني لانشطة اقتصادية معينة ، وفقاً لطبيعة تخصص كل فئة من فئات المراجعين الخارجيين المنتظمين في دائرة التعليم المهني المستمر .

تتلخص الدراسة ان الرباط بين انتهاك بعض المراجعين لمتطلبات معايير الاداء المهني واهتمامهم بالحصول علي المزيد من الاعتاب ثم الربط بين التخصص للمراجع وزيادة وفعالية الاعتاب، بينما تناولت

دراستي استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة

4 -دراسة 'Hogan and Debra '1999 (1).

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل اتجاهات مهنة المراجعة الخارجية في مجال التخصص المهني هدفت الدراسة الي توضيح المراجعين المتخصصون في الصناعة على تحليل الانحدار 'عام استخدمت الدراسة معدلات التركيز داخل مهنة المراجعة الخارجية ' والتخصص المهني لشركات لمراجعته المهنية ' خلال الفترة المبينة 'استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات حيث توصلت لدراسه الي نتائج:-

- 1-الى دليل موضوعي من الواقع العلمي للمهنة ، على أن معدلات التخصص المهني ، قد تزايدت بدرجة ملحوظة خلال الفتره الخاصه للدراسه.
- 2-ان المنافع المستمره من استراتيجيه التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية ، تتزايد بتزايد درجة تقدم (تعقيد) الانشطة الاقتصادية موضوع التخصص المهني
- 3-ان درجة التخصص المهني ، تنخفض في محيط قطاعات الانشطة التي تتسم بارتفاع درجة مخاطر التقاضي ضد المراجعين الخارجيين ، في حين انها تتزايد في محيط قطاعات الانشطة ، التي تتسم بدرجات نمو وازدهار متسارعه ، وكذلك في محيط الانشطه التي تتسم بكبر منشأتها ان انصبه شركات المراجعة المهنية الكبرى التي اتبعت استراتيجيه التخصص المهني ، من سوق خدمات المراجعة ' قد تزايدت بنسب اكبر من ذي قبل ' في حين ان شركات المراجعته المهنية التي لم تتبع تلك الاستراتيجيه ، قد انخفضت انصبته عما كانت عليه من قبل، الامر

(1)Hogan, C.E. and Debra C.J. (1999) Industry Specialization by Auditors; A journal of Practice and Theory, (spring) Vole. 18, Sis. 1, pp. 1 – 17.

الذى يؤكد على تطبيق استراتيجية التخصص المهني فى مجال خدمات المراجعة الخارجية ، من شأنه ان يعود على شركات المراجعة المزيد من المنافع الاقتصادية

تتلخص الدراسة بانها اعتمدت الي المنافع المستمرة من استراتيجية التخصص المهني في الأنشطة المختلفة للمراجعة علي أن التخصص المهني للمراجع يزيد بزيادة درجة تقدم الأنشطة الاقتصادية بتخطيط افضل ، ويزيد من رضا العميل في تقديم خدمات متميزة وكذلك بالارتقاء بمستوي المنافسة المهنية ومستوي الخبرة المهنية والاداء المهني، بينما لا تختلف كثيراً عن ما تناوله الباحث في دراسة استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى فى دورها فى جودة الاداء المهني للمراجعة

5-دراسة Taylor،2000⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى تحليل اثار استراتيجية التخصص المهني فى مهنة المراجعة الخارجية

، على درجة دقة المخاطر لعمليات المراجعة الخارجية ،للمراجعين الخارجيين فى تلك التقارير ،هدفت الدراسة الي بيان اثر التخصص الصناعي علي المراجعين باختيار نشاط المراجعة الخارجية على القطاع المصرفي اتجاهين او اكثر (univariate ANOVA) حيث توصلت الدراسة الى نتائج:

1-أن اتباع استراتيجية التخصص فى مجال مهنة المراجعة الخارجية ، يعتبر امر المحاور الهامة لامكانية استكمال مهمة تخطيط عمليات المراجعة الخارجية ، حيث يعمل على زيادة درجة دقة تقارير المخاطر الحتمية . حيث تبين أن تقارير المراجعين غير المتخصصين فى نشاط القطاع المصرفي ، فيما يتعلق بحسابات المدنيين والقروض ، كانت اكبر بكثير من تقارير نظرائهم المتخصصين فى نشاط القطاع المصرفي ، فى حين ان تقارير الفريقين لم تختلف كثيراً فيما يتعلق بحسابات الاصول الثابتة ، وحقوق الملكية.

2-يساعد التخصص في اكتشاف الاخطاء والقيام بتخطيط افضل لعملية المراجعة كما انه يؤدي الي زيادة رضا العميل وذلك الي تقديم خدمات متميزة

(1)Taylor, M.H. , (2000) the effect , of industry specialization on Auditors , inherent Risk Assessments and confidence judgments , contemporary Accounting Research (winter) vol. 17, Sis .4,pp. 693 – 712

3- أن درجة ثقة المراجعين غير المتخصصين في القطاع المصرفي ، في تقديم تقاريرهم للمخاطر الحتمية ، تقل بصوره جوهريه ملحوظه عن مثيلتها لدى نظرائهم ا لمختصين في مراجعة وحدات القطاع المصرفي. تتلخص الدراسة بانها اعتمدت استراتيجيه التخصص للمراجعين دوراً هاماً في الارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي. وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي علي كل من دقة تقرير المخاطر ، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة ، علي اثار التخصص المهني في دقة تقارير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة للشخص المتخصص وغير المتخصص بينما تناول الباحث في دراسته استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة في البيئة السودانية للمراجع الخارجي لطالبه الخدمه وما مدى تأثيره على جودتها.

6 -دراسة Gramling and Dan ،2001⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسه بتحليل قضيه استراتيجيه التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية ، من زاوية تقويم الايجابيات والسلبيات المتوقعة من ورائها، حيث هدف الدراسة الي توضيح تطبيق استراتيجيه التخصص المهني، استخدمت الدراسة المهنج الوصفي، توصلت الدراسة الي نتائج منها:-

1- أن استراتيجيه التخصص المهني من شأنها العمل على تدعيم عملية حصول شركات المراجعة المهنية ، على حصص مناسبة من سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية، سواء على مستوى السوق المحلي او على مستوى السوقين المحلي والدولي ، وكذلك سواء على مستوى منشآت الاعمال الكبرى ، او على مستوى منشآت الاعمال الكبرى و المتوسطة ، او على مستوى الاعمال

2- أن استراتيجيه التخصص المهني، من شأنها العمل على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والاداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وادوات مهنة المراجعة الخارجية ، والتقنيات الحديثة المستخدمة في انجاز مهام تلك المهنة. أن استراتيجيه التخصص المهني، من شأنها العمل على تقوية سوق الاوراق المالية، وذلك من خلال الارتقاء بمستوى ثقته في عدالة القوائم المالية

(1)Grambling, A.A. and Dan N.S, (2001) Audit Firm Industry Expertise; A . Review and Synthesis of The Archival Literature, Journal of Accounting literature Vol . 20, pp 1-29

المنشوره، والتي خضعت للفحص من قبل مراجعين خارجيين متخصصين، أما فيما يتعلق بالاثار السلبيه، التي تبين دراسه ارتباطها باستراتيجية التخصص المهني لمهنة المراجعة الخارجية، تتمثل في التهديد المحتمل لاستقلال وموضوعية المراجعين الخارجيين، والمتوقع ان يترتب على تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية، على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط بهمن خدمات اخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس هؤلاء العملاء

تتلخص الدراسة بان هذا الاثر السلبى المتوقع ، قد يكون من الممكن تداركه والتغلب عليه، اذا ما تم التحقق من جدوى استراتيجية التخصص المهني في الواقع المهني، من خلال تطوير المحاور المهنية التنظيميه الملائمه، لترجمة تلك الاستراتيجيه في الواقع العملي، ومن ذلك تطوير كل من معيار الاستقلال ذاته، دليل السلوك الاخلاقي للمهنه ، فعاليات المسئولييه القانونية ، والتأديبيه ، محاور الممارسه المهنية، اطار عمل لجان المراجعيه بالشركات المساهمه ، برامج التعليم المحاسبى ، وبرامج التعليم المستمر.

7- دراسة Owhoso , et al ، 2002،⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل أثر استراتيجية التخصص المهني على قدرات المراجعين على اكتشاف الاخطاء الواقعه بالقوائم الماليه ، حيث هدفت الدراسه الي توضيح اسلوب المحاكاة التجريبية على 7 أعوم بتلك الشركات ، وهم جميعاً من المراجعين المتخصصين توصلت نتائج تحليل بيانات الدراسه على الاتى :

1-حينما يقوم المراجعون المتخصصون ، بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم فان المراجعين من ذوى الخبرات الطويله يكتشفون كمأ اكبر من الاخطاء المتخصصه ، بالمقارنه بالمراجعين من ذوى الخبرات الاقل ، بينما يكتشف المراجعون من ذوى الخبرات الاقل كمأ اكبر من الاخطاء العامه ، بالمقارنه بالمراجعين من ذوى الخبرات الطويله.

2-حينما يقوم المراجعون المتخصصون ، بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم فان المراجعين من ذوى الخبرات الطويله وكذلك المراجعين من ذوى الخبرات الاقل ، تنخفض درجة فعاليتهم المهنيه ، ويفتقرون الكثير من قدراتهم المهنيه على اكتشاف الاخطاء بنوعيهها.

1(O whoso, V.E, et al . , (2002) Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review, Journal of Accounting Research, (Jan) , Vol . 40, Iss. 3, pp. 883-900

3- حينما يقوم المراجعون المتخصصون ، بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم فان كلاً من المراجعين من ذوى الخبرات الطويلة ، وكذلك المراجعين من ذوى الخبرات الاقل 4- تتكامل جهودهم بما يؤدى الى ارتفاع درجة فعالية عملية المراجعة ، الامر الذى يبين مدى أهمية الاخذ بإستراتيجية التخصص المهني فى ادارة محاور العمل المهني للمراجعة الخارجية .يتضح للباحث أن الاتجاه نحو استراتيجيات التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية يرتكز علي محورين رئيسين يمثل المحور الاول تأكيد المزايد من قبل معايير المراجعة الدولية والمحلية علي ضرورة المام المراجع الخارجي بطبيعة نشاط العمل يمثل المحور الثاني ضرورة مواجهة مهن المراجعة للتطورات الاقتصادية بينما تؤدي خدمات المراجعة الخارجية من خلال الارتقاء بمستوي المنافسة المهنية ومستوي الخبرة المهنية والاداء المهني بينما تمثلت دراسة في استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة وهذا ما تم استعراضه من حيث المشكلة والاهداف التي تسعى الدراسة في تحقيقه لمفهوم ومشاكل استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي.

8- دراسة، د.ليلي عزيز، 2003⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير اثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة ،هدفت الدراسة الي بيان أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تخفيض مخاطر المراجعة ،ظهرت أهمية الدراسة للتخصص الصناعي للمراجع في تقليل خطر المراجعة ،استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، توصلت الدراسة الي نتائج منها :

- 1- أدت التغيرات الاقتصادية التي حدثت في اواخر القرن العشرين الي تطوير مهنة المراجعة من عدة زوايا ،منها تبني المهنة للتخصص المهني للمراجعين.
- 2- يودي التخصص الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص ،كما انه طريق التقدم لاي مهنة ،وتقديم خدمات افضل ومن هذه المهن مهنة المراجعة.
- 3- تم تطبيق التخصص في مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية بشكل محدود للغاية مقارنة ببعض الدول الاخرى مثل الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة.

(1) ليلي عزيز صليب، (أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول 2003م.

- 4- يحقق التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة العديد من المزايا أهمها تطوير مهنة المراجعة بمعدلات سريعة، ترشيد التقارير المحاسبية، تحسين الربحية.
 - 5- تبنت العديد من منشآت المراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية استراتيجية التخصص الصناعي لمنشآت المراجعة.
 - 6- تحتاج المراجعة الي الخبرة العامة والمتخصصة ،حيث يكمل كلا منهما الآخر
 - 7- تبنت العديد من منشآت المراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية استراتيجية التخصص الصناعي لمنشآت المراجعة.
 - 8- تحتاج المراجعة الي الخبرة العامة والمتخصصة ،حيث يكمل كلا منهما الآخر.
 - 9- تدعم معايير وارشادات المراجعة التخصص الصناعي لمنشآت المراجعة
- توصي الدراسة ،بان تلعب الجامعات دوراً مهماً في اعداد الكوادر البشرية التي يحتاج اليها المجتمع للمساهمة لذلك يجب ان تتفاعل مع احتياجاته لتقوم بدورها الريادي خير قيام وذلك بعدم الاكتفاء بتدريس اصول المراجعة عامة انما يكون هذا بجانب مراجعة متخصصة في الصناعات المختلفة .
- تتلخص الدراسة بانها وفرت معلومات حول تبني مهنة المراجعة للتخصص الصناعي في تقديم خدمات افضل للمرجع الخارجي واوضحت طبيعة تطبيق التخصص في مصر بشكل محدود حتي يتم تطبيقه في باقي الدول العربية ليحقق من مزايا في تطوير مهنة المراجعة بينما تناولت دراستي استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة.

9 - دراسة Chung and Sanjay، 2003⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل علاقه بين كل من الاهميه الاقتصادية لعملاء المراجع الخارجيه، اتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجع الخارجيه، والاستعاقات غير العاديه المستخدمه من قبل ادارات منشآت الاعمال لادارة صافى الدخل المحاسبي، واثر استراتيجيه التخصص المهني على استقلال المراجع الخارجى . حيث هدفت الدراسة على تحليل الانحدار

(1) Chung, H. And Sanjay K ., (2003) Clint Importance , Non audit Services , and Abnormal Accruals The Accounting Review (Oct) Vol. 78,Iss .4, PP.931-955.

المتعدد ، والحساسيه ،ولارتباط لبيانات 3046 من منشآت الاعمال الامريكية، توصلت الدراسة الي نتائج

1-لايوجد دليل ميدانى على تأثر استقلال وموضوعية المراجعين الخارجيين ، تأثراً سلبياً ، بما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم سواء مقابل مهام المراجعة الخارجيه ، او مقابل الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجيه

2-أن تطبيق استراتيجيه التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية ، يساهم في تدعيم قدرات المراجعين الخارجيين، على اكتشاف ومنع وقائع قيام منشآت لاعمال ، باتباع اساليب ادارة صافي الدخل المحاسبي.

3-أن تطبيق استراتيجيه التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية، يساهم في تدعيم درجةاستقلال المراجع الخارجى حيث تعمل تلك الاستراتيجيه على تقويه درجة احتفاظ المراجع الخارجى باستقلاله، في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته عن ذلك الاستقلال. يتضح للباحث ان كل من علاقه بين الاهميه الاقتصادية لعملاء المراجعة من الاتعاب والخدمات لها تاثير على استقلال وموضوعية المراجع الخارجى مقابل المهام او الخدمات بينما تناول الباحث استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها في جودة الاداء المهني للمراجع عل سوق المراجعة والخدمات في البيئه السودانيه حيث تساهم استراتيجيه التخصص المهني في رفع قدرات المراجع الخارجى على اكتشاف ومنع المنشآت باتباع اساليب اداة صافي الدخل المحاسبي.

10 - دراسة Low، 2004 ،⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل اثر استراتيجيه التخصص المهني ، على كل من درجة دقة تقارير المراجع الخارجى للمخاطر الحتميه ، ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة هدفت الدراسة على اسلوب استخدام اسلوب المحاكاة التجريبيه على عينه مكونه من 98 مديراً من مدراء المراجعة ، العاملين بشركات المراجعة الخمسه الكبرى بالولايات المتحده الامريكه ، منهم 36 مدير مراجعة متخصص في قطاع النشاط المصرفي ، اما باقى مفردات العينه فهم من

(2)Low, k. (2004) the effects of industry specialization on Audit Risk Assessments and Audit planning Decisions the Accounting Review , (jan) , vol . 79 , Iss . 1, pp 201 – 219

المتخصصين فى قطاعات اقتصاديه اخرى بخلاف القطاع المصرفى ، حيث وجهت اليهم حالة
مراجعته افتراضيه لاحد المصارف ، وقامت الدراسه بتحليل نائج المحاكاة التجريبيه باستخدام
اسلوبى اختبار تحليل التباين فى اتجاهين (ANOVA) واختار تحليل التقارير فى اتجاهين او
اكثر وقد اثمر التحليل الاحصائى لاستجابات مفردات العينه، توصلت الى نتائج منها

1-ترتفع درجة دقة تقارير المراجع الخارجى، المتخصص فى نشاط معين لعمليات المراجع
، عما هو عليه الحال بالنسبه للمراجع، غير المتخصص فى قطاع معين، ترتفع درجة جودة
قرارات تخطيط المراجع الخارجى المتخصص فى نشاط معين، لعمليات المراجع، عما هو عليه
الحال بالنسبه للمراجع غير المتخصص فى نشاط معين.

2-ترتفع درجة حساسية قرارات تخطيط المراجع الخارجى المتخصص فى نشاط معين ،
لعمليات المراجع بالنسبه لتقارير مخاطر تلك العمليات، عما هو عليه الحال بالنسبه للمراجع
غير المتخصص فى نشاط معين.

3-يتميز المراجع الخارجى المتخصص فى نشاط معين، بارتفاع قدراته المهنية على تعديل
وتطوير الاجراءات المخططه لعمليات المراجع، عما هو عليه الحال بالنسبه للمراجع الخارجى
غير المتخصص فى نشاط معين، مما ينعكس اثره ارتفاع درجة جودة اجراءات المراجع ، التى
ينفذها المراجع المتخصص وفقاً لبرنامج المراجع النهائى، والموازنه الزمنيه الموضوعيه على
نظيره غير المتخصص.

تتلخص الدراسه بانها وفرت معلومات هامة حول التخصص حيث ترتفع درجة جودة قرارات
تخطيط المراجع المتخصص من غير المتخصص وتزداد قدرة المراجع المتخصص على تعديل
وتطوير اجراءات المراجعة من غير المتخصص بينما تناولت دراسه استراتيجيه التخصص
المهنى للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء المهنى للمراجع .

11- دراسه، بدر نبيه أرساتيوس، 2004⁽¹⁾.

تمثلت مشكله الدراسه فى تحديد مدى تاثير التخصص الصناعى للمراجعين على كفاءة وفعاليه
قرارات تقرير مخاطر وتخطيط المراجعة، هدفت الدراسه على اثار التخصص الصناعى

(1)د.بدر نبيه أرساتيوس (اثر التخصص الصناعى للمراجعين على كفاءة وفعاليه قرارات تقرير مخاطر
وتخطيط المراجعة دراسه تحليلية وتطبيقية) مجلة الدراسات الماليه والتجاريه كلية تجاره جامعه القايره فرع
بنى سويف العدد الثالث 2004م

للمراجعين علي كفاءة وفعالية قرارات تقدير مخاطر وتخطيط المراجعة في تحديد مفهوم واضح لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ظهرت اهمية الدراسة في وضع اطار عام ألي اثار التخصص الصناعي للمراجعين علي كفاءة وفعالية قرارات تقرير مخاطر وتخطيط المراجعة أستخدمت الدراسة المنهج التحليلي وتوصلت الدراسة الي نتائج منها :

1- أن المراجع المتخصص يقوم بتقييم المخاطر بشكل افضل ويقوم بتطوير افضل لخطة المراجعة وموازنة الوقت.

2- أن المراجع المتخصص يكون لديه القدرة علي القيام بتغيرات اكثر جودة لبرامج المراجعة. أن هنالك علاقة موجبة قوية بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة المراجعة ،وان جودة الاداء المهني تزداد كلما تزايدت الحصة السوقية للمراجع الخارجي.

4- أن المراجع المتخصص يقوم بعملية مراجعة اكثر فعالية فهو اقدر علي تقديم مستويات اعلي في اكتشاف الاخطاء.

3- يؤثر التخصص الصناعي للمراجع ايجابياً عي جودة التقارير المالية. تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً هاماً في الارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع علي كل من دقة مخاطر المراجعة.

تتلخص الدراسة بانها وفرت معلومات هامة الي اهمية دور الاتجاه نحو تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تدعيم استقلال المراجع يعتبر ذلك المحور الرئيسي للتطوير المهني بهدف تحقيق المزيد من دقة تقرير المخاطر في عملية المراجعة الامر الذي يودي الي الارتقاء بمستوي الاداء المهني للمراجع الخارجي كما تساهم تلك الاستراتيجية من ناحية اخري في توفير درجة مناسبة من جودة الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية وتختلف دراستي عن هذه الدراسة بانها تتعلق باستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة.

12- دراسة، خالد عبد المنعم لبيب، 2005⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة هل تساهم استراتيجية التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي هدفت الدراسة الي القيام بدراسة تحليلية لطبيعة دور التخصص القطاعي ونوعيته في الارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي ظهرت اهمية الدراسة في استراتيجية التخصص القطاعي ودورها في العمل علي الارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي وتوصلت الدراسة الي نتائج منها :

1- يزيد التخصص القطاعي من كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي علي تقدير مخاطر المراجعة وتحسين جودة تخطيط عمليات المراجعة.

2- يؤدي شيوع استراتيجية التخصص الي الارتقاء بمستوي المنافسة المهنية ولاداء المهني.

يحسين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي من قدراته المهنية علي اكتشاف والحد من وقوع حالات الغش والاحتيال المالي.

3- تلعب استراتيجية التخصص القطاعي دوراً هاماً في تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي الامر الذي ينعكس بالايجاب علي رفع كفاءة الاداء المهني للمراجع.

أوصت الدراسة بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني ،بدأً من مراحل التعليم المحاسبي الجامعي بضرورة قيام اقسام المحاسبة بتطبيق منظورة ادارة الجودة الشاملة مع ضرورة تحول كافة برامج التعليم المحاسبي الجامعي الي نظام الساعات المعتمدة.

أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم مسالة التاهيل العلمي للمراجعين الخارجيين وفقاً لاستراتيجية التخصص القطاعي.

كما اوصت ايضاً بضرورة قيام شركات ومكاتب المراجعة في مصر والدول العربية باتمام المزيد من عمليات الاندماج كما اوصت بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني .

تتلخص الدراسة بانها وفرت معلومات هامة حول استراتيجية التخصص القطاعي في الارتقاء بدرجة تحسين جودة كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي لمخاطر المراجعة وتحسين جودة تخطيط عمليات المراجعة من خلال قدرات المراجع الخارجي بمستوي المنافسة المهنية في الحد

(1)خالد عبد المنعم لبيب (دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي) دراسة تطبيقية مقارنة مجلة كلية تجارة للبحوث العلمية كلية التجارة جامعة الاسكندرية العدد الاول مارس 2005 م ص

من وقوع حالات الغش والاحتياال المالي وتضييق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة بينما تناولت دراستي استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء للمراجعة.

13 - دراسة، د . أمال محمد محمد عوض، 2006⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس اثر التخصص الصناع لمراجع الحسابات على جودالارباح فى القطاع الصناعى .هدفت الدراسة الى قياس أثر تخصص مراجع الحسابات فى القطاع الصناعى على معدلات وخصائص الارباح المحاسبه للشركات المسجله فى سوق الاوراق الماليه المصريه، من خلال دراسه طبيعه ومحددات التخصص الصناعى لمراجع الحسابات والعميل على حد سواء، والتعرف على العوامل التى تبرز التخصص الصناعى للمراجع كمدخل لتحقيق الميزه التنافسيه للمراجع.

استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات الاتيه، فرضية يساهم التخصص الصناعى لمراجع الحسابات فى تعظيم القيمه الملائمة للارباح المحاسبية، لمراجع الحسابات ايجابياً على درجة وفرضيه يؤثر التخصص الصناعى لمراجع ايجاباً على قدرة الارباح المحاسبية على التبو بالتدفقات النقدية المستقبليه .

توصلت الدراسه الى عدة نتائج :

من اهمها بيرز مدخل التخصص الصناعى لمراجع الخارجى الطبيعه الديناميكيه للمراجع وقدرتها على التطور بما يواكب التطورات الحاصله فى مجال بيئه الاعمال للوفاء باحتياجات العملاء على الرغم من الاجماع الاكاديمي على محددات اثر التخصص الصناعى للمراجع الا ان النتائج التى تبرزها الدراسات البحثيه غير متفقه فى بعض الجوانب ، خاصه من ناحيه اثر هذا التخصص على اتعاب المراجع ويعود ذلك الى اختلاف المقاييس لتخصص مراجع الحسابات فى القطاع الصناعى . اوصت الدراسه بعدة توصيات من اهمها اجراء المزيد من البحوث حول التخصص الصناعى للمراجع الحسابات واثاره المختلفه ، تغريد دور الهيئات

(1)د. امال محمد محمد عوض (2006) بعنوان (قياس اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات على جودة الارباح للشركات المسجله فى سوق الاوراق الماليه المصريه)، المجله المصريه للدراسات التجاريه كليه التجاره جامعة المنصوره ،العدد الاول، 2006 .

المهنية في مجابهة قصر تقديم خدمه المراجعة لبعض قطاعات النشاط على بعض مقدمى الخدمة دون غيرهم.

تتلخص الدراسه بانها اعتمدت و ركزت على الاثر الايجابى لتخصص الصناعى لمراجع الحسابات على قدرة الارباح المحاسبية علي التنبؤ بالتدفقات النقدية ، من خلال دراسه طبيعة ومحددات التخصص الصناعى لمراجع الحسابات لتحقيق الميزه التنافسيه للمراجع بينما تختلف دراستي عن هذه الدراسة لتناولها الي استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى و دورها فى جودة الاداء المهني للمراجعة على سوق مهنة المراجعة فى السودان.

14- دراسة ، أحمد ذكي، 2006⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في تكبد المؤسسات تكاليف ضخمة لتكون متخصصة صناعياً هدفت الدراسة الي تقديم التخصص المهني لمؤسسات المراجعة، ووضع اطار فكري لشرح المتغيرات المؤثرة في قياس دور التخصص المهني للمراجع في ادارة مهام عملية المراجعة ، ظهرت اهمية الدراسة جاهدة في السعي للمؤسسات المراجعة الي رفع مستوي خدماتها المقدمة نظراً لزيادة حد المنافسة بينهما، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي ، توصلت الدراسة الي نتائج منها :

- 1- توفر دليل ميداني وتطبيقي علي اهمية استراتيجية التخصص الصناعى للمراجع ومحاولة العمل به.
- 2- وجود علاقة تاثيرية مختلفة لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعى للمراجع من خلال توضيح دور استراتيجية التخصص الصناعى في تقييم المخاطر.
- 3- يوجد دور فعال لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعى للمراجع وتأثيره علي تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من اجل رفع كفاءة اداء المراجع الخارجى.
- 4- يقضي المعيار الدولي رقم (310) بعنوان تفهم طبيعة اعمال منشأة العميل بضرورة حصول المراجع علي التعرف الكامل بنشاط العميل قبل الموافقة علي التكاليف بعملية المراجعة.
- 5- تساهم استراتيجية التخصص الصناعى للمراجع في القضاء علي مخاطر المراجعة.

(1)أحمد ذكي حسين متولي(نموذج لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعى للمراجعة والعوامل المؤثرة في ادارة عملية المراجعة)،مجلة التجارة و التمويل – كلية التجارة –جامعة طنطا 2006 م ص ص 165

6- تتجنب مؤسسات المراجعة التخصصية الي سرعة الاستجابة لتعديل التقرير والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالي.

7- اثبتت الدراسة النظرية والميدانية لدراسة انة توجد من الاليات لتطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية.

8- أوصت الدراسة بالاتي ، ضرورة أتباع استراتيجيات التخصص الصناعي في ظل العولمة واتفاقية الجات والتخصص وظهور عصر الاندماج وان تقوم المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبي تتلخص الدراسة على الاهمية المهنية في تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي في مجال المراجعة وعلاقتها باهم العوامل المؤثرة لادارة عملية المراجعة والتي لاتزال محل جدل وبحث علمي ومهني في عملية المراجعة بينما تناولت دراساتي استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة.

15- دراسة ،د.أشرف محمد ،2007⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في صياغة من التساؤلات ما المقصود بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي، هدفت الدراسة الي تقييم مدي قبول اطراف عملية المراجعة بالاتجاه الخاص بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي، ظهرت اهمية الدراسة في ابراز اهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجيلاطراف المراجعة ،استخدمت الدراسة المنهج الاستباطي والاستقرائي ، توصلت الدراسة الي نتائج منها :

1- المراجعين المتخصصون لديهم معرفة اكثر من غيرهم من المراجعين ،باخطاء القوائم المالية ومعدل حدوثها في الصناعات التي تخصصوا في مراجعتها.

2- يلقي الاتجاه الخاص بالتخصص للمراجع الخارجي القبول من معظم الفئات المستخدمة للقوائم المالية في جمهورية مصر العربية.

3- يتطلب تفعيل وزيادة نطاق التخصص في منشآت المراجعة.

(1)د.أشرف محمد ابراهيم منصور ،(تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر اطراف عملية المراجعة) دراسة نظرية ميدانية ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية تجارة جامعة بني سويف ،العدد الثاني 2007 م

أوصت الدراسة بمنشآت المراجعة اجراء تقسيم داخلي لها في حالة عدم وجوده بالشكل الذي يمكنها من اجراء المراجعة طبقاً للتخصص النوعي ،بحيث يتم تكليف كل قسم بمراجعة قطاع صناعي معين.

1- منشآت الاعمال علي التعاقد مع مراجعين متخصصين في مراجعة النشاط الذي تزاوله.
2- توصيات خاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمراجعة اعادة النظر في معايير الاداء المهني.

3- توصية بالجهات التشريعية في وضع التشريعات التي تلزم شركات المساهمة والقطاع الخاص ذات التأثير القوي علي الاقتصاد القومي بضرورة التعاقد مع مراجع خارجي متخصص.

4- توصية المؤسسات التعليمية والاكاديمية ضرورة ان تتضمن برامج الدراسات العليا في الجامعات المصرية برامج خاصة بمراجعة نوعية معينة من الانشطة.
توصية للباحثين يوصي الباحث زملائه بإمكانية مناقشة اثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي علي تحديد انتعاب المراجعة ،حياد المراجع ،جودة المراجعة.

تتلخص الدراسة بان تخصص المراجع لا تقتصر الاستفادة منه علي اطراف عملية ، ان هذا الاتجاه يهم المجتمع بقاءة المختلفة ،ومن ثم يجب تقييم هذا الاتجاه من زواية المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة، او علي الاقل يجب عدم تجاهل المصلحة العامة عند تناوله، بينما تناولت دراستي استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة.

16- دراسه ، د. ابراهيم عبدالحفيظ عبدالهادى ، 2007⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة يؤثر فى استقلاله المراجع ومن ثم يؤثر على جودة المراجعة . هدفت الدراسة الى دراسه اثر خبره المراجع لصناعه العميل على سوق خدمات المراجعة بخلاف المراجعة وجودة اداء هذه الخدمات والمعروض والمطلوب منها. حيث استخدمت المنهج التحليلي من خلال استقراء الدراسات التي قدمها الفكر المحاسبي لفرضيات الاتيه : فرضية يوجد تاثير معنوى ذو دلالة احصائية لتطبيق استراتيجيه التخصص الصناعي للمراجع على السيطره على سوق خدمات المراجعة بخلاف المراجعة فى هذا التخصص ، وفرضيه يوجد تاثير معنوى ذو دلالة احصائية على ارتباط الاتعاب المدفوعه للمراجعين مقابل تقديم خدمات بخلاف المراجعة والتخصص الصناعي للمراجعين ، وفرضيه يوجد تاثير ذو دلالة احصائية على ان اداء الخدمات بخلاف المراجعة بجودة عاليه بواسطة مراجع متخصص، والمعروف من هذه الخدمات فى سوق الخدمات بخلاف المراجعة .

توصلت الدراسة الى عدة نتائج من اهمها:

ان اداء الخدمات بخلاف المراجعة بواسطة المراجع المتخصص يودى الى حصوله على اتعاب عنها اعلى من الاتعاب التي يحصل عليها غير المتخصصين ، وان تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بجانب خدمات المراجعة يقلل من جودة خدمات المراجعة لتاثيرها على استقلاله المراجع سواء ادي هذه الخدمات بواسطة مراجع متخصص او غير متخصص، ختمت الدراسة بعدة توصيات من اهمها :

ضرورة ايجاد نص فى نظام الشركات او اللوائح التنفيذيه لهذا النظام يلزم الشركات بالافصاح فى تقاريرها الماليه عما اذا كانت قد تلقت خدمات استشاريه من المراجعين الزين يتولون مراجعه حساباتها ان يتضمن الهيكل التنظيمى لمكاتب المراجعة القانونيه وجود قسم مستقل استقلالاً كاملاً عن اقسام المراجعة ومخصص للخدمات الاستشاريه، او ان يكون فريق العمل الذى يقدم خدمات المراجعة مختلفاً عن فريق العمل الذى يقدم الخدمات الاستشاريه لذلك العميل.

(1)د. ابراهيم عبدالحفيظ عبدالهادى محمد (اثر خبره المراجع بصناعه العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجوده ادائها وانعكاسات ذلك على جودة المراجعة) مجله الدراسات الماليه والتجاره كليه التجاره جامعه بن سويف ، العدد الثانى 2007

تتلخص الدراسة بانها سعت لقياس اثر خبرة المراجع بصناعه العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجع وجودة ادائها، من خلال دراسة اثر خبرة المراجع بصناعه العميل على سوق خدمات المراجع بخلاف المراجع، بينما تختلف دراستي عن هذه الدراسة بانها تتعلق بخصائص لمفهوم استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء للمراجع فى سوق المراجع السودانيه

17-دراسه ، الحداد سامح ، 2008⁽¹⁾.

تمثلت مشكله الدراسه فى التعرف علي تحليل وتقييم استراتيجيه التخصص المهني الصناعى للمراجع الخارجى واثره على جوده الاداء المهني هدفت الدراسه الى تحديد اثر استراتيجيه التخصص المهني على مكاتب المراجع فى قطاع غزه فلسطين، ظهرت اهمية الدراسة فى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة ، استخدمت المنهج الوصفي التحليلي لفرضيات على النحو الاتي الفرضيه الاولى لا توجد علاقه ذات دلالة احصائية بين تدعيم وتحسين القدرات المهنيه للمراجع الخارجى والمساهمة فى جودة اداء عمليه المراجع والفرضيه الثانيه لا توجد علاقه ذات دلالة احصائية حول التقرير عن الغش والاحتيال المالى وتعديل القوائم المالىه المضلله وبين المساهمة فى جودة اداء عمليه المراجع والفرضيه الثالثه لا توجد علاقه ذات دلالة احصائية بين مناهج الصناعه التى ينتمى اليها عميل المراجع والتخصص المهني للمراجع الخارجى والمساهمة فى جودة اداء عمليه المراجع. اما الفرضيه الرابعه توجد علاقه ذات دلالة احصائية حول تقييم وتحليل استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى بصناعه عميل المراجع وتأثيره على جوده الاداء المهني فى عمليه المراجع ويعزى الى كل من الموهل العلمى والتخصص العلمى والمسمى الوظيفى وسندات الخبره وتوصت الدراسه الى عدة نتائج من اهمها . قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنيه من خلال الخبره العمليه والمؤهلات العلميه لهم باستمرار، يودى الى تحسين ادائهم، وتقديم خدمات مراجعه ذات جوده عاليه تتناسب مع حاجه المجتمع الحالى والتطورات التى تحدث فى المهنة، كما اظهرت النتائج ان هناك اهتمام من مكاتب المراجع بالتخصص المهني فى صناعه عميل المراجع وتكوين هياكل معرفه جوده فيما يتعلق

(1) الحداد سامح (2008) (تقييم مدى اثر استراتيجيه التخصص المهني الصناعى للمراجع على جودة الاداء

المهني فى خدمات المراجع) دراسة ميدانيه تطبيقيه ، مجله الجامعه الاسلاميه ، سلسله الدراسات الانسانيه . فلسطين

بالصناعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحرفات الجوهرية فى القوائم المالية ، وان تخصص مكاتب المراجعة فى الصناعة التى ينتمى اليها عميل المراجعة يساعد فى تفهم واطمأن عمليه المراجعة والقيام بالاجراءات المطلوبه وتحديد مخاطر الصناعة يتضح للباحث ان دراسته سعت الى تحليل وتقييم استراتيجيه التخصص المهنى الصناعى للمراجع الخارجى واثره على جودة الاداء المهنى للمراجعة وذلك عن طريق تحسين وتطوير قدراتهم المهنيه من خلال خبره والمؤهلات العلميه لتكوين معرفه جيده بصناعه عميل المراجعة ، بينما تناول الباحث دراسته استراتيجيه التخصص المهنى للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء المهنى للمراجعة وكونت لدى الباحث خلفيه لمفهوم ومشاكل استراتيجيه التخصص المهنى للمراجع الخارجى.

18-دراسه ، احمد ، 2011⁽¹⁾.

تمثلت مشكله الدراسة علي الاجابه على التساؤل : هل تساهم استراتيجيه التخصص النوعى فى العمل على الارتقاء بجوده عمليه المراجعة .

افترضت الدراسه ، فرضيه يعتبر التخصص النوعى من الاستراتيجيات الهامه التى يجب اتباعها بواسطة المكاتب لمواجهه المنافسه فى سوق خدمات المراجعة ، وفرضيه يودى تخصص المراجع فى نشاط معين الى زيادة كفاءه اداء عمليه المراجعة ، وفرضيه يودى تخصص المراجع فى نشاط معين الى زيادة جوده المراجعة بصفه عامه . توصلت الدراسه الى عدة نائج منها:

هنالك العديد من المحركات تعتبر دوافع لمنشات المراجعة لتطبيق استراتيجيه التخصص النوعى فى المراجعة، لا يوجد اتفاق بشأن تحديد مفهوم عام بجوده المراجعة، وانما يمكن الاستدال عليها من خلال بعض المؤشرات مثل تخصص منشاه المراجعة فى مراجعه نشاط العميل. خلصت الدراسه الى بعض التوصيات منها، العمل على تطبيق استراتيجيه التخصص فى المراجعة بصوره اكبر مما هو عليه الان فى مصر وتنظيمه وتطويره، العمل على تشجيع اندماج مؤسسات المراجعة المهنيه الصغيره لتكوين منشآت اكبر حجماً بما يمكنها من امتلاك مقومات التطبيق البشرى والمهنى

(1)احمد محمد جابر:(اثر تطبيق المراجع الخارجى لاستراتيجيه التخصص النوعى على جودة عمليه المراجعة فى البيئه المصريه)، رساله ماجستير فى المحاسبه غير منشور ، جامعه القاهره كليه التجاره 2011

تتلخص الدراسة بانها تناولت اثر تطبيق المراجع الخارجى لاستراتيجيه التخصص النوعى على جودة عمليه المراجع فى البيئه المصريه ، من خلال التوصل الى اطار عام لاستراتيجيه التخصص النوعى ، للوقوف على المنافع والمزايا التى تسفر عن تطبيقها ومن ثم تحقيق جودة المراجع .

بينما تختلف عن بعض الدراسات السابقة وذلك من خلال الاطلاع علي مشاكلها والاهداف التي سعت لتحقيقها والنتائج التي توصلت اليها كونت لدي الباحث خليه لمفهوم استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جوده الاداء المهني للمراجع من ناحيه استراتيجيه التخصص المهني للمنشآت طالبه الخدمه ومدى دورها فى تحقيق جوده مهنيه عاليه للمراجع.

19-دراسة، د.محمد الديسطنى، ود. مصطفى عطيه ،2011⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى اختبار تخصص مكتب المراجع على جودة المراجع . هدفت الدراسة بصورة رئيسية الى دراسته علاقه بين تخصص مكتب المراجع وزياد جوده المراجع من خلال التعرف على طبيعه التخصص الصناعى والمقاييس الخاصه به، اعتمد على الفرضيات الاتيه ، الفرضيه الاولى توجد علاقه طرديه بين جوده المراجع وتخصص مكتب المراجع ، الفرضيه الثانيه توجد علاقه طرديه بين جوده المراجع ومكاتب المراجع المرتبطه بمكاتب عالميه والفرضيه الثالثه لا يوجد اختلاف بين تقارير مكاتب المراجع المتخصصه والجهاز المركزى للحسابات فيما يتعلق بجوده المراجع : توصلت الدراسة الى عده نتائج من اهمها، عدم وجود علاقه بين جوده المراجع ومكاتب المراجع المرتبطه بمكاتب عالميه كبرى، ان هناك فشل كبير فى جزء من مكاتب المراجع المرتبطه بمكاتب عالميه من حيث التقرير عن حالات العسر المالى لعملائها . اوصت الدراسة بالعمل على تشجيع مكاتب المراجع الصغيره للاندماج وتكوين شركات ذات قدرات ماليه وخبرات كافيه ، الاهتمام بالتدريب العملى فى مجالات التخصص الصناعى بغرض تكوين خبراء فى كل نشاط .

(1)د. محمد محمد عبدالقادر الريسطنى، ود. مصطفى عطيه السيد الغندور : (العلاقه بين التخصص والجوده ف مجال المراجع) دراسته تطبيقيه عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمه المصريه، المجله المصريه للدراسات التجاريه كليه التجاره جامعه المنصوره ، المجلد (35) العدد الثانى ، 2011م

تتلخص الدراسة بانها تناولت العلاقة بين التخصص والجوده فى مجال المراجعة دراسه تطبيقيه عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمه المصريه، من خلال دراسه علاقته بين تخصص مكتب المراجعة وزيادة جوده المراجعة من خلال التعرف على طبيعته التخصص الصناعى والمقاييس الخاصه به . وتحديد مدى وجود علاقته بين جوده المراجعة و تخصص مكتب المراجعة بينما تختلف عن بعض الدراسات السابقة التي تناولها وقد كونت لدي الباحث خلفيه لمفهوم استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جوده الاداء المهني للمراجعة على سوق المراجعة فى البيئه السودانيه من ناحيه جوده الاداء المهني

20-دراسة ، د. محمد كمال الدين ، 2012⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى الاجابه على سؤالين رئيسين ، هل رسم المراجعة الذى تتقاضاه شركه المراجعة الحاليه يزداد كلما زاد التوافق بين استراتيجيه التخصص التى تنتهجها شركه المراجعة ، وتفضيلات عميل المراجعة ، هل يزداد رسم المراجعة الذى نقرضه الشركات الحاليه كلما زادت المسافه بين استراتيجيه التخصص التى يطبقها اقرب منافس لها . هدفت الدراسه الى معرفه خصائص شركات المراجعة مثل حجم شركه المراجعة وخصائص الصناعه على تسعير خدمات المراجعة المقدمه ، معرفه تاثير البعد الجغرافى للحصه السوقيه فى الصناعه عن اقرب منافس لشركه المراجعة الحاليه يزداد كلما زاد التوافق بين استراتيجيه التخصص التى تنتهجها شركه المراجعة وتفضيلات العميل لشركات المراجعة ، وفرضيه يزداد رسم المراجعة الذى تتقاضاه شركات المراجعة الحاليه كلما زادت المسافه بين استراتيجيه التخصص فى المراجعة التى يطبقها اقرب منافس لها .

توصلت الدراسه الى عده نتائج من اهمها ، رسم المراجعة المفروضه من قبل شركات المراجعة الحاليه يزداد فى حاله وجود توافق بين اختيار تخصص شركه المراجعة من الصناعه وتفضيلات العميل وفقاً للمسافه الجغرافيه والحصه السوقيه فى الصناعه التى توصل شركه المراجعة و المراجعة الحاليه عن اقرب منافس لها ، ختمت الدراسه بعده توصيات من أهمها ، يجب ان يفرق العملاء بين النوعيات المختلفه لشركات المراجعة وايضاً مع رسوم المراجعة ،

(1)د. محمد كمال الدين محمد عبدالرحمن محمد : (قياس علاقته التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسه المكانية على التسعير فى اسواق المراجعة الخارجيه)، المجله العلميه للبحوث والدراسات التجاريه ، كليه التجاره واداره الاعمال ، جامعه حلوان العدد الثانى . الجزء الاول ، 2012م

كما ان العملاء يجب ان يكونوا مستعدين لدفع زيادات سعرية نظير خدمات المراجعة المقدمه من قبل شركات المراجعة المتخصصة فى الصناعات.

ننلخص الدراسة بانها تناولت قياس علاقته التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسه المكانية على التسعير فى اسواق المراجعة الخارجيه ، من خلال معرفه خصائص شركات المراجعة مثل حجم شركة المراجعة وخصائص الصناعات على تسعير خدمات المراجعة المقدمه ، وتأثير البعد الجغرافى للحصص السوقية فى الصناعات عن لقرب منافس لشركه المراجعة الحاليه بالنسبه لاقرب منافس لها فى السوق .بينما تناول الباحث فى دراسته استراتيجيه التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الاداء المهني للمراجع .

21- دراسة ، نادية خواجه ، 2016 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة الى التحقق من دور واتجاه التخصص الصناعى للمراجع الخارجى نحو التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية .

هدفت الدراسة الى رفع كفاءة الاداء المهني للمراجع المتخصص صناعياً باستمرارية المنشأة الصناعية

ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الاستقرائى لدراسات السابقة والمنهج الوصفى التحليلى لدراسة الميدانية

توصلت الدراسة الى هنالك تأثير ايجابى محدود للتخصص المهني الصناعى للمراجع الخارجى فى التنبؤ باستمرارية المنشأة الصناعية

توصى الدراسة بضرورة تبني مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى ظل العولمة وكبر حجم المنشآت

التعليق على الدراسات السابقة :-

خلص الباحث من الدراسات السابقة الى تحديد أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف بين هذه الدراسات .فيما يتعلق باوجه الاتفاق يمكن تلخيصها فى الاتى :-

وجد الباحث ، أن جميع الدراسات السابقة أكدت واتفقت على أن هناك أبعاد ايجابية للتخصص المهني للمراجع الخارجى ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة تتمثل فى مساهمة استراتيجيه

(1) نادية خواجه موسى (دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية) رسالة دكتوراه منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016م.

التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي وايضاً درجة كفاءة المراجع في اكتشاف الاخطاء داخل القوائم المالية وايضاً على قرارات تقدير مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة عمل المنشأة وعملية تخطيط المراجعة ، وذلك من خلال بحث هذه الدراسات على أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي وعلى سوق الخدمات بخلاف المراجعة وانعكاسها على جودة الاداء المهني للمراجعة كما أنفقت بعض هذه الدراسات على أن استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي . ومن ناحية اخرى فان اوجة الاختلاف تتمثل في طرق جمع البيانات التي أعتمدت على أسلوب الاستبانة واسلوب البيانات الثانوية من خلال التقارير المالية كوسيلة لجمع البيانات.

الاستفادة من الدراسات السابقة :-

- 1/تحديد مشكلة الدراسة وبيان أهمية الدراسة ومبرر أجرائها
 - 2/المساعدة في اختيار المنهج المناسب لدراسة
 - 3/توجيه الباحث الى كثير من الدوريات والمراجع
 - 4/الاستفادة من نتائج الدراسات السابقة في المقارنة مع النتائج التي توصلت اليها الباحث
- الفجوة البحثية :-** تهدف الدراسة الى تحليل وتحديد أتجاه العلاقة بين استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة الاداء المهني للمراجعة كمتغير تابع ولذلك فان الفجوة البحثية للدراسة تتمثل في الربط بين استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي من خلال أبعادها الايجابية في تحسين جودة الاداء المهني للمراجعة .

الفصل الاول

الاطار النظرى لاستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى

المبحث الاول:- المفاهيم الاساسية لاستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى

المبحث الثانى:- معايير المراجعة الدولية والتخصص المهنى للمراجع الخارجى

الفصل الاول

الاطار النظري لاستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي

تمهيد :

أن مفهوم الاستراتيجية يستخدم في كافة العلوم الاجتماعية وتعرف الاستراتيجية علمياً علي انها عبارة عن الخطط الموضوعية والاحداث التي تم اخذها في ظل الجهود الرامية لمساعدة المنشأة للوصول الي اهدافها الموضوعية (Sullivan,2007)⁽¹⁾. (وعرف الهواري 2002)⁽²⁾. الاستراتيجية في مجال الاعمال بمعنى المسار الرئيسي الذي تختاره المنشأة وتسير عليه من بين المسارات الرئيسية الاخرى وذلك لتحقيق أهدافها من خلال تحليل الفرص المتاحة وهذا ما اكده Monir بان الاستراتيجية هي تحديد الاهداف التي ترغب المنشأة تحقيقها في المستقبل وتخصيص الموارد المتاحة وتاسخيرها في سبيل تحقيق هذه الاهداف واذاف العالم Kenneth الاستراتيجية بانها عينة من القرارات المعمول بها في شركة ما والتي تحدد أهدافها واغراضها ومراميها وتضع السياسات الرئيسية والخطط لانجاز اهداف الشركة وتحدد مجال عملها وهويتها التي ينبغي ان تكون عليها والطبيعة الاقتصادية وغير الاقتصادية التي ستسهم بها الشركة لشركائها وموظفيها وعملائها والمجتمع بشكل عام ومن خلال استعراض المفاهيم المختلفة للاستراتيجية يمكن القول بان الاستراتيجية هي الوسيلة والطريقة تنتقل مكاتب المراجعة عن طريقها من الوضع الحالي لها الي وضع ترغب الوصول اليه وهي الطابع الذي يميز المكاتب المتخصصة مهنية من غير المتخصصة مهنية في مجال المراجعة الخارجية. وبعد السلسلة المتعددة للازمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم وماصاحبها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية عام 1997 وازمة شركة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الامريكية عام 2001 م ، وكذلك ازمة شركة WorldCom الامريكية للاتصالات عام 2002 م ،واخيراً الازمة المالية العالمية في الربع الاخير من 2008 م والتي لاتزال اثارها

(1)John Sullivan how cans I TELL IF I am being Strategic the Definition of Strategic,
www.drghnsulvan.com

(2)الهواري وآخرون 1999-2000 (دراسات متقدمة في المراجعة المشكلات المعاصرة فى المراجعة والاطار العلمى والمشكلات العلمية) القاهرة جامعة عين شمس

مائلة أمام أعيننا حتي الان ، وما نتج عنها من افلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في امريكا علي وجه الخصوص والتي بلغت اكثر من 130 بنكاً والزيادة المضطردة لافلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم .ويتحمل المراجعون القانونيون جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة علي أداء واجباتهم المهنية وباسلوب يتماشى مع المبادي والمعايير الدولية وللتزام باداب وسلوك المهنة مما أدى الي اهتزاز صورة المراجع الخارجي وانتشار سمعة سسيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة في العالم لذلك تم التفكير في استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي لانها تلعب دوراً هاماً في الارتقاء بكفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي كما تؤثر استراتيجية التخصص بشكل واضح علي موازين المنافسة بين اعضاء المهنة ، وقد اسفرت المستجدات العالمية في مجال الاقتصاد والمعلوماتية والعولمة ، عن توجية المهتمين بشئون مهنة المراجعة الخارجية علي الاهتمام بتطبيق استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي External Auditors Specialization Strategy في مجال التاهيل العلمي والعملية والممارسة المهنية ، بحيث تصبح التخصصات المهنية المختلفة في مجال المراجعة الخارجية حسب النشاط الاقتصادي لمكاتب المراجعة المختلفة أمراً جوهرياً في مزاولة المراجعين الخارجيين لفعاليات عملهم المهني ،ويمكن بيان اهم الدراسات دراسة (Solomon,et al.,1999)⁽¹⁾. تهدف هذه الدراسة الى اختيار وتحديد المعارف التي يتمتع بها المراجع الخارجى المتخصص فى الصناعة وبصفة خاصة المعرفة باخطاء القوائم المالية فى الصناعات التى تخصص فيها وقد توصلت الدراسة الى النتائج الاتية

- 1- اكدت التحديات التى تواجه مهنة المراجعة على اهمية المعرفة الصناعية المتخصصة
- 2- تراجع القوائم المالية للعديد من منشآت الاعمال الضخمة بمعرفة مراجع متخصص صناعياً
- 3- تكتسب المعرفة الصناعية من الخبرة التى يتمتع بها المراجع الخارجى والتى تكتسب باسلوبين احدهما مباشر نتيجة المزاولة الفعلية للمراجعة فى صناعة معينة والاخر غير مباشر نتيجة الدورات التدريبية التى يتم الحصول عليها
- 4- المراجع الخارجى المتخصص هو اى مراجع لديه خبرة واسعة ومتعمقة فى صناعة معينة

(1)-Ira Salmon and Others, What do Industry –Specialist auditors Know Journal of Accounting Research, VO 1.37, spring 1999, Chicago, pp 18-191

5- المراجع الخارجى المتخصص اكثر الماما بالاطاء المحتمل تواجدها فى القوائم المالية كما انه اكثر قدرة على اكتشاف هذه الاخطاء مقارنة بغيره من المراجعين دراسة (ليلى صليب 2003)⁽¹⁾. تهدف هذه الدراسة الى بيان اثر التخصص الصناعى للمراجع على تخفيض مخاطر المراجعة وفد توصلت الى مجموعة من النتائج يمكن بيان اهمها كالتالى :

- 1- ادت التغيرات الاقتصادية التى حدثت فى اواخر القرن العشرين الى تطوير مهنة المراجعة من عدة زوايا منها تبنى المهنة للتخصص الصناعى لمنشأة المراجعة
- 2- يؤدى التخصص الى المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص ،كما انه طريق التقدم لاي مهنة ،وتقديم خدمات افضل ومن هذه المهن مهنة المراجعة
- 3- تم تطبيق التخصص فى مهنة المراجعة فى جمهورية مصر العربية بشكل محدود للغاية مقارنة ببعض الدول الاخرى مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة
- 4- يحقق التخصص الصناعى لمنشأة المراجعة العديد من المزايا اهمها تطوير مهنة المراجعة بمعدلات سريعة ، ترشيد التقديرات المحاسبية ، تحسين الربحية .
- 5- تبنت العديد من منشآت المراجعة الكبيرة فى الولايات المتحدة الامريكية استراتيجية التخصص الصناعى لمنشأة المراجعة
- 6- تحتاج المراجعة الى الخبرة العامة والمتخصصة ،حيث يكمل كلا منهما الاخر
- 7- تدعم معايير وارشادات المراجعة التخصص الصناعى لمنشأة المراجعة .

وقد اوضحت دراسة (Bedard and Karla 2004)⁽²⁾. أهمية استراتيجية التخصص للمراجع الخارجى في تدعيم قدرات المراجع الخارجى علي اكتشاف ومنع وقائع ادارة الارباح للمنشآت ،حيث تتيح هذه الاستراتيجية للمراجع الفرصة للالمام باساليب ادارة الارباح الشائعة في مجال المهنة التي تخصص في مراجعتها وذلك مع الاخذ بالاعتبار تعدد هذه الاساليب واختلافها مبين مهنة واخري مما يترتب عليه ارتفاع درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجى في

(1)عزيز ليلي 2003، اثر التخصص المهني فى الصناعة على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة كلية التجارة العدد الاول

(1) J. and Karla M., 2004. Earnings Manipulation Risk Corporate Governance 1-Bedard Risk and Auditors Planning and Pricing Decisions, the Accounting Review, Vol. 79, 2-Dezoort, T. and Jonathan D.S., pp.277-304

(2004), Audit Firm

مواجهة واكتشاف حالات التلاعب الناشئة عن ادارة الارباح ،وقد اكدت دراسة Dezoort (and Jonathan, 2004)⁽¹⁾. علي أهمية دور أستراتيجية التخصص المهني في رفع درجة كفاءة المراجع في الكشف عن وقائع واساليب ادارة الارباح للمنشات وذلك من خلال دراسة ميدانية تمت علي مجموعة من المنشات الامريكية خلال الفترة من 2001-2003 ، وقد توصلت الدراسة الي وجود علاقة ارتباط عكسية قوية بين كل من التخصص المهني للمراجع واحتمالات أتباع أدارات تلك المنشات لاساليب ادارة الارباح ، ويرجع ذلك لاكتشاف المراجع الخارجي المتخصص في مهنة معينة لخبرات مهنية بما يمكنه من الالمام بالاساليب الشائعة التي يمكن أستخدامها لادارة الارباح ، وقد أشارت دراسة كل من (Wilkes and Mark, 2004) الي أن أستراتيجية التخصص للمراجع الخارجي تتيح له الفرصة للمزيد من القدرات المهنية التي تساعد في اكتشاف أساليب ومواطن الغش والاحتيال المالي في المهنة التي تخصص في مراجعتها ، وقد أشارت الدراسة أيضاً الي الاساليب الرياضية والتقنيات الحديثة التي يمكن أرتفاع درجة كفاءة تطبيقها في حالة أستخدام المراجع الخارجي لها في مهنة معينة ، وبالتالي أرتفاع الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي لهذه المنشات . وقد أهتمت دراسة (Low, 2004) بتحليل أثار أستراتيجية التخصص علي درجة من دقة تقارير المراجع الخارجي للمخاطر الحتمية ، ودرجة جودة قرارات تخطيط المراجعة ، وايضاً مدي حساسية قرارات تخطيط المراجع الي تقاريره لمخاطر عملية المراجعة ، وقد توصلت نتائج الدراسة الي أن المعلومات التي يحوزها المراجع الخارجي من خلال تخصصه في مراجعة نشاط معين من شأنها أن تعمل علي تحسين قدراته المهنية .لقد طالبت العديد من الفئات المهمة بمراجعة القوائم المالية منشات المراجعة بضرورة مواكبة الاتجاه الخاص بالتخصص ، والذي انتشر في معظم المجالات ، ومن هنا بدا ظهور مصطلح اطلق عليه التخصص المهني للمراجع الخارجي لقد أصبح تخصص المراجع الخارجي أمراً واقعياً في بعض دول العالم ، بل أن هذا الاتجاه اخذ في التزايد بشكل ملحوظ .

and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects
Accounting Association, N.Y., PP.115- AAA. 2004 Annual Meeting, (Aug), American

المبحث الأول

أولاً: - المفاهيم الأساسية للتخصص المهني للمراجع الخارجي

1/تعريف التخصص المهني للمراجع الخارجي وأنواعه :

تعددت التعاريف المحددة لطبيعة ومضمون التخصص المهني للمراجع الخارجي ، إلا أن هذا التعدد لا يعني وجود اختلافات بينها ، بل على العكس يوجد تشابه كبير بين هذه التعاريف ، فقد عرف أحد الباحثين التخصص على أنه تركيز المراجع Auditors Concentration على مراجعة نشاط أو صناعة معينة ، لذا يعتبر مصطلح تركيز المراجع مرادف لمصطلح تخصص المراجع ، وفي نفس الوقت يستخدم التركيز المهني للمراجع كمقياس للتخصص المهني (Cahan,et al .,2006) ⁽¹⁾ . ويؤكد باحث آخر على ذلك بقوله أن التخصص المهني للمراجع يقاس من خلال مستويات تركيز منشآت المراجعة ، أو بمعنى آخر في ضوء عدد منشآت الأعمال الخاضعة للمراجعة (Mayhew, and Wilkins, 2003, p34) ⁽²⁾ . ويعرف باحث ثالث المتخصصون هم الأفراد الذين يتدربون ويكتسبون خبرة كبيرة في صناعة أو نشاط معين (Hamersley, 2006, p.312)

ويؤكد باحث رابع على التعريف السابق ، حيث أشار إلى أن المراجع المتخصص هو المراجع الذي اكتسب خبرة معينة نتيجة التدريب وممارسة المراجعة بشكل كبير في صناعة معينة (Solomon , et al ., 1999) مما سبق نجد أن التخصص المهني يعني امتلاك الشخص المتخصص لقدر كبير من المعرفة المرتبطة بنشاط أو صناعة معينة ، فأكرة الشخص المتخصص تحتوي على معلومات أكثر اكتمالا وأكثر دقة ، لذلك يستطيع المتخصص أكثر من غيره في التعامل مع المعلومات المتاحة لديه بشكل جيد . فالتخصص المهني في ضوء ذلك يمثل اتجاها ذو قيمة Valuable حيث أنه يمكن منشأة المراجعة من خدمة مجموعة كبيرة من عملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس النشاط ويشتركون في نفس السمات الرئيسية ، من خلال تبني استراتيجية التميز (Mayhew , and Wilkins, 2003, p.35) في ضوء التعاريف السابقة ، يقدم الباحث التالي للتخصص المهني ، يعني المام المراجع الخارجي بجميع مقومات مهنة

(1)Cahan, Steven F., et al The investment opportunity set and Industry Specialization by auditors, working paper, Monish University Australia 2006

(2) Mayhew, Brian. W., and Wilkins, Michael S, Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Finns Going Public Auditing: A Journal Of Practice and Theory, Vol.(22) No (2), September, 2003.

المراجعة سواء تمثلت في الاطار الفكري للمراجعة او معايير الاداء المهني بانواعها المختلفة واساليب المراجعة ، وتطويع استخدام جميع هذه المقومات في مراجعة نشاط او صناعة معينة

2/تطور التخصص المهني للمراجع الخارجى:

يعتبر التخصص المهني أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الاعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة ،واحد ابرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الاسواق ،ويتنوع التخصص في المراجعة بين تخصص شركاء المراجعة فى مكتب المراجعة او التخصص مكتب المراجعة نفسة فى قطاع معين فيمثل تخصص المراجع فى قطاع صناعى او تجارى او خدمى احد المداخل التى اتبعت فى ممارسة مهنة المراجعة فى التسعينيات من القرن العشرين ، اذ عملت مكاتب المراجعة على اتباع هذا المدخل فى اعتبار اذ عملت مكاتب المراجعة على اتباع هذا المدخل فى اعتبار حدوث تغير وتطورات ترجع الى نهاية السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضى جعلت من التخصص المهني فى سوق المراجعة قضية هامة واساسية لبقاء مكاتب المراجعة واستمراريتها مستقبلاً ،فاشارت Journal of Accounting (1995)⁽¹⁾ فى تقرير عنوانه التخصص يمثل مفتاح نجاح مكاتب المراجعة Specialization is Key to CPA Firm Success ان 88% من شركاء المراجعة الذين خضعوا للدراسة وافقوا على انهم يعتقدون ان نجاح مكاتب المراجعة مستقبلاً يتطلب وجود تخصص للمراجع وظيفياً او صناعياً واعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA(1998)⁽²⁾ ان التخصص الصناعى للمراجع يمثل احد ابرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة فى القرن الواحد والعشرين فقد شكلت التغيرات التى حدثت فى سوق المراجعة فى نهاية السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضى محوراً لحدوث تغيرات جوهرية فى سوق المراجعة فى الولايات المتحدة الامريكية على وجه التحديد، ابرزها الدراسات الفيدرالية التى ناقشت مظاهر السلوك الذى لايتفق مع طبيعة المنافسة فى سوق المراجعة وسبل تطوير هذه المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومارافق ذلك من انكماش اقتصادى خلال تلك الفترة ادى

(1)Journal of Accountancy, 1995, Specialization is Key to CPA Firm Success (Vol.180, No.4

(2)AICPA, 1998, Top Five Issues Impacting CPAs in 21st Century http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/top_five.htm.

الى حدوث حرب اسعار بين مكاتب المراجعة وانخفاض الاتعاب التي تتقاضها خلال تلك الفترة (1). Maher et al (1992) فكانت احد الاستراتيجيات التي اعتمدتها مكاتب المراجعة الثمانية الكبار (انذاك) العمل على زيادة حصتها السوقية من خلال جذب عملاء المكاتب الاخرى مما قاد الى حرب اسعار وانخفاض فى الربحية للقطاع الصناعى خلال الثمانينيات Casterella et al (2004) ونتيجة لذلك قامت مكاتب المراجعة بالبحث عن مداخل لتمييز نفسها عن منافسيها، كان ابرزها القيام بعملية اعادة هيكلة تتسق مع القطاعات الصناعية لتحديد الاهمية المتزايدة لدور التخصص المهني فى سوق المراجعة (2) Chen and Elder (2001).

فى اوائل التسعينات من القرن الماضى بدأت مكاتب المراجعة الكبيرة بتغيير هيكلها التنظيمى فقامت تلك المكاتب باعادة هيكلة انشطتها حول قطاعات صناعية رئيسية وبدأت بتسويق خبراتها فى مجال التخصص فى القطاع الصناعى (1999) Solomon et al فقد قام KPMG فى عام 1993 باعادة هيكلة تنظيمية وفقاً لخدمة القطاع الصناعى ،وبما يتسق مع تركيز معايير المراجعة المهنية على مستوى العالم وبشكل متزايد على ضرورة فهم صناعة العميل وطبيعة عملياته مثلاً تركّز معايير رقابة جودة الاداء المهني فى الولايات المتحدة وبريطانيا واستراليا على اهمية تحديد وتصميم وتطوير الخبرات الصناعية للمراجع Gram ling (3). and (2001) Stone فالتخصص هو قيام المراجع باداء خدمات المراجعة المستقلة الى عملاء ينتمون الى نفس القطاع بم يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت فى نفس القطاع وامكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات وفى هذا الطار يعمل المراجع على القيام باستثمارات بهدف تطوير المعارف والخبرات المتعلقة باى قطاع للحصول على معرفة معمقة بخصائص وطبيعة العمليات التجارية والصناعية فى هذا القطاع فاختلاف طبيعة القطاعات الصناعية يتطلب من المراجع امتلاك معارف وخبرات تخص هذا القطاع يصعب على المنافسين من غير التخصصيين امتلاكها مستفيدا من اقتصاديات الحجم بما

(3) Maher, M., et al. 1992, Competition and Audit Fees the Accounting Review, (Vol.67, No.2), pp 199-201

(1) chen, K., and Elder, R., 2001, Industry specialization and Audit Fees the Effect of Industry National Cheng Kung University, and Syracuse University.

(2) Gramling, A., and Stone, D, 2001 Audit Firm Industry Expertise A Review and Synthesis of the Archival Literature Journal of Accounting Literature, (Vol.20) pp1-29

يمكن من تقديم خدمات متميزة لعملائه من ناحية ويجعله قادراً على توفير الاحتياجات المتنامية لهم في ظل تغيرات بيئة الأعمال من ناحية ثانية فاذا كان لمكاتب المراجعة عملاء اكبر في القطاع الصناعي او كانوا يتقاضون اتعاب اكثر فان لديهم فرص للحصول على نوع من المعارف المتعمقة في القطاع الصناعي التي تؤدي الى الخبرة في القطاع (Francis 2004) (1).

ومن الناحية الاكاديمية ازداد اهتمام الدراسات البحثية بطبيعة ومحددات تخصص المراجع في القطاع الصناعي بهدف التعرف على مزايا وقيود هذا التخصص وما يحققه من قيمة بالنسبة للعملاء ولمستخدمي القوائم المالية بشكل عام فقامت الدراسات الاكاديمية بدراسة طبيعة التخصص كاستراتيجيات تنافسية اعتماداً على النظرية الاقتصادية واثرة على جودة الاداء المهني للمراجع والاتعاب التي يتقاضاها كما ناقشت اهمية ذلك بالنسبة للعميل من حيث جودة المعلومات التي يفصح عنها في القوائم المالية وامكانية الحصول على خصم على اتعاب المراجعة نتيجة للتخصص المهني . اتاحة الفرصة للمراجع الراغب في التخصص لدراسة وتفهم سوق المراجعة بشكل جيد ، وكذلك دراسة وتفهم الانشطة او الصناعات المختلفة وواجهة الشبنة او الاختلاف بينهما . تمكين المراجع من التخصص في الصناعة او النشاط الذي يتفق مع تاهلية العلمي والعملية

ثانياً: - محددات تخصص المراجع الخارجي في نشاط او صناعة معينة :

قد يتساءل البعض عن المبررات التي قد تدفع مراجع معين الي التخصص في مراجعة نشاط او صناعة معينة دون غيرها ، او بمعنى اخر ماهي الاسباب التي قد تجعل صناعة معينة مقصداً جذاباً لتخصص المراجعين ، فمن المنطقي والمقبول ان يضع المراجع الخارجي مجموعة من الاعتبارات او المحدات لاختيار النشاط او الصناعة التي يرغب في التخصص فيها ، وبتحليل ماورد بالدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة ، نجد ان هناك مجموعة من الدوافع المحددة لذلك ، يمكن بيان اهمها كالتالي :

1- حالة الاستقرار التي يتسم بها النشاط او الصناعة يعتبر مستوي الاستقرار الذي تتمتع به صناعة معينة ، والفرص الاستثمارية المتوقعة لها ، محدد رئيسي في تفضيل صناعة معينة عن

(3)Francis, J. 2004 What Do We Know about Audit Quality the British Accounting Review, (Vol.36), pp 345-368

اخرى للتخصص فيها فاستقرار البيئة الداخلية او الخارجية التي تعمل فيها صناعة معينة ، وحالات النمو واتوسع المنتظر تحقيقها منها ، يشجع العديد من المراجعين الخارجيين علي تحمل المزيد من الاستثمارات من اجل تحسين قدراتهم علي مراجعة النشاط او الصناعة المختارة وتقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية ، لقد اكدت أحدي الدراسات (Cahan et al .,2006 , pp.48)⁽¹⁾ . علي وجود علاقة ايجابية بين مجموعة الفرص الاستثمارية في صناعة معينة وبين تخصص المراجع ، وجود علاقة سلبية بين تغير الفرص الاستثمارية وتخصص المراجع ، وعلي الرغم من تأكيد هذه الدراسة علي المنشأة ذات الفرص الاستثمارية المرتفعة تمثل مجالا خصباً لتخصص المراجعين ، لما تقدمت من استثمارات مربحة في المستقبل ، الا ان هذه الدراسة اشارت ايضاً الي ان المنشأة ذات الفرص الاستثمارية المبشرة ، عادة ماتكون عرضة للمخاطر وحالات عدم التأكد المرتفعة ، الامر الذي قد يزيد من خطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة ، والمخاطر المتلازمة ، وقد يمثل ذلك عائقاً يمنع بعض المراجعين من التخصص في مثل هذه الصناعات ، بالاضافة الي ان منشأة الاعمال ذات معدلات النمو المرتفعة ، قد يترتب عليها قضايا محاسبية اكثر تعقيداً لمراجعيها

2- الاختلافات الموجودة بين الصناعات المختلفة تعتبر التباينات الموجودة بين الصناعات المختلفة Intra-Industry Differences احدي المحددات الهامة عند اختيار المراجع للصناعة المتوقع ان يتخصص فيها ، بل ان قرار تخصص المراجع في صناعة معينة قد يتاثر بالاختلافات الموجودة داخل هذه الصناعة ، وقد اكدت احدي الدراسات علي ذلك ، حيث اشارت الي ان تركيز وتخصص المراجع مرتفع في الصناعات التي تتضمن منشآت اكثر تجانساً وتوافق (Camay, and young , 2004)⁽²⁾.

3- مستوى التنظيم الذي يتسم به نشاط معين ام الصناعة يمثل مستوى التنظيم الذي يتسم به النشاط او الصناعة التي يرغب المراجع في التخصص فيها محدداً هاماً في اختيار نشاط معين او صناعة معينة ، فدرجة تركيز وتخصص المراجع يزداد في الصناعات المنظمة Regulated

(1)Cahan, Steven F., et al, the Investment Opportunity Set and Industry Specialization by Auditors Working Paper Monish University Australia 2006, pp.48

(1)Caimay, T. and Young, G: Homogeneous Industries and auditor Concentration: An Indication of Production Economics Working Paper, Georgia Southern University,2004

Industries مقارنة بالصناعات غير المنظمة فعلي الرغم من ان تخصص المراجع قد زاد في معظم الصناعات بمرور الوقت الا ان حاجة الصناعات المنظمة لمراجع متخصص تزيد كثيراً عن حاجة الصناعات غير المنظمة ، حيث ان متطلبات المعرفة المطلوبة للصناعات المنظمة تفوق بكثير الصناعات غير المنظمة (Cahan, et al 2006, pp.6-9) يقصد بالصناعات التي تنظم اعمالها التشريعات المختلفة مثل صناعة التأمين وصناعة البنوك وصناعة الحديد والصلب اما الصناعات غير المنظمة التي لاتوافر التشريعات الكافية لتنظيم اعمالها.

4- حصة الصناعة من سوق المراجعة تؤثر النسبة التي تمثلها كل صناعة وعدد المنشآت التي تتضمنها من سوق المراجعة محدداً هاماً في تفصيل التخصص في صناعة او نشاط دون الاخرى ، نظراً لارتباط ذلك بحصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة ككل ، فعادة ماتفضل منشأة المراجعة التخصص في مراجعة النشاط او الصناعة ذات النصيب الاكبر من سوق المراجعة (Mayhew ,and Wilkins , 2003, pp.

ثالثاً:- دوافع التخصص المهني للمراجع الخارجي :

ناقشت بعض الدراسات الدوافع للمطالبة بتخصص المراجع الخارجي ، وتبني العديد من منشآت المراجعة الكبيرة لاستراتيجيات التخصص Specialization Strategies ووضحت هذه الدراسات ان معظم الدوافع المقدمة لتبرير تخصص المراجع تهدف الي تقيم خدمة مميزة لعملاء المراجعة ، ويمكن عرض اهم هذه الدوافع كالتالي :

1-التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي اساس اليات السوق الحر حيث ادي ذلك الي انتهاج سياسيات الاصلاح الاقتصادي وتدفق رؤوس الاموال الامر الذي ادي الي زيادة عدد شركات المساهمة الخاصة والتي تحتل الجانب الاكبر من سوق المراجعة، ويؤكد البعض ذلك بقولة ان مهنة المراجعة تحتاج الي التقدم بخطي سريعة حتي تستطيع ان تعوض فترة الركود التي اصابها في سنين القرن الماضي ، عندما سيطر القطاع العام علي انشطة الدولة وقام الجهاز المركزي للمحاسبات بجميع اعمال المراجعة تقريباً الامر الذي ادي الي انكماش منشآت المراجعة الخاصة بدرجة كبيرة (د.ليلي صليب.2003 ص 374

2-شيوخ التخصص في معظم المهن والحرف ،لم يعد التخصص امراً غريباً ، بل اصبح امراً مقبولاً وواقعاً ملموساً في جميع دول العالم ، بصرف النظر عن مستوي التقدم الاقتصادي والسياسي والثقافي بها .ان استقراء الواقع يؤكد لنا بما لايدع مجال للشك تغلغل فكرة التخصص

في معظم المهن والحرف التي تزاوّل في مجتمع معين . ففي مجال المهن علي سبيل المثال نجد التخصص موجوداً في مهنة الطب والمحاماة والهندسة

3-زيادة حجم ودرجة التعقيد في العديد من منشآت الاعمال ، من الملاحظ ان حجم عدد كبير من المنشآت اتسع وتعقد بشكل واضح ، خاصة في ظل التقدم في تكنولوجيا المعلومات Information Technology (Asian , 2000,p59) ⁽¹⁾. الامر الذي ادي الي زيادة القضايا الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وتعقدها . ان المسؤوليات التي يتعرض لها المراجع الخارجي (مدنية او جنائية او تاديبية) ترجع في معظم الاحوال الي التعقد الذي اصبحت تتسم به بيئة الاعمال ، وبالتبعية المراجعة ، ومن ثم زيادة حاجته الي وسيلة تمكّنه من اوفاء بهذه المسؤوليات ، وكانت هذه الوسيلة التخصص في مراجعة نشاط معين (Cahan, et al 2006, p.12) .

4-اهتزاز ثقة المجتمع في اداء المراجع الخارجي : ادت حالات التعثر ولافلاس التي تعرضت لها بعض منشآت الاعمال في بعض دول العالم الي التساؤل عن دور المراجع الخارجي ، واين كان عندما وصلت الامور بهذه المنشآت الي حالة الافلاس العديد من منشآت الاعمال الدولية الكبرى في الولايات المتحدة الامريكية (الشركات الكبرى العالمية للمحاسبة)فضلا عن واقع مهني يشهد من المزيد من حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد اعضاء المهنةوعلية ونتيجة لاختلاف المعرفة والاساليب الفنية الازامة لكل نشاط ، فكانت الاجابات ان المراجع الخارجي اما انة لم يقوم بالدور المطلوب منة بما يتفق مع متطلبات معايير الاداء المهني وقواعد واداب السلوك المهني ، و/او انة كان متواطئاً مع ادارة المنشأة .لقد اشارت احدي الدراسات التي تمت في انجلترا بهدف تقييم مهنة المراجعة ، أن العديد من مستخدمي القوائم المالية يرون ان المراجع الخارجي لايقوم بالدور المطلوب منه (Humphrey , et al 1993) ⁽²⁾. كما أشارت دراسة اخري الي ان حالات الفشل التي تعرضت لها بعض منشآت

(1)Asein Abel Aig: Internal audit and Value Creation the Nigerian Accounting July September 2000 p.59

(2)Humphrey C., G., Moizer, P. and Turely, W.S the audit Expectation gap in Britain: An Empirical Investigation, Accounting and Business Research Vol.(23), No.(91), 199

الاعمال مؤخراً تؤكد وجود ضعف في عملية المراجعة⁽¹⁾ . (Basioudis, and Ellwood, 2005, p.219) ان اخفاق أو تواطؤ المراجع الخارجي يؤدي بدون شك الي التأثير السلبي علي ثقة المجتمع بصفة عامة ومجتمع الاعمال بصفة خاصة فية . ان اعادة الثقة في المراجعة والمراجع الخارجي يمكن تحقيقها من خلال زيادة جودة المراجعة ، والتي يمكن تحقيقها من خلال العديد من الاساليب منها تبني الاتجاه الخاص بتخصص المراجع الخارجي .

5-تخصص المراجع الخارجي يمثل استكمالاً لمنظومة المنافسة : تحتاج عملية مواكبة متطلبات اتفاقية الجاتس لتحرير التجارة في الخدمات من المراجع الخارجي ضرورة امتلاك مقومات القدرة علي المنافسة ويرى أحد الباحثين د.احمد سيد(مصطفى ،صص15-28)⁽²⁾ . أن القدرة التنافسية تتضمن الابعاد الاتية :

التنافس بالوقت يتم ذلك من خلال اختصار وقت المراجعة وتقديم تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تاخير .التنافس بالجودة يتحقق ذلك عندما يتوافر في الخدمة المقدمة القدرة علي اشباع احتياجات وتوقعات العملاء ، وتعد جودة المراجعة سلاحاً تنافسياً فعالاً .

ت-التنافس بالتكلفة تلعب تكلفة أداء الخدمة دوراً هاماً في عملية المنافسة ، فلايمكن تحدي أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف وتدنيها الي أقل حد ممكن .

ث-التنافس بالتميز يتحقق ذلك من خلال السعي الدائم لمنشات المراجعة بان تكون متميزة عن منافسيها في عيون واذهان عملائها ، ويتطلب ذلك السعي الدائم نحو مايشبع رغبات العملاء

ج-التخصص المهني يرى الباحث أن منظومة القدرة علي المنافسة تتحقق بجانب ماسبق من خلال تخصص منشآت المراجعة في مراجعة نشاط أو صناعة معينة.

وفي تأكيد علي أن تخصص المراجع يساعد في الوفاء بابعاد عناصر المنافسة السابقة ، اشار بعض الباحثين الي ان تخصص المراجع الخارجي يعتبر استراتيجية مفضلة ، لانة يكسبة ميزة

تنافسية مقارنة بالمراجع غير المتخصص (Cahan, et al ., 2006,p.8)

6- التخصص المهني أحد المحددات الرئيسية لاختيار المراجع الخارجي :

(3)Basioudis, Ilias G.,and Ellwood Sheiia: An Empirical Investigation of Price Competition and Industry Specialization in NHS auditing Services Financial Accounting and Management Vol.2,No(2),May 2005 p.219

(2) مصطفى د. أحمد سيد التنافسية في القرن الحادي والعشرون - مدخل انتاجي بدون ناشر الطبعة الاولى بدون تاريخ

من المتوقع ان يمثل التخصص المهني أحد محددات اختيار المراجع الخارجي وتأكيداً علي ذلك أوضح التقرير الصادر عن مكتب المحاسبة العام الامريكي⁽¹⁾ (GAO) General Accounting Office عام 2003 أن تخصص المراجع الخارجي و يعد أحد المزايا الرئيسية التي تؤثر علي اختياره والتعاقد معه في المستقبل ، ويرجع ذلك الي أن تخصص المراجع الخارجي يحسن من السمعة التي يتمتع بها ، ويزيد من ثقة أصحاب راس المال فيه .فتخصص المراجع كما يؤكد التقرير يمثل عنصراً هاماً من عناصر تقديم خدمة المراجعة (GAO,2003). لقد اكدت بعض الدراسات علي ما أشار اليه تقرير GAO حيث أشارت احداها الي ان بعض منشآت الاعمال تحرص علي التعاقد مع مراجع متخصص ، ليس فقط من اجل ضمان الحصول علي خدمة مراجعة ذات مستوي جودة مرتفع ، بل ايضاً من اجل الاستفادة بما لديه من معلومات متخصصة في مساعدة المنشأة علي النمو والاستفادة القصوي بما لديها من موارد ، وتوقع المشكلات قبل وقوعها⁽²⁾. (Wooten , 2003, pp.48-51)

واشارت دراسة اخري الي ان الطلب علي المراجعين المتخصصين من قبل المستثمرون أخذ في التزايد ،حيث انهم قادرون اكثر من غيرهم علي تقديم تأكيدات بان الادارة تستثمر أموالهم في مشروعات ذات مردود ايجابي ، وان المعلومات الواردة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها بمستوي مرتفع من الثقة وان قيمة البنود الظاهرة في هذه القوائم تعكس القيم المناسبة (Godfrey and Hamilton , 2005 pp.55-93)⁽³⁾.

7- زيادة ادراك شركات المراجعة العالمية لاهمية تخصص المراجع الخارجي

يعلم المتخصصون في مجال المحاسبة والمراجعة أن سوق المراجعة العالمي ، تسيطر عليه مجموعة من مكاتب المراجعة العالمية ، والتي يطلق عليها مجموعة الكبار . ويبلغ عدد هذه المكاتب حتي الان اربعة مكاتب عالمية وحرصاً من هذه المنشآت علي المحافظة علي حصتها من سوق المراجعة ، بل وزيادتها ، وتقديم خدمات اكثر جودة تبنت مبدا التخصص ،حيث وزعت أعمال المراجعة بها علي مراجعيها حسب تخصصاتهم .لقد تعددت مطالبات مكاتب

(2)American Institute of Certified Public Accountants Condification of Statements on auditing Standards, (New York Institute, 2002)

(1)Wooten, T.C: Research about audit Quality, CPA Journal. Vol.(73), No.(1),2003,pp.48-51

(2)Godfrey,J.M.,and Hamilton,J.:the impact of R and D Intensity on Demand for Specialist auditor Services, Contemporary Accounting Research, Vol. (22),2005 pp.55-93

المراجعة الكبار لزيادة مستويات التخصص بها ،فقد أشارت الصحافة المالية Financial Press أن مكاتب المراجعة الاربعة الكبار تبذل جهداً حقيقياً من اجل تكوين قاعدة من التخصصات لعملاء المراجعة (Mayhew and Wilkins ,2003, p.35) لقد اكد تقرير GAO علي ذلك حيث اشار الي ان التخصص يمثل الدافع الرئيسي لحالات الاندماجات التي تتم بين مكاتب المراجعة، من اجل بناء خبرة (GAO,2003) لقد نفذت مكاتب المراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة الامريكية، مجموعة من الاجراءات تؤكد حرصها علي تفعيل التخصص ويمكن بيان اهم هذه الاجراءات كالتالي (Hedin, 1994,p.126)

أ- مطالبة مكاتب المراجعة نفسها لمراجيعها باختيار نشاط معين والتخصص فيه

ب- عقد دورات تدريبية لشرح كيفية مراجعة بعض الصناعات

ج- اعادة التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة حسب أنشطة المنشآت التي تتم مراجعتها

8- التاكيد الضمني لمعايير المراجعة علي اهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي

الزمت معايير المراجعة الدولية المراجع الخارجي بضرورة المامة بنشاط عميل المراجعة ،حتي يتمكن من أداء المراجعة بكفاءة وفعالية فعلي سبيل المثال طالب معيار المراجعة الدولي رقم 215 (بعنوان فهم الوحدة والبيئة التي تعمل فيها وتقدير المخاطر والاهمية النسبية) المراجع الخارجي بضرورة تفهم أعمال عميل المراجعة والصناعة التي يعمل بها وتقدير مخاطر الاعمال التي يتعرض لها عميل المراجعة (1).

(IAASB,ISANo.315,2003)

9- الاعتماد علي الاحكام والتقديرات الشخصية للمراجع في معظم مراحل المراجعة

يعتمد المراجع الخارجي في أداء المهام المكلف بها علي مجموعة من القواعد الواردة في معايير الاداء المهني للمراجعة الان معايير المراجعة لم تمنع المراجع من اعتماده علي حكمة وتقديره الشخصي في بعض خطوات المراجعة ، ومن هذه الخطوات قبول مهمة المراجعة ،والتخطيط لها ، وتنفيذها ،واعداد تقرير المراجعة .ان الحكم والتقدير الشخصي أمراً مقبولاً في المراجعة ،فعلي الرغم من ظهور العديد من الاساليب العلمية الاحصائية المستخدمة في المراجعة ،الا ان

(1)International Auditing and Assurance Standards Bard ISA No. 315: Understanding the Entity and Its Environment and assessing the Risk of Materials Misstatement (New York, IFAC, and October, 2003)

التقدير الشخصي للمراجع الخارجي سيظل أمراً أساسياً، فتقدير المراجع يلعب دوراً جوهرياً في عملية المراجعة (مجاهد، د. سمير، 2002، ص 212)

10-المطالبات المستمرة بتحسين جودة القوائم المالية

تتعامل وتهتم فئات متعددة من المجتمع بمنشآت الاعمال، لذا تسعى هذه الفئات دائماً الى تقييم مدي قدرة أدارات هذه المنشآت علي استخدام الموارد المتاحة لديها، وقدرتها علي تحقيق أهداف المنشأة لاتخاذ قرار بشأن التعامل مع هذه المنشآت. ويتخذ قرار التعامل مع اية منشأة في ضوء المعلومات التي تجمعها هذه الفئات من مصادر مختلفة منها وبأهمها القوائم المالية التي تنشرها هذه المنشآت. لذا تطالب هذه الفئات بضرورة تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة. وتعد الهيئات العلمية والمنظمات المهنية من اكثر الفئات مطالبة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية (Jonas, and Jean not, 2000) (1).

رابعاً: أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي: أظهرت النقاط السابقة أن تخصص المراجع الخارجي لم يهد أمراً ترفيهياً من الناحية المهنية، بل أصبح من الامور الهامة والضرورية والمطلوبة ، خاصة في ظل ماتشاهدة بيئة الاعمال بصفة عامة وبيئة المراجعة بصفة خاصة من تغييرات تمثل في معظمها تحديات لمهنة المراجعة، أن التخصص المهني قضية تحتل قدراً كبيراً من الاهمية ليس للمراجعين الخارجيين انفسهم، بل أن التخصص يفيد دون شك فئات اخري عديدة من اهمها، المساهمون والدائنين وادارة المنشآت الخاضعة للمراجعة وبعض الهيئات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للمحاسبات. أن التخصص المهني للمراجع الخارجي يؤثر علي جميع فئات المجتمع تقريباً إلا أن حدود ونطاق هذا التأثير قد يختلف من فئة لاخري ، فهناك فئات تتأثر بهذه الاتجاه بشكل مباشر، وتتضمن المراجعين الخارجيين، ادارات المنشآت الخاضعة للمراجعة، والمساهمون والدائنون الحاليون ،وعلي العكس من ذلك فهناك فئات اخري تتأثر بهذا التخصص ولكن بشكل غير مباشر مثل المساهمون والدائنون المرتقبون، العاملون، العملاء، الموردون، ويمكن بيان (2).

(2) Jones, Gregory J. and Blanchet, Jean not: Assessing Quality of Financial and Reporting Accounting Horizons, September, 2000

(2) مجاهد، د. سمير مرتضى محمد اطر مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فعالية اعمال المراجعة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة : مجلة الفكر المحاسبى كلية التجارة -جامعة عين شمس ع2 -2002. ص 212

اهمية تخصص المراجع الخارجي لكلا من المستثمرون والادارة ومنشات المحاسبة والمراجعة
كالتالي:

1- أهمية التخصص المهني بالنسبة للمستثمرين: يقصد بالمستثمرين جميع أصحاب الاموال في المنشأة سواء مساهمون او دائنون ويمكن تحديد أهمية التخصص المهني لهذه الفئة في النقاط التالية : منع او الحد من تلاعب الادارة في الارباح قد تتبع الادارة الراغبة في ادارة والتلاعب في الارباح لاساليب يصعب علي بعض المراجعين العاديين (غير المتخصصين) اكتشافها ، وتحديد أثارها علي القوائم المالية ، خاصة وان الادارة الراغبة في ذلك تكون حريصة الي حد كبير علي عدم اتاحة الفرصة لاحد لاكتشاف ذلك .أن معظم عناصر القوائم المالية تخضع الي حد كبير لتحكم الادارة ، وذلك في ضوء المرونة التي توفرها لها المعايير المحاسبية ، ان هذه الامر يجعل الادارة الراغبة في التلاعب في الارباح واعية في اختيار اساليب ادارة الارباح التي تحقق من خلالها ماتصبو الية ، وحتى يتم ذلك فان الادارة تحاول دائماً ان تبتعد عن الاساليب التعارف عليها في ادارة الارباح (العبد الله ، سويدان القرعان ، 2007 ، ص 2,3) (1).

يساعد تخصص المراجع الخارجي علي زيادة جودة الارباح، قد تظهر قائمة الدخل ارباحاً غير حقيقية وقد لا يستطيع المراجع غير المتخصص اكتشاف أو معرفة اسباب ذلك ، الامر الذي قد يضلل مستخدمي معلومات الربحية ، فالتخصص المهني للمراجع الخارجي لة دوراً ايجابياً في تحسين جودة الربحية ،لقد اشارت بعض الدراسات الي وجود مستوي عالي من جودة الربحية في منشآت الاعمال التي تراجع قوائمها المالية بمعرفة مراجع خارجي متخصص ،وعلي العكس من ذلك ، فان المنشآت التي يراجعها مراجع غير متخصص تتسم بمستوي منخفض من جودة الربحية(2). (Balsam, Krishnan, and Yang, 2003)

ج- قد يؤدي عدم تخصص المراجع الي عدم تمكنة من ابداء رأي صحيح عن القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة ، فعلي الرغم من اهمية المعلومات التي تتوفر لدي المراجع عن

(1)العبد الله ،رياض، سويدان، ميشل، د.سنا (الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل) : دراسة ميدانية على الشركات الاردنية المدرجة في بورصة عمان المجلة العربية للمحاسبة جامعة البحرين -البحرين ع1-مايو 2007 ص 2,3

(3)-Balsam, Steven, Krishnan, Jag an and Yang Joon S.: Auditor Industry Specialization and Earnings Quality Auditing A Journal of Theory and Practice, Vol. (22), No.(4), September 2003

عميل المراجعة، فإن هذه المعلومات لن تغني عن المعلومات الخاصة بالصناعة التي ينتمي إليها، والتي يجب ان تتوافر لديه، ويمكن التأكيد علي ذلك بعرض المثال التالي (د.ليلي صليب، 2003 ص 389، 390) أعد مراجعي احد شركات التاجير الكبرى بالولايات المتحدة الامريكية تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية للشركة علي الرغم من احتوائها علي بعض الانحرافات الجوهرية والموثرة عليها، الامر الذي أدى الي اتخاذ هيئة الاشراف علي بورصة الاوراق المالية الامريكية SEC بعض العقوبات التأديبية ضد هذه الشركة ، وبالبحث عن اسباب ذلك ،وجد ان السبب هو عدم المام مراجعي الشركة بالعديد من الامور المرتبطة بالصناعة التي تنتمي اليها الشركة محل المراجعة ، فالمام المراجع بالمخاطر المرتبطة بنشاط عميل المراجعة لا يغني عن المامة بالمخاطر المرتبطة بالصناعة التي ينتمي اليها نشاط العميل.

د- تخصص المراجع الخارجي يمكنه من اكتشاف حالات الخروج عن المبادي المحاسبية المتعارف عليها

قد تخرج المنشأة الخاضعة للمراجعة عن احد او بعض المبادي المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Standards (GAAS)، وقد يكون السبب في ذلك هو الرغبة في التلاعب في حسابات المنشأة او حدوث تغييرات تحت ضرورة اجراء ذلك ، ومن اكثر المبادي الممكن الخروج عنها مبدا التحفظ المحاسبي ومبدا الثبات ومبدا المقابلة ، ولقد اكدت احدي الدراسات علي ذلك ، واشارت الي ان منشآت الاعمال تستبدل بعض السياسات المحاسبية المطبقة بالفعل بسياسات اخري من وقت لآخر ،نتيجة تعرضها لظروف تحتتم عليها هذا الاستبدال ، واشارت الدراسة ايضاً الي ان المراجع المتخصص سيكون اكثر قدرة من غيرة علي تحديد المبادي والسياسات المحاسبية التي تم الخروج عنها ،ومدي موضوعية ومنطقية مبررات تغييرها ، وبل تحديد مدي تاثير ذلك علي مدي تعبير القوائم المالية علي واقع المنشأة (Krishnan 2003) (1).

ح- زيادة القدرة علي تقييم اداء الادارة : تتولي ادارات شركات المساهمة مسئولية توظيف الموارد المخصصة لها من قبل أصحاب راس المال ،ومن ثم تكون هذه الادارات مكلفة بمهمتين

(1)-Krishnan, Go pal V. Does big 6 auditors Industry Expertise Constrain Earnings Management? Accounting Horizons. May 2003

أساسيتين ، الاولى استخدام الموارد المتاحة لديها افضل استخدام ممكن ، من خلال تعظيم المخرجات مقارنة بالمدخلات ، الثانية القدرة علي تحقيق أهداف الشركة ، ولبيان مدي قدرة الادارة علي الوفاء بهاتين المهمتين ، الزمها القانون باعداد ونشر مجموعة من القوائم المالية التي يمكن من خلالها تقييم هذا الاداء ، وللحصول علي تقييم موضوعي ودقيق ، يحتاج الامر ضرورة تعاقد المساهمين مع مراجع خارجي متخصص .

2- أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي لادارات المنشآت :

علي الرغم من ان المراجع الخارجي يمثل رقيب أصحاب راس المال (المساهمين) علي اعمال ادارة المنشأة ، الا أن بعض الادارات قد تنتظر الية من زاوية أخرى ، وهي تقديم التوصيات والارشادات التي تمكنها من اعداد قوائمها المالية بشكل جيد ، ومن ثم قد يشجع ذلك بعض ادارات المنشآت التي تنتظر الي المراجع الخارجي نظرة ايجابية ، وانه معاون لها بجانب انة مقيم لاعمالها ، التعاقد مع مراجع خارجي متخصص ، ويمكن القول ان تاييد بعض الادارات لتخصص المراجع الخارجي يرجع الي الاسباب التالية:

أ- ادراك بعض الادارات ان المراجع المتخصص لديه قدر من المعرفة والخبرة المتخصصة التي تفيدها في اداء اعمالها .

ب- ادراك بعض الادارات ان المراجع الخارجي بشكل عام والمراجع المتخصص بشكل خاص لايهدف الي تصيد اخطائهم ، بل أنه مرشد لهم عند اعداد القوائم المالية للمنشأة

ت- ادراك بعض الادارات اتفاق اهدافها مع اهداف المراجع الخارجي ، علي الاقل في الاجل الطويل ، فعلي الرغم من احتمال وجود تعارض بين مصلحة الادارة والمراجع الخارجي في الاجل القصير ، فمن المؤكد انهما يرغبان في بقاء واستمرار ونمو المنشأة في الاجل الطويل

خامساً-أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي بالنسبة لمنشآت المراجعة :

اذا كان تخصص المراجعين الخارجيين يفيد بشكل مباشر المستثمرون ،فانه يفيد ايضا المراجعين الخارجيين انفسهم ، ويمكن بيان أهمية التخصص لهم في النقاط التالية :

1-تجنب أو علي الاقل الحد من الدعاوي القضائية التي ترفع ضد المراجع الخارجي ،

تزايدت في السنوات الاخيرة الدعاوي المرفوعة علي منشآت المحاسبة والمراجعون في بعض دول العالم خاصة الولايات المتحدة الامريكية وقد تم رفع هذه الدعاوي من قبل بعض الفئات التي تربطها علاقة او مصلحة بالمنشأة نتيجة اضرارا لحقت بها بسبب اخطاء وقعت فيها منشأة

الاعمال سواء بشكل متعمد او بشكل غير متعمد أدت الي هذه الاضرار ولم يكتشف المراجع الخارجي ذلك ولم يشير الية في تقرير المراجعة (د. مجاهد 2002،).⁽¹⁾ لقد الحقت بعض الدعاوي القضائية المرفوعة علي المراجعين اضرارا مختلفة ، تختلف في حداثتها باختلاف الاضرار التي لحقت بعمل المراجعة او ما يسمى بالطرف الثالث، وتتمثل الاضرار التي يمكن ان يتعرض لها المراجعين الخارجيين فيما يلي :

- أ- التأثير السلبي علي سمعة المراجع الخارجي .
 - ب- احتمال فقد العميل وفقد حصة من سوق المراجعة .
 - ت- التأثير السلبي علي الايرادات الناتجة من ممارسة المهنة .
 - ث- تحمل غرامات او تعويضات معينة .
 - ج- منع المراجع الخارجي من الاستمرار في مزاوله المهنة .
- أن الدعاوي القضائية المحتمل رفعها علي المراجعين والاثار السلبية التي يتعرضون لها نتيجة عدم قدرتهم علي اكتشاف والتقرير عن ما قد يوجد من اخطاء او تعمدهم ذلك يمكن تجنبها او التقليل منها من خلال تخصصهم في مراجعة نشاط معين ، فالتخصص يزيد من فهم المراجع الخارجي لطبيعة نشاط العميل ويزيد من قدرته علي اكتشاف معظم اخطاء وتلاعبات الادارة ، الامر الذي يزيد من جودة المراجعة ويخفض من مخاطرها ، وبالتالي يقلل من احتمالات تعرض المراجع لدعاوي قضائية، وتأكيداً علي ذلك اشارت احدي الدراسات الي انه اذا كانت خبرة المراجع بنشاط المنشأة الخاضعة للمراجعة ضئيلة ، فمن المحتمل الايودي المراجعة بقدر مناسب من الكفاءة والفعالية وعلي العكس من ذلك ، فان المراجعين اصحاب الخبرة الكبيرة بطبيعة نشاط عملائهم عادة مايؤدون المراجعة بقدر كبير من الكفاءة والفعالية، الامر الذي يقلل من المخاطر الذي قد يتعرض لها (Stice, 1991,pp.522-530)⁽²⁾.

(1)مجاهد، د. محمد عبدالله (تقييم مخاطر بيئة عملية المراجعة المرتبطة بقرار قبول العميل واثرها على هذا القرار بالتطبيق على بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية) المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة -جامعة المنصورة ع2-2002 . ص 356

(2) Stice, 1991,pp.522-530

2-يؤدي تخصص المراجع الي خفض تكاليف المراجعة:

عادة مايؤدي تخصص المراجع الي تخفيض حجم عينة المراجعة ، ومن ثم تخفيض الوقت والمجهود والموارد اللازمة لاداء عملية المراجعة ، الامر الذي يستتبعه تخفيض تكاليف المراجعة ، لقد أكدت احدي الدراسات علي الدور الايجابي للتخصص علي تكاليف المراجعة،حيث اشارت الي أن أداء المراجعة بمعرفة مراجع متخصص ، قد يؤدي الي تخفيض حجم عينة المراجعة بنسبة قد تصل الي 12% وذلك مقارنة باداء المراجعة بمعرفة مراجع غير متخصص، واشارت الدراسة الي ان ذلك يرجع الي ان المراجع المتخصص يضع اساليب واجراءات المراجعة الصحيحة والدقيقة والتي تمكّنه من اكتشاف اية اخطاء و/او تحريفات محتملة في القوائم المالية (Hedin, 1994,p.126) كما أن تخصص المراجع يقلل الي حد ما ولكنة لايمنع من الاستعانة بالخبراء ، الامر الذي يخفض ايضا من تكاليف المراجعة ، واشارت احدي الدراسات الاخرى والتي تعتبر من الدراسات المبكرة التي ناقشت التخصص الي ان تخصص المراجع يخفض بشكل ملحوظ من تكاليف عملية المراجعة ،ويرجع ذلك الي ان الخبرة المتخصصة تقلل من الموارد التي يمكن تخصيصها لعملية المراجعة ،و/او نتيجة اقتصاديات الحجم ، فعلي سبيل المثال يستطيع المراجع المتخصص توزيع التكاليف الخاصة باكتساب التدريب والمعرفة والخبرة علي اكثر من عميل ،الامر الذي يقلل من تكاليف عملية المراجعة الواحدة (Eichenseher, and Danos, 1981, pp. 479-492) وفي تاكيدها علي الاثر الايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجي علي تكاليف المراجعة ،أشارت احدي الدراسات الي ان تخصص المراجع سيزيد من حصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة في الصناعة المستهدفة ، لان عملاء المراجعة يطلبون خدمات المراجع المتخصص ، وتتيح زيادة الحصة السوقية لمنشآت المراجعة ميزتين تنافسيتين هما :

أ- تناقص تكاليف اداء المراجعة التي يتحملها المراجع الخارجي

ب- زيادة قيمة الخدمة المقدمة للعميل ،(Ferguson, and Stokes,2002,pp.77-110) واشارت دراسة اخري الي ان تكلفة المراجعة تتأثر بحصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة صناعة العميل، فمنشأة المراجعة ذات الحصة السوقية الكبيرة ستتحل تكاليف مراجعة اقل

مقارنة بمنشأة المراجعة ذات لحصص الاقل ، ويرجع ذلك الي سيبين اساسيين هما (O whoso, Messier, and Lynch, 2002, pp.883-900)⁽¹⁾.

أ- تزويد منشآت المراجعة لمراجعيها بالمعرفة والخبرة اللازمة لمراجعة الصناعة المكلفين بها، الامر الذي يذيد الي حد كبير من قدرتهم علي تحديد وادارة قضايا المراجعة المرتبطة بها، ومن ثم تحسين قدرة منشأة المراجعة علي اداء عمليات المراجعة المختلفة بشكل اكثر كفاءة

ب- توزيع تكاليف تدريب المراجعين علي مراجعة صناعة معينة علي عدد وساعات مراجعة اكثر لعملاء اكثر أن الثقة في المراجع المتخصص تتبع من اكتسابه لقدر من المعرفة يتسم بالسعة والعمق ، ويغي الباحث بالسعة المعلوماتية تمتع المراجع الخارجي بقدر وافر من المعلومات ، بحيث تكون لديه دراية بمعظم امر وقضايا المنشأة التي يقوم بمراجعتها والبيئة المحيطة بها وما تتضمنه من متغيرات اقتصادية او سياسية او قانونية اما العمق المعلوماتي فيقصد به علم المراجع بمعلومات تفصيلية عن المنشأة

3- يودي تخصص المراجع الي زيادة ثقة بنفسه :

انه لايمكن تجاهل الابعاد السلوكية في اي مجال معرفة او مهنة ، لذا يمكن القول ان تخصص المراجع في نفس نشاط عميل المراجعة له اثر ايجابياً علي سلوك افعال واقرار المراجع ، حيث يزيد التخصص من اقتناع المراجع بقدراته علي اداء المراجعة ، ان الثقة المعتدلة وليست المفرطة امراً يلزم توافرة في جميع الافراد خاصة الافراد الذين يؤثرون في توزيع موارد المجتمع علي الاستخدامات المختلفة ومنهم المراجع الخارجي

4-يودي تخصص المراجع الي تكوين المعرفة المتخصصة

تعتبر المعرفة المتخصصة احد العوامل الرئيسية المحدودة لاداء المراجع الخارجي الخبير ، فقد اشارت احدي الدراسات الي ان هذه العوامل تتضمن ما يالي (عبد المعاطي 1997، ص ص575-577) :⁽²⁾.

(1) Owhoso, V. E., Messier, W. F. and Lynch, J. G: Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review Journal of Accounting Research Vol.(40),No. (3), 2002, pp.883-900.

(2)عبد المعاطي ، د. سيد احمد(نحو اطار متكامل للعوامل التي تؤثر في اكتساب المعرفة في مجال المراجعة والعوامل المحددة لاداء المراجع الخبير) مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها-جامعة الزقازيق ع2-1997 ص ص575-577

General Knowledge

أ- المعرفة العامة

Sub special Knowledge

ب- المعرفة المتخصصة

World Knowledge

ج- المعرفة بالعالم

د- القدرة العامة علي حل المشاكل General Problems Solving Ability

الخبير ، فقد اشارت احدي الدراسات الي ان هذه العوامل تتضمن ما يالي (عبد المعاطي ، 1997، ص ص 575-577) : (1).

General Knowledge

ت- المعرفة العامة

Sub special Knowledge

ث- المعرفة المتخصصة

World Knowledge

خ- المعرفة بالعالم

د- القدرة العامة علي حل المشاكل General Problems Solving Ability

الخبير ، فقد اشارت احدي الدراسات الي ان هذه العوامل تتضمن ما يالي (عبد المعاطي ، 1997، ص ص 575-577) : (2).

General Knowledge

ج- المعرفة العامة

Sub special Knowledge

ح- المعرفة المتخصصة

World Knowledge

د- المعرفة بالعالم

د- القدرة العامة علي حل المشاكل General Problems Solving Ability

فالتخصص يتيح للمراجع الفرصة للالمام بمعظم جوانب الصناعة والاحاطة بمعظم المعلومات التي من الصعب الحصول عليها في حالة عدم تخصصه ، كما ان التخصص يمكن المراجع من الاطلاع علي كل ماهو جديد في مجال الصناعة التي تخصص فيها ، بحيث يصبح ملماً بجميع التطورات في هذه المجال ، ويتفق ذلك مع المنطق ، فاذا كان من الصعب ان لم يكن من

(1) عبد المعاطي ، د. سيد احمد(نحو اطار متكامل للعوامل التي تؤثر في اكتساب المعرفة في مجال المراجعة والعوامل المحددة لاداء المراجع الخبير) مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها-جامعة الزقازيق ع2-1997 ص ص 575-577

(2) عبد المعاطي ، د. سيد احمد(نحو اطار متكامل للعوامل التي تؤثر في اكتساب المعرفة في مجال المراجعة والعوامل المحددة لاداء المراجع الخبير) مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها-جامعة الزقازيق ع2-1997 ص ص 575-577

المستحيل متابعة جميع المستجدات التي تطرا علي جميع او معظم الصناعات ، فمن السهولة متابعة جميع او معظم المستجدات التي تطرا علي صناعة معينة .

5- زيادة قدرة المراجع الخارجي علي حل مشكلات المراجعة التي قد تواجهه اثناء أداء المراجعة :

سبقت الاشارة الي ان تخصص المراجع الخارجي يكسبه معرفة متخصصة ومتعمقة عن الصناعة التي تخصص في مراجعة انشطتها ، مما يزيد من الخبرة التي يتمتع بها ، ان المراجعين أصحاب الخبرة (سواء العامة او المتخصصة) الاوسع والاعمق اكثر قدرة علي حل مشكلات المراجعة مقارنة بالمراجعين اصحاب الخبرة الاقل⁽¹⁾. (Bonner, and Lewise,1990.pp1-20) ان تخصص المراجع في صناعة معينة يكسبه ما يمكن تسميته بالممكنية المعلوماتية Autonomous Stage من خلال اكتساب الخبرة في حل مشاكل بعينها ، بحيث يستطيع حل مشكلات المراجعة بسرعة وبشكل يتسم بالاوتوماتيكية ، ويتم وصف الشخص الذي يصل الي هذه المرحلة بالخبير ، لانه عند هذه المرحلة يكون لديه القدرة علي تحليل وايجاد حل لمختلف المشاكل في مجال تخصصه ، خاص المشاكل غير الروتينية مثل تقييم مدي قدرة المنشأة علي البقاء والاستمرار (صليب، 2003 ، ص 390).

6- التأثير الايجابي للتخصص علي المعايير الشخصية للمراجع الخارجي :

تقسم معايير المراجعة الامريكية والمعروفة بمعايير المراجعة المتعارف عليها الي ثلاثة اقسام ،الاول المعايير الشخصية للمراجع الخارجي والثاني معايير اداء العمل الميداني ، والثالث معايير التقرير ، وتتضمن المعايير الشخصية للمراجع الخارجي ثلاثة معايير اساسية ،يتعلق الاول منها بالتاهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي ، اما الثاني فيتعلق بحياد المراجع ، اما الثالث فيتعلق بضرورة بذل العناية المهنية المعقولة (AICPA, 2002) . ويرى الباحث ان تخصص المراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين يزيد الي حد كبير من قدرته علي الوفاء بمتطلبات هذه المعايير ، فالتخصص يتيح للمراجع الخارجي مراجعة نفس النشاط لفترات زمنية طويلة ، الامر الذي يكسبه خبرة كبيرة ، ويزيد من التاهيل العملي له ، ومن ثم زيادة قدرته علي

(1)-Bonner, S.E. and Lewis, B. L.: Determinants of Auditor Expertise Journal of Accounting Research, Supplement, 1990. Pp.1-20

ابداء راية بشكل موضوعي وبحياد تام ، كما ان التخصص المهني يزيد من قدرة المراجع الخارجي علي بذل العناية المهنية المعقولة في القيام بعملية المراجعة وفي اعداد تقرير المراجعة
زيادة اتعاب المراجعة :

اجريت العديد من الدراسات لاختيار العلاقة بين تخصص المراجع الخارجي واتعاب المراجعة التي يحصل عليها ، الا ان هذه الدراسات لم تتفق حول طبيعة تأثير التخصص علي الاتعاب ويمكن بيان ذلك بالتالي :اشارت بعض الدراسات الي ان التخصص سوف يؤدي الي مطالبة المراجع المتخصص بزيادة اتعاب المراجعة ، فهؤلاء المراجعون تحملوا استثمارات اضافية لتطوير وتنمية خبراتهم الخاصة بصناعة معينة ،ومن المنطقي ان يطالبوا ويحصلوا علي عائد هذا الاستثمارات، لذا ومع بقاء العناصر الاخرى كما هي مثل حصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة (1). عدد منشآت المراجعة ، عدد عملاء المراجعة فمن المتوقع ان يطالب المراجعون المتخصصون اتعاب اعلي فقد اشارت احدي الدراسات ان المراجعين المتخصصون يحصلون علي اتعاب اضافية تزيد عن اتعاب المنافسين في نفس الصناعة بمعدل 29% تقريباً (Francis, et al., 2005, pp.113-136) (2).

ب-اشارت دراسات اخرى الي ان تخصص منشأة المراجعة يؤدي الي زيادة الحصة السوقية لها في الصناعة التي تخصصت في مراجعتها مقارنة بالمنافسين ، مما يمكنها من تحقيق اقتصاديات الحجم وانخفاض التكاليف الحدية التي يتم تحملها ، ان ذلك يؤدي الي تناقص اتعاب المراجعة ، ومن ناحية اخرى ، فان زيادة عدد منشآت المراجعة المتخصصة يؤدي الي زيادة مستوي المنافسة بينهما ، الامر الذي يقلل من القوة التفاوضية لها عند تحديد اتعاب المراجعة (Mayhew, and Wilkins, 2003)

سادساً: أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي علي جودة عملية المراجعة :

اكادت بعض الدراسات علي التأثير الايجابي لتخصص منشآت المراجعة علي جودة المراجعة فالتخصص يحسن الي حد كبير من جودة مراجعة القوائم المالية Higher Quality Audit

(1) مرجع سابق.

(Balsam, Krishnan, and Yang, 2003)

(2)-Francis, J.R., et al., the Pricing of Nation and City –Specific Reputations for Industry Expertise in the U.S. Audit Market the Accounting Review Vol.(80),2005,pp.113-136

(Balsam, Krishnan, and Yang, 2003) خاصة منشآت المراجعة التي لها حصة سوقية كبيرة والقادرة علي تطوير وتحسين وتوسيع معارفها وخبراتها الخاصة بصناعة معينة بشكل اكبر، الامر الذي يمكنها من تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة مقارنة بمنشآت المراجعة المتشابهة، ويمكن بيان دور التخصص في تحسين جودة المراجعة كا لتالي:

1- يؤدي تخصص المراجع الخارجي الي زيادة كفاءة وفعالية المراجعة :

يقصد بكفاءة المراجعة Audit Efficiency مدي قدرة المراجع الخارجي علي استغلال الموارد المتاحة للمراجعة افضل استغلال ، وتقاس كفاءة المراجعة بالعلاقة بين اتعاب المراجعة وكمية الموارد المستخدمة في ادائها ، اما فعالية المراجعة فيقصد بها مدى قدرة المراجع الخارجي علي تحقيق اهداف المراجعة وتقاس بمستوى الجودة التي تؤدي بها المراجعة . ان احد المطالب الدائمة لمستخدمي معلومات المراجعة وعلي راسهم اصحاب راس المال هو اداء المراجعة بكفاءة وفعالية . واذا كان من الممكن تحقيق ذلك في ظل توافر مجموعة من المحددات مثل حياد المراجع الخارجي ، ملائمة التاهيل العلمي والعملي للمراجع ، وبذل العناية المهنية ، فان احد هذه المحددات هو ضرورة اداء المراجعة بمعرفة مراجع خارجي متخصص في نشاط المنشأة الخاضعة للمراجعة ، ان تخصص المراجع يعطية ميزة تنافسية قد لا تتوفر لغيره تمكنا من حسن اداء المراجعة ، لقد اكدت احدي الدراسات علي ذلك ، حيث اشارت الي ان المراجع المتخصص في صناعة معينة يمكنه اكثر من غيره من المراجعين غير المتخصصين Non Specialist Audit علي مراجعة أنشطة واعمال المنشآت التي تعمل في نفس مجال هذه الصناعة ، وبذلك يتمتع المراجع الخارجي المتخصص بميزة تنافسية Casterella ,et al.,2004, PP.123-140)⁽¹⁾. ويمكن النظر الي التأثير الايجابي للتخصص علي كفاءة وفعالية المراجعة من زاوية اخرى ، فالتخصص في اداء عمل معين ، يعني ببساطة تكرار اداء هذا العمل ، ومن المنطقي ان ذلك يؤدي الي الالمام بمعظم ان لم يكن جميع خبايا واسرار هذا العمل ، ومن ثم زيادة القدرة علي اداء

1- التخصص يمثل المدخل الطبيعي لتقدم اي مهنة او حرفة :

(1)Caterella, Jeffrey R., et al.,Auditor Industry Specialization, Clint Bargaining Power, and Audit Pricing Auditing: A Journal of theory and Practice Vol.(23), No.(2), March 2004,pp.123-140

من الماثورات الشائعة اعرف شىء عن كل شىء واعرف كل شىء عن شىء، ان هذا الماثورة ذات شقين ،الاول اعرف شىء عن كل شىء ،ويمثل المعرفة العامة التى يجب ان يكون كل مهنى علي علم بها ، اما الشق الثاني اعرف كل شىء عن شىء ويمثل ذلك المعرفة المتخصصة التى يعتقد الباحث باهميتها وضروتها فى ظل التحديات المعاصرة ان المراجع الخارجى يجب ان يقتنع ويتبنى هذه المقولة حتى تتوافر لديه المعرفة العامة والمتخصصة ،ويجب ان تمكنه القواعد المنظمة لاداء المراجعة والتى يعمل فى ضوءها

2- يزيد تخصص المراجع من جودة مراجعة التقديرات التى تتضمنها القوائم المالية :

يدرك معظم المتخصصون فى مهنة المحاسبة والمراجعة ان مراجعة تقديرات الادارة تحتاج الى مراجع يتمتع بقدر كبير من الخبرة ، حيث ان هذه التقديرات قد تكون مدخل لاحداث تلاعب فى القوائم المالية ، ويؤكد البعض علي ذلك بقولة ان الاثباتات التى يستطيع المراجع الخارجى الحصول عليها لاقرار التقديرات المحاسبية غالبا ماتكون اكثر صعوبة واكل حتما من الاثبات المتاحة لبنود اخرى بالقوائم المالية ،واشارت الى ان تقديرات الادارة قد تتسم بالبساطة وقد تتسم بالتعقيد ،ويحتاج المراجع الخارجى لمراجعة التقديرات المعقدة والتقديرات التى تنفرد بها بعض الصناعات عن الاخرى الى تمتعة بدرجة عالية من المعرفة بالصناعة (صليب ،2003 ، ص 395 ، 394)

3- تقليل مخاطر المراجعة الى اقل حد ممكن :

اكنت بعض الدراسات على ان المراجعين المتخصصين اكثر قدرة على المراجعة والحد من مخاطر المراجعة (Low,2004,pp.201-219) خاصة المخاطر الضمنية ،فعلى سبيل المثال اشارت احدى هذه الدراسات ان تقديرات المراجعين المتخصصين فى صناعة البنوك للمخاطر الضمنية كانت اكثر دقة من مراجعة غير المتخصصين عند تقييم القروض مستحقة التحصيل (Taylor,2000,pp.693-712)⁽¹⁾ .⁽²⁾ ان مخاطر المراجعة المتزايدة تعنى على الاقل امرين للمراجعين المرتقبين هما (Cahan, et al.,2006 p.11)

(1)Taylor, M.: Bounded Rationality, Uncertainty, and Competence the Effects of Industry Specialization on Auditor Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments Contemporary Accounting Research Vol. (17), winter 2000, pp.693-712

(2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، أصول التدقيق، ص 102

أ- توجد ضرورة للمعرفة المتخصصة لاداء مراجعة تتسم بالكفاءة والفعالية اى مراجع لا تتوفر لديه فى الوقت الحالى المعرفة المتخصصة ، يجب ان يفاضل بين المخاطر وعائد المعرفة .

5- تحسين المعرفة المتخصصة للمراجع الخارجى من عملية تخطيط واداء المراجعة :يؤدى تخصص المراجع الخارجى الى تكوين مايعرف بالمعرفة المتخصصة ، ولهذا المعرفة تأثيراً ايجابياً على قدرة المراجع على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (Low, 2004) ⁽¹⁾.

عملية تخطيط المراجعة ،تعنى وضع خطة استراتيجية للمراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً، والتخطيط الجيد يساعد على التاكيد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها فى الوقت المناسب، وذلك حتى يتم أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة، وتتنوع طبيعة ومدى التخطيط للنشاط طبقاً لحجم وتعقيد المنشأة وخبرة المراجع السابقة مع المنشأة والتغيرات فى الظروف التى تحدث أثناء عملية المراجعة يعتمد مفهوم التخطيط لعملية المراجعة على مفهوم العناية المهنية الواجبة، وتوفير أدلة أثبات كافية ومناسبة، وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة ويستطيع المراجع المتخصص مهنيًا تحسين جودة قرارات تخطيط المراجعة من خلال المفاهيم الاتية :

أ/العناية المهنية الواجبة : الغرض منها بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة فى أداء عملية المراجعة، وهى تتطلب توافر مقومات أولية كحد أدنى للالتزام بها، تتمثل فى المعرفة والقدرة والمهارة كمستلزمات أساسية مهنية لازمة لضمان سلامة الاحكام المهنية فى مجال المراجعة، وتتوفر كل هذه المقومات فى المراجع المتخصص مهنيًا، مما يساعد على تحسين جودة قرارات المراجعة .

ب/أدلة الاثبات الكافية والمناسبة :

ادلة الاثبات هى، المعلومات التى يحصل عليها المراجع للوصول الى أستنتاجات، يعتمد عليها فى تكوين رايه عن القوائم المالية .ويساعد التخصص فى مراجعة معينة على ترشيد الحكم المهني للمراجع بالنسبة لتحديد الاهمية النسبية، ويمارس المراجع أحكام الاهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة، عند مستويين

(3)Low, K. Y.: the Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and audit –Planning Decisions the Accounting Review Vol. (79), 2004, pp201-219

أ/الحكم على الاهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية : تعد القوائم المالية بها تحريف جوهري عندما تتضمن أخطاء ومخالفات ذات تاثير مهم على المستوى الفردي أو على المستوى الاجمالى على عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية

ب/الحكم على الاهمية النسبية عند مستوى رصيد البند :

تمثل الاهمية النسبية للحسابات الفردية الحد الاقصى للتحريف الذى يمكن أن يوجد فى رصيد عنصر معين قبل أن يتم اعتباره محرفاً بشكل جوهري، ويطلق على الاهمية النسبية عند هذا المستوى التحريف المقبول أو المسموح به، حيث يعتبر الخطا المقبول مقياساً للدقة المستخدمة فى تقييم مخاطر المراجعة (1).

ت/تحديد وتقييم مخاطر المراجعة :

يمثل الخطر بصفة عامة عدم التاكيد الذى يلزم الشخص عند اتخاذ القرار، وتتوقف درجة على حجم الخسائر المتوقعة نتيجة تحقق مسببات الخطر، أما خطر المراجعة فيعرف بأنه، احتمال أبداء رأى غير سليم فى القوائم التى يبدى راية فيها، وقد أوصى المعيار رقم (47) الصادر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين، أنه على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يراعى بان يكون خطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسب لابداء رأى سليم فى القوائم المالية، ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة الى ثلاثة أنواع:

أ/المخاطر الملازمة

ب/مخاطر الرقابة

مزايا استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى :-

1- تساعد استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى فى التعرف على تأثيرات هذا التخصص فى اطر تنظيمية مختلفة وفى تقييم قرارات تحديد اتعاب خدمات المراجعة فى قطاعات مختلفة وبالتالي الارتقاء بمستوى الاتعاب المهنية للمراجعين الخارجيين .

(1)د.ظاهر القشى، مدى قدرة مدققى الحسابات الخارجيين على تدقيق الشركات الاردنية المتعاملة فى التجارة الالكترونية، المؤتمر العلمى الدولى الثانى، بعنوان:الاعمال الالكترونية واتحول فى أقتصاديات الاعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الادراية، جامعة الزرقاء، الاردن فى الفترة من 15-17/3/2011م

2- تساعد استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى العميل فى اتخاذ القرار المناسب عند اختيار مكتب المراجعة وذلك نتيجة للمزايا المتبادلة بين جودة خدمات المراجعة وتكلفة اداء المراجعة ذاتها .

3- يؤدى المراجع المتخصص فى اى نشاط معين عملية المراجعة بكفاءة وفعالية اكبر ويرجع ذلك الى قدرته على تقديم مستويات اعلى من الضمان واكتشاف الاخطاء والقيام بتخطيط افضل لعملية المراجعة بالمقارنة بالمراجع غير المتخصص .

4- تؤدى استراتيجية التخصص المهني للمراجع الى زيادة رضاء العميل ويرجع ذلك الى تقديم خدمات متميزة من خلال تقديم اقتراحات مهمة للعميل وتفهم هذه الاقتراحات .

5- يؤدى التخصص المهني للمراجع على جودة التقارير المالية للعميل وايضاً جودة الافصاح المحاسبى .

6- أن استراتيجية التخصص المهني للمراجع من شأنها العمل على تدعيم عملية حصول مكاتب المراجعة على حصص مناسبة فى سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية سواء على المستوى المحلى او الخارجى

7- تساعد استراتيجية التخصص المهني للمراجع على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة المهنية والاداء المهني

يرى الباحث تحديد الوقت المناسب لتخصص المراجع الخارجى ، من الفضل بدا التخصص بعد مرور فترة زمنية معينة من انتهاء الدراسة الجامعية ، وقد تكون هذه الفترة من خمس الي عشرة سنوات ، ويرجع ذلك لاسباب التالية :

تمكين المراجع من اكتساب قدرا مناسباً من المعرفة والخبرة العامة ، حيث تحتاج عملية المراجعة الي تمتع المراجع بكلا من المعرفة والخبرة العامة والخبرة المتخصصة

المبحث الثانى

أولاً: معايير المراجعة الدولية والتخصص المهني للمراجع الخارجى :

المعايير فى اللغة وردت فى القرآن الكريم بمعنى قنطار ، حيث قال تعالى (واتيتم احداهن قنطاراً) سورة النساء الاية 20 بمعنى هو اسم للمعيار الذى يوزن به وهو ميزان او مقياس متفق عليه واساس للحكم والمقارنة وعرفها مجمع اللغة العربية بانها نموذج متحقق او متصور لما ينبغى ان يكون عليه الشئ فيقال عاير بين المكالين بمعنى اختبرهما لمعرفة مدى تساويهم المعايير اصطلاحاً عرفت بانها قاعدة او مجموعة قواعد تنظم الاداء او لقياسة او قياس طول او وزن شئ معين فهو المقياس او الطريقة او الاتجاه المتفق عليه بين كافة الناس ودليلهم للاداء او للحصول الى معرفة شئ ما وتحدية بدقة عرفت بانها نموذج او ارشادات عامة تؤدى الى توجيه وترشيد الممارسة العملية فى المحاسبة والتدقيق (1).

عرفت معايير المراجعة بانها ارشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهى تشمل على اعتبارات الجودة المهنية منها الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وادلة المراجعة وعرفت ايضاً بانها اداء الحكم على مستوى الكفاءة المهنية ودرجة الاتساق التى يصل اليها المراجعون عند ادائهم لوظائفهم او نموذج اداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة ومقاييس لتقويم فاعلية المراجع ونوعية عملة الذى يؤدية ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية او التشريع او العرف المهني(2).

يستنتج الدراس او الباحث من تعاريف معايير المراجعة بانها : (3).

1- تساعد فى اضعاء الثقة على المعلومات المتضمنة فى التقارير والقوائم المالية

2- ارشادات لمساعدة المراجعين على اداء وظائفهم

3- نماذج ملزمة يتعين على المراجعين اتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة

4- تدعم الثقة فى المراجعة كمهنة معترف بها

(1)د. اشرف ابوالذهب المعجم الاسلامى القاهرة دار الشروق للنشر 2002 م ص 425

(2)د.عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن(التغير الادارى للسياسات المحاسبية الاثار والدوافع والمعالجة)الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة دكتوراه غير نشورة 2012 م ص 102

(3)الفين ارينز ، جيمس لوبك (المراجعة مدخل نظرى متكامل) ترجمة عبدالقادر واحمد حامد حجاج ، الرياض دار المريخ للنشر 2008 ص 40

5- تساعد في جعلها ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزوالة المهنة قليلة الفائدة لم تشير معايير المراجعة سواء السودانية او الدولية او الامريكية المتعارف عليها بشكل مباشر وصريح الي الاتجاه الخاص بتخصص المراجع الخارجى ، فلا يوجد في اى من هذه المعايير معيار مستقلاً لهذا الاتجاه ، كذلك لم تنص هذه المعايير علي ضرورة المراجعة بمعرف مراجع متخصص ، وعلى الرغم من ذلك فقد طالبت العديد من المعايير المراجع بضرورة اكتساب قدر مناسب من المعلومات عن نشاط المنشأة الخاضعة للمراجعة وعن الصناعة التي ينتمى اليها هذا النشاط ، ويمكن بيان موقف كلا من المعايير الدولية من التخصص بايجاز كالآتي :

تصدر معايير المراجعة الدولية عن مجلس تغير مسماة اكثر من مرة حتى اصبح يطلق عليه الان مجلس معايير المراجعة والتاكيد الدولية⁽¹⁾. International Auditing and Assurance Standards ويطلق عليه اختصار (IAASB) Board ويتبع هذا المجلس الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) وتختص هذه المعايير بالمراجعة الخارجية للقوائم المالية ،وقد قام المجلس بتبويب المعايير الصادرة عنه الى عدة مجموعات شملت حتى الان تسع مجموعات ،تحتوى كل مجموعة على معيارين او اكثر وعلى الرغم من ان المعايير الدولية لم تتضمن معيارا او قواعد معينة تتناول تخصص المراجع بشكل مباشر، الا ان الباحث يرى ان هذه المعايير تناولت هذا الاتجاه بشكل غير مباشر من خلال مطالبة المراجع بضرورة تفهم اعمال العميل والصناعة التي يعمل بها ،ويظهر هذا جليا فى المعيار رقم (315) بعنوان تفهم طبيعة اعمال منشأة العميل والبيئة التي تعمل فيها وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية (حماد 2007) يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير الارشادات فيما يتعلق بالحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك رقابتها الداخلية ،وبشان تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية فى عملية مراجعة القوائم المالية حيث انة وفق هذا المعيار يجب على المراجع الحصول على تفهم لطبيعة اعمال المنشأة محل المراجعة والبيئة التي تعمل فيها بما فى ذلك رقابتها الداخلية بما يكفى لتحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية فى القوائم المالية سواء كانت بسبب الغش او الخطا وبما يكفى لتقييم

(1)-International Federations of Accountant, 2007, Hand Book of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements

واداء مزيد من اجراءات المراجعة ،يتكون فهم المراجع للمنشأة محل المراجعة وبيئتها من الجوانب التالية (حماد 2007)⁽¹⁾.

- 1- القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الاخرى بما فى ذلك اطار تقديم التقارير المالية طبيعة المنشأة بما فى ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية
- 2- الاهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي يمكن ان تؤدى الى اخطاء جوهرية فى القوائم المالية
- 3- قياس ومراجعة الاداء المالى للمنشأة
- 4- الرقابة الداخلية : فهم الوحدة والبيئة التى تعمل فيها وتقدير المخاطر والاهمية النسبية (IAASB, ISA No.315,2003) وصدر هذا المعيار فى اكتوبر عام 2003 وورد ضمن مجموعة المعايير الخاصة بالتخطيط لاعمال المراجعة ، لقد اشار المعيار رقم (315) ضمناً على اهمية تخصص المراجع ، حيث الزمة بضرورة التفهم الجيد لطبيعة نشاط المنشأة والصناعة التى تنتمى اليها ، لقد اكد احد الباحثين على ذلك ، حيث ذكر ان التخطيط لعملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية تتضمن سبع خطوات اساسية تتمثل فيما يلى (Arenas ,et al., 2003, p.197)⁽²⁾.

قبول العميل ووضع خطة مبدئية للمراجعة

تفهم طبيعة اعمال العميل والصناعة التى ينتمى اليها

تقدير مخاطر الاعمال المرتبطة بنشاط العميل

اداء الاجراءات التحليلية المبدئية

تحديد الاهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة المقبولة

فهم نظم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة : يتضح من الخطوات السابقة ان تفعيلها يتطلب قدراً معيناً من المعلومات عن عميل المراجعة ، كما انها تتضمن خطوتين ترتبطتان الى حد كبير بتخصص المراجع هما تفهم طبيعة اعمال العميل وصناعته ، وتقدير مخاطر اعمال العميل ، ان اهتمام معايير المراجعة الدولية بتخصص المراجع لم يقتصر على المعيار رقم (315) ،

(1)حماد وطارق عبدالعال 2007 موسوعة معايير المراجعة لشرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية الاسكندرية الدار الجامعية

(1)Arens Alvin A., et al., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (New Jersey: Prentice-Hall, Inc.,2003) p.197

فهناك معايير اخرى نصت على ضرورة المامة بقدر كافى من المعلومات عن نشاط المنشأة والصناعة التى ينتمى إليها ، ومن اهمها ما يالى (IAASB,2003)

ثانياً: معيار المراجعة رقم (240) بعنوان مسئولية المراجع عن الغش والاطفاء عند مراجعة القوائم المالية: ،يهدف هذا المعيار الدولى للمراجعة الى تحديد وتوفير ارشادات عن مدى مسئولية المراجع عن دراسة الاخطاء والغش عند مراجعة القوائم المالية ، عندما يتم تخطيط واداء عملية المراجعة وكذلك عندما يتم تقييم نتائج عملية المراجعة والتقرير عنها يتعين على المراجع دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية الناتجة عن الغش او الخطا ويشير مصطلح الغش الى الافعال المتعمدة والتى تؤدى الى تحريفات فى القوائم المالية بينما يشير مصطلح الخطاء الى عدم التعمد ولكنه يؤدى ايضاً الى تحريفات فى القوائم المالية مثل الاخطاء المحاسبية او الكتابية فى السجلات او البيانات المحاسبية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية ، فيما يتعلق بالغش والخطاء فان المراجع لايعتبر ولايمكن ان يكون مسئولا عن منع الاخطاء والغش ولكن عند تخطيط عملية المراجعة انة يجب على المراجع ان يقوم بتقدير المخاطر الخاصة بحدوث خطأ او غش يؤدى الى تحريفات جوهرية فى القوائم المالية كما يتعين عليه ان يستفسر من الادارة عن اى وجود للغش او الخطا الجوهرى الذى يتم اكتشافه (حماد 2007) بالنظر الى مسئولية المراجع عن تقدير المخاطر حول حدوث الغش والخطا فانه ينبغى على المراجع ان يصمم الاجراءات للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن الغش او الخطا التى يتم اكتشافها وتعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ككل وبناء على ذلك فان المراجع يسعى للحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة بانه لم تحدث اخطاء او حالات غش جوهرية للقوائم المالية هنا يعتبر احتمال اكتشاف الاخطاء يكون اكبر من احتمال اكتشاف الغش وذلك باعتبار ان الغش عادة يتم ارتكابه بحرفية وبصاحبة تصميم اجراءات معينة لاختفاء وجوده ،ان عملية المراجعة تتعرض لمخاطر لايمكن تجنبها تتمثل هذه المخاطر فى وجود بعض التحريفات الجوهرية التى تستمر دون اكتشاف وقد يحدث هذا بالرغم من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، وينبغى على المراجع النظر فى مضمون الغش او الخطا الجوهرى على اوجة المراجعة الاخرى وخاصة مصداقية الاقرارات والتاكيادات المقدمة من الادارة وبهذا الخصوص يجب على المراجع ان يعيد النظر فى تقديرة للمخاطر وكذلك مدى صلاحية الاقرارات والمعلومات التى قدمتها الادارة وذلك فى حالة وقوع اى غش او اخطاء لم

تكتشف انظمة الرقابة الداخلية ولم يتم اظهاره في الاقرارات والتاكدات التي قدمتھا الادارة .
(لطفی 2003، 2004) ⁽¹⁾ . ونتيجة لتعدد واتساع حجم اعمال الشركات وماصاحبة من تعقيد
لعملياتها اصبح هناك تحدى يواجه مراجع الحسابات الخارجى فى مجال اكتشاف الاخطاء
والغش فى القوائم المالية خاصة وانه هنالك معايير واصدارات خاصة تنظم مجالات مختلفة من
الصناعات والمهن ووضع طرق خاصة للعرض فى القوائم المالية وهذا كله يشكل ضغط على
المراجع الخارجى باتجاه تطوير خبراته المهنية فى مجال صناعة شركة عميل المراجعة حتى
يتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف فى القوائم المالية وتقدير افضل لاحتمال وجود مخاطر
تتعلق باحتواء القوائم المالية على معلومات مضلة .

ثالثاً: معيار المراجعة الدولي رقم (220) بعنوان الرقابة على جودة عملية المراجعة :

ورد ضمن الفقرة السادسة من هذا المعيار انه ينبغى على مكتب المراجعة ان يضع سياسات
لرقابة مستوى: اداء العاملين به تحتوى على الاهداف التالية:

أ- ان المراجعين العاملين بمكتب المراجعة ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية
والاخلاقيات المهنية

ب- يتعين على مكتب المراجعة ان يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التى تساعدهم فى اداء
الاعمال المسندة اليهم بعناية مهنية كافية

ت- اسناد اعمال المراجعة الى افراد قد حصلوا على درجة من التدريب العملى ولديهم التاهيل
المهنى المطلوب فى ظل الظروف المحيطة

ث- ان يكون هناك توجيه واشراف مباشر وفحص للعميل عند كافة المستويات لاجراض توفير
تاكيد معقول بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة

ج- اجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء القائمين على اساس دورى وعند اتخاذ قرار
قبول اوعدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مبادئ استقلالية المكتب ومقدرته على تقديم
الخدمة للعميل على النحو الملائم وامتلاكة للقدرات التى تمكنه من ذلك (لطفی: 2003 2004)
ويؤكد هذا المعيار فى فقراته التاسعة على انه يجب على المراجع ومساعدية ان يراعوا توفر
تاهيل مهنى كافى وملائم لتوفير تاكيد معقول بان الاعمال التى يقومون بتنفيذها ستؤدى بعناية

(1)لطفی امين السيد احمد 1998 المراجعة فى ضوء المعايير الدولية القاهرة دار النهضة العربية

واجبة من خلال درجة التاهيل المهني في ظل الظروف المحيطة وتتبع اهمية التاهيل العلمى للمراجع الخارجى من انة هناك اطراف عديدة تعتمد بشكل كبير على راي وحكم المراجع الخارجى على القوائم المالية لمنشأة العميل بالاضافة الى تنوع معايير المحاسبة وتعددتها وصدور معايير خاصة لانشطة محددة مما يتطلب من المراجع ان تتوافر لديه جميع الشروط من جانبين اساسيين هما الجانب العلمى (التحصيل العلمى فى التخصص) والجانب العلمى او الخبرة المهنية ، والمقصود بضرورة ان يكون المراجع على درجة من التاهيل العلمى بان يكون على علم ودراية بعلوم المحاسبة والمراجعة وهذا يتحقق من خلال الدراسة فى المعاهد والكليات العلمية المتخصصة ولا بد الاشارة الى ان التاهيل العلمى لا يقتصر على هذا النحو وانما يتطلب من المراجع المعرفة بجوانب اخرى من امثلتها النواحى السلوكية والادارة ووسائل الاتصال ،اما بالنسبة للتاهيل والخبرة العملية المقصود هنا ممارسة المهنة لفترات زمنية محددة للتدرب فى المهنة من المهنيين قبل مزاولة المهنة حيث ان هناك قوانين فى بعض الدول تشترط الخبرة لمدة ثلاث سنوات واخرى خمس سنوات وهذا ليس مجال النقاش هنا وانما النقاش يدور حول ضرورة وجود خبرة عملية من ضمن شروط ممارسة المهنة وهنا تقع مسئولية التدريب للخريجين الجدد على كاهل الممارسين للمهنة من مكاتب ومراجعين وعلية لابد ان يحاط المتدرب بعنايتهم واشرافهم وتقديم كافة العون لة خلال فترة التدريب . ونصت الفقرة الرابعة عشر من هذا المعيار على اهمية الاشراف على تقدم تنفيذ عملية المراجعة لتحديد ما اذا ان المساعدين لديهم المهارات والتاهيل الضرورى لتنفيذ المهام المكلفين بها ،المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى احد مزاولى المهنة وعلى المدرب ان يحيط المتدرب بعناية واشرافة وتقديم العون لة خلال فترة التدريب وهذا يمثل احد المسئوليات الملقاة على كاهل اعضاء المهنة . (لطفى : 2003، 2004) ولتحقيق ذلك فان المعيار يبين الاجراءات التى ينبغى على مكتب المراجعة القيام بها وهى كالتالى (حماد :2007) : فى مجال المهارة والكفاءة للعاملين بداخل المكتب منها :

- 1- اعداد برنامج لتعيين المحاسبين القانونيين المؤهلين عن طريق التخطيط للاحتياجات وتحديد اهداف التعيين داخل مكتب المراجعة وتحديد المؤهلات التى يجب توافرها
- 2- تحديد ارشادات ومتطلبات استمرار التعليم المهني واعداد برامج توجيهية للعاملين فى هذه المكاتب .

- 3- تشجيع الاشتراك فى برامج التدريب المهنى الخارجى المستمر
- 4- تشجيع العضوية فى المنظمات المهنية ومراعاة ان يقوم المكتب بدفع او المساهمة فى تكاليف ومستحقات العضوية
- 5- توفير المعلومات للمراجعين العاملين بالمكتب عن التطورات الحديثة فى المعايير الفنية المهنية وكذلك المطبوعات التى توضح السياسات والاجراءات الفنية للمكتب وتشجيع العاملين على المشاركة فى أنشطة التطوير الذاتى من خلال امداد المراجعين بالدراسات المتعلقة بالتطورات الحديثة والمعايير الفنية المهنية وتوفير المواد التى تحظى باهتمام للأفراد العاملين بالمكتب مثل الاصدارات الدولية والمحلية المناسبة عن الامور المحاسبية وامور المراجعة
- 6- تجهيز برنامج للمكتب للتطوير والاحتفاظ بالخبرة المهنية فى المجالات والانشطة المتخصصة مثل الصناعات المنظمة والمراجعة بواسطة الكمبيوتر وطرق المعاينة الاحصائية
- 7- تشجيع العاملين على حضور البرامج التعليمية الخارجية والاجتماعات والمؤتمرات من اجل الحصول على الخبرة الصناعية او الفنية
- 8- تشجيع الافراد على العضوية والمشاركة فى المنظمات المهنية المهمة بالصناعات والمجالات المتخصصة وتوفير الدراسات الفنية المتعلقة بالمجالات والانشطة المتخصصة اما فى مجال اسناد اعمال المراجعة الى افراد حصلوا على درجة من التدريب العملى ولديهم التاهيل المهنى الازام لكل حالة منها (حماد : 2007)⁽¹⁾.
- 9/ وضع الخطوط العريضة لنظام المكتب فى توزيع الاعمال بما فى ذلك التخطيط لاحتياجات المكتب وفروعة بالاضافة الى الاساليب المطبقة لتحقيق التوازن بين متطلبات اعمال المراجعة من الافراد والمهارات الشخصية ومدى تطويرها وكيفية استغلال هذه الكفاءة وهنا يجب مراعاة العوامل التالية :
- أ- حجم عملية المراجعة ومدى تعقيدها
- ب- مدى توافر الافراد المؤهلين جيداً
- ت- الخبرة المهنية الخاصة المطلوبة
- ث- فرص التدريب المستمر

(1) مرجع سابق حماد 2007

10/ عند تكليف المراجعين يجب مراعاة ما يلى :

- أ- احتياجات عملية المراجعة الخاصة من الافراد ومتطلبات الوقت لكل منها
 - ب- تقييم مؤهلات الافراد من حيث خبراتهم ومراكزهم وخلفياتهم الخاصة
 - ت- توفير التدريب اثناء العمل للمراجعين خلال القيام باداء عملية المراجعة
 - ث -الحصول على الخبرة فى مجالات مختلفة ترتبط بعملية المراجعة وانشطها المختلفة
- 11/ فى مجال قبول عملية مراجعة جديدة والاستمرار فى عملية مراجعة قائمة منها ،تقييم استقلالية المكتب وقدراته على خدمة العميل
- رابعاً: معيار المراجعة رقم (250)⁽¹⁾. بعنوان مراعاة القوانين والقرارات التنظيمية عند مراجعة القوائم المالية :

- 1) يهدف هذا المعيار الى وضع اسس وتوفير ارشادات تتعلق بمسئولية المراجع عن مراعاة القوانين والانظمة عند مراجعة القوائم المالية
- 2) عند التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم وعرض نتائج المراجعة فان على المراجع ادراك ان عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل اساسى على القوائم المالية
- 3) ان مصطلح (عدم الالتزام) كما هو مستعمل فى هذا المعيار يشير الى اعمال السهو او الاعمال التى قامت بها المنشأة محل المراجعة
- 4) ان تقدير عدم مشروعية الاعمال التى قامت بها المنشأة هو قرار قانونى يتجاوز عادة الكفاءة المهنية للمراجع ، ولكن التدريب والخبرة ومدى تفهم المراجع لنشاط المنشأة والقطاع الذى تنتمى اليه يعد اساساً قوياً لتحديد مدى مشروعية بعض الاعمال التى تصل لعملة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة .
- 5) تختلف علاقة القوانين واللوائح بالقوائم المالية اختلافاً كبيراً حيث تحدد بعض القوانين واللوائح شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة
- 6) ترتبط معايير المحاسبة والمراجعة بشكل اكبر بالقوانين واللوائح المعمول بها

(1) معايير المراجعة المصرية دراسة مقارنة لمعايير ابداء الراى المصرية والدولية والامريكية القاهرة دار النهضة العربية
2001م

7) ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية ولاينطبق على المهام الاخرى التى يكلف بها المراجع بشكل خاص لاختيار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وتقديم تقرير منفصل بذلك

8) يتضمن معيار المراجعة الدولى رقم (240) الارشادات المتعلقة بمسؤوليات المراجع بشأن الغش والتدليس كجزء من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية مسئولية الادارة تجاة الالتزام بالقوانين واللوائح :

9) الادارة مسئولة عن التأكد من ان معاملات المنشأة تتم طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وان مسئولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الادارة اولاً

10) فيما بلى بعض السياسات والاجراءات التى قد تساعد الادارة على القيام بمسئوليتها لمنع واكتشاف عدم الالتزام :

أ- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد من ان اجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات

ب- تاسيس وتشغيل انظمة ملائمة للرقابة الداخلية

ت- وضع قواعد سلوكية للعمل والاعلام عنها واتباعها

ث- التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها

ج- متابعة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الاجراءات التأديبية المناسبة تجاة حالات عدم الالتزام

ح- اشراك مستشارين قانونيين للمساعدة فى متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية

خ- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التى يجب على المنشأة الالتزام بها اضافة الى سجل

بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام

وفى المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات والاجراءات بتفويضات ملائمة الى كل من

ادارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ،اعتبارات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح

11-لايعتبر المراجع ولايمكن اعتباره مسؤولاً عن منع واكتشاف عدم الالتزام الا ان اجراءات

المراجعة السنوية تساعد فى الحد من او اكتشاف مثل هذه المخلفات

12-ان عملية المراجعة عرضة لمخاطر لايمكن تجنبها تتعلق بعدم امكانية اكتشاف بعض الاخطاء

الهامة فى القوائم المالية حتى ولو تم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل الملائم ووفقاً لمعايير

المراجعة الدولية ، كما انها عرضة لزيادة احتمالات وجود تحريف هام بالقوائم المالية الناتج من عدم

الالتزام بالقوانين والانظمة المعمول بها بسبب عدة عوامل منها مايلى :

أ- وجود قوانين ولوائح تعود بالدرجة الاولى الى اوجة النشاط للمنشأة وعادة ليس لها تأثير هام على القوائم المالية ولا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة باعداد التقارير المالية

ب- تاثر فعالية اجراءات المراجعة بالمحددات المتصلة فى نظام الرقابة الداخلية وباستخدام اسلوب المراجعة بالعينة .

ت- ان معظم الادلة التى يحصل عليها المراجع هى ادلة مقنعة ولكنها ليست حاسمة بطبيعتها

ث- قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفاً متعمداً لاختفاء كالتواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات وتجاوز الادارة لبعض الضوابط او التحريفات المقصود للبيانات المقدمة الى المراجع .

13- طبقاً لمعيار المراجعة الدولى رقم (200) ⁽¹⁾ . الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التى تحكمها فعلى المراجع ان يخطط وينفذ عملية المراجعة مستخدماً اسلوب الشك المهني ، مدركاً بان المراجعة قد تكشف حالات او احداث تؤدى الى التساؤل عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه .

14- وفقاً لبعض المتطلبات القانونية الخاصة قد يطلب من المراجع على وجه الخصوص وكجزء من عملية مراجعة القوائم المالية الابلاغ فيما اذا كانت المنشأة تلتزم ببعض احكام القوانين او اللوائح فى مثل هذه الحالات على المراجع ان يخطط لعمل اختبارات للتأكد من مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح .

15- لغرض التخطيط لعملية المراجعة على المراجع الحصول على تفهم عام للاطار القانونى والنظامى للمنشأة والقطاع الذى تنتمى اليه ومدى التزام المنشأة بهذا الاطار .

16- للحصول على هذا التفهم العام على المراجع ان يدرك بشكل خاص ان بعض القوانين واللوائح قد يكون لها تاثير جوهري على نشاط المنشأة وان اى عدم التزام بها قد يسبب توقف نشاط المنشأة او يجعل استمرارها موضع تساؤل ، مثلاً ان عدم التزام المنشأة بالحصول على رخصة رسمية او سند اخر لمزاولة نشاطها قد يكون له مثل هذا التأثير مثلاً بالنسبة للبنوك وعدم التزامها بمتطلبات راس المال او متطلبات الاستثمار

17- لغرض الحصول على التفهم العام للقوانين واللوائح فان على المراجع عادة القيام بالاتي :

أ- استخدام المعلومات المتوفرة عن النشاط للمنشأة والصناعة التابعة له والعوامل التنظيمية

(1) موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقها القاهرة دار النهضة العربية - 2004 - 2003

ب-الاستفسار من الادارة عن السياسات والاجراءات المتبعة بالمنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح

ت-الاستفسار من الادارة عن القوانين او اللوائح التى قد يتوقع ان يكون لها تأثيراً جوهرياً على نشاط المنشأة

ث- مناقشة الادارة فى السياسات والاجراءات المتبناة لتحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها

ج-مناقشة الاطار العام للقوانين واللوائح مع المراجع الشركات التابعة فى الدول الاخرى
18- بعد الحصول المراجع على تفهم كامل ،علية تنفيذ بعض اجراءات المراجعة التى تساعد فى تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح حيث يتعين اخذ هذه الحالات فى الاعتبار عند اعداد القوائم المالية وخاصة :

أ- الاستفسار من الادارة فيما اذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين واللوائح

ب- فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل او المنظمة له
19- اضافة لذلك على المراجع الحصول على ادلة مراجعة كافية ومناسبة حول مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح والتى اقر المراجع بتاثيرها فى تحديد القيم الهامة والافصاحات فى القوائم المالية

20- مثل هذه القوانين واللوائح يجب ان تكون راسخة ومعروفة للمنشأة وفى القطاع الذى تنتمى اليه وتؤخذ بعين الاعتبار عند اصدار القوائم المالية

21- عدا ما تم شرحه فى الفقرات 18 الى 20 يقوم المراجع باى اختبار او اتخاذ اجراءات اخري حول مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح نظراً لان ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية

22- على المراجع الانتباه الى ان اجراءات المراجعة المطبقة بهدف ابداء راي فى القوائم المالية قد تشير الى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح المطبقة ويقع المعيارين السابقين ضمن المجموعة الثانية والتى تتناول اهداف مراجعة القوائم المالية والجوانب المرتبطة بمسؤوليات المراجع الخارجى.

خامساً: معيار المراجعة رقم (310) بعنوان المعرفة بنشاط العميل :

يهدف هذا المعيار الى توفير ارشادات ومعايير حول المقصود بالمعرفة بطبيعة نشاط المنشأة وبيان لماذا يعتبر الامر مهماً للمراجع ولاعضاء فريق المراجعة عند اداء مهمة المراجعة بالاضافة الى كيفية حصول المراجع الخارجى على تلك المعرفة واستخدامها ، عند القيام بمراجعة القوائم المالية ينبغى على المراجع ان يكون لديه معرفة اولية كافية بطبيعة عمل المنشأة والقطاع الصناعى الذى تنتمى اليه حتى يتمكن من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة وفى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة ، وورد فى البند الثانى من المعيار ان مستوى المعرفة يحتوى على المعرفة العامة بالبيئة الاقتصادية والصناعية التى تعمل خلالها المنشأة ومعرفة كيفية قيام المنشأة بتنفيذ اعمالها وقبل قبول الارتباط باداء عملية المراجعة يجب ان يكون المراجع على دراية بكل من طبيعة نشاط وملكية وادارة وعمليات المنشأة التى سيقوم بمراجعتها كما يجب ان يضع فى اعتباره ما اذا كان يستطيع الوصول الى مستوى المعرفة التى تكفى لان يقوم بعملية

المراجعة على اكمل وجه وتعتبر عملية الحصول على المعلومات والمعرفة المطلوبة عملية مستمرة ومتصلة يتم فيها جمع وتقييم المعلومات وكذلك ربطها بدليل الاثبات فى عملية المراجعة وكذلك المعلومات التى تم

الحصول عليها فى كل مراحل عملية المراجعة ، ويمكن للمراجع كما ورد فى البند (8) من هذا المعيار الحصول على المعرفة بطبيعة المنشأة وطبيعة نشاطها من عدد من المصادر على النحو التالى :

- 1- الخبرة السابقة بطبيعة نشاط المنشأة والقطاع الصناعى الذى تنتمى اليه
- 2- المناقشات التى تتم مع اشخاص داخل المنشأة (العاملين فيها والادارة)
- 3- مناقشة الموظفين فى قسم المراجعة الداخلية وفحص تقارير المراجعة الداخلية
- 4- مناقشة المراجعين الاخرين وكذلك المستشارين القانونيين الذين قاموا بتقديم خدمات للمنشأة
- 5- مناقشة بعض الافراد خارج المنشأة على دراية بها مثل رجال الاقتصاد والعلماء والموردين

6- المطبوعات المتعلقة بنشاط المنشأة (مثل الاحصائيات الحكومية والدراسات المحاسبية والصحف المالية وتقارير البنوك) ⁽¹⁾.

7- زيارات الى مكاتب العميل ومواقع الانتاج المختلفة

الفقرات السابقة تحدثت عن اهمية معرفة المراجع الخارجى بطبيعة نشاط منشأة عميل المراجعة وبمصادر الحصول على هذه المعرفة ولكن فى يلى نتعرض لكيفية استخدام مثل هذه المعرفة من قبل مراجع الحسابات الخارجى فى مراحل اداء عملية المراجعة وهى على النحو النالى (حماد 2007)

1- ان المعرفة بطبيعة النشاط يعد بمثابة اطار للمراجع من خلاله يتمكن من اصدار حكمة المهنى ، حيث ان فهم طبيعة عمل منشأة عميل المراجعة واستخدام المعلومات التى حصل عليها المراجع تساعد فى الاتى:

أ- تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التى قد تواجه المراجعين اثناء تادية خدمات المراجعة

ب- تخطيط واداء عملية المراجعة بشكل كفؤ وفعال

ت- تقييم ادلة الاثبات بدقة فى عملية المراجعة

ث- تقديم خدمات افضل لعميل المراجعة

ج- تقييم التقديرات المحاسبية واقرارات الادارة

ح- التعرف على الظروف الغير عادية مثل وجود غش وعدم التزام بالقوانين واللوائح

خ- مراعاة مدى ملائمة السياسات المحاسبية والافصاح فى القوائم المالية

سادساً:- معيار المراجعة رقم (330) بعنوان اجراءات المراجع لمواجهة المخاطر المتوقعة:

1- يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بتحديد ردود الافعال العامة للمراجع وتصميمه وادائه لاجراءات مراجعة اضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التاكيد اثناء مراجعة قوائم مالية

2- مايلى نظرة عامة على متطلبات هذا المعيار :

أ- ردود الافعال العامة للمراجع يتطلب هذا القسم من مراجع ان يحدد ردود افعاله العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية كما انه يوفر ارشاداً عن طبيعة ردود الافعال هذه.

(1)المجلة العلمية للمحاسبة المعيار رقم 330 اجراءات 23 يوليو 2011 المراجع لمواجهة المخاطر

ب-اجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد

ت- تقييم مدى كفاية وملاءمة ادلة المراجعة التى تم الحصول عليه

ث- التوثيق يضع هذا القسم متطلبات التوثيق ذات الصلة

3- حتى يتم تخفيض مخاطر المراجعة الى مستوى منخفض مقبول ينبغى على المراجع ان يقوم بتحديد ردود افعالة العامة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية كما انه ينبغى ان يقوم بتصميم واداء اجراءات مراجعة اضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها على مستوى التاكيد .

4-يجب على المراجع ان يحدد ردود افعالة العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والؤثرة على مستوى القوائم المالية

5-يتاثر تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية بمدى فهم المراجع لبيئة الرقابة

6-ان مثل هذه الاعتبارات لها مغذى هام على الاسلوب العام لعمل المراجع مثل التركيز على اجراءات التحقيق او اسلوب استخدام اختبارات عناصر الرقابة الى جانب اجراءات التحقيق اجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد

7-ينبغى على مراجع ان يقوم بتصميم واداء اجراءات مراجعة اضافية والتي يكون لطبيعتها،وتوقيتها ومداهما اثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى التاكيد

8-يمثل تقييم المراجع للمخاطر التى تم تحديدها على مستوى التاكيد اساساً لدراسة مدخل المراجعة الصحيح لتصميم واداء اجراءات مراجعة اضافية.

9-فى حالة المنشأة الصغير جداً يمكن ان لا يكون هناك الكثير من الانشطة الرقابية التى يمكن تحديدها بواسطة المراجع ولهذا السبب فان الاجراءات الاضافية للمراجعة الخاصة لمراجع يتحمل ان تكون فى الاساس اجراءات تحقيق وفى هذه الحالات وبلاضافة الى الامور التى تم الاشارة اليها فى الفقرة رقم (8) ان يقوم المراجع بدراسة ما اذا كان ممكناً فى ظل غياب الضوابط الحصول على ادلة مراجعة مناسب وكافية.

10- تشير طبيعة اجراءات المراجعة الاضافية الى الغرض منها (اختبارات الرقابة او اجراءات التحقق) ونوعها اى التفتيش او الملاحظة او الاستفسار او المصادقات او اعادة الحسابات او اعادة الاداء .

11- يستند اختيلر المراجع لاجراءات المراجعة على اساس تقييم الخطر فكلما كان تقييم الخطر عالياً كلما زادت الحاجة الى مصدقية وصلة ادلة المراجعة الذى يسعى المراجع الحصول عليها من اجراءات التحقيق.

12- عند تحديد اجراءات المراجعة التى يجب اداؤها يقوم المراجع بدراسة اسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد لكل فئة من المعاملات او رصيد حساب والافصاح
13- يطلب من المراجع الحصول على ادلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال المعلومات التى ينتجها نظام المعلومات فى المنشأة وذلك عند استخدام هذه المعلومات فى اداء اجراءات المراجعة .

14- يشبر التوقيت الى وقت اداء اجراءات المراجعة او الفترة او التاريخ التى تطبق عليها ادلة المراجعة .

15- يمكن للمراجع ان يقوم بتادية اختبارات الرقابة او اجراءات التحقق فى تواريخ مبكرة اوفى نهاية الفترة .

16- عند دراسة توقيت اداء اجراءات المراجعة يقوم المراجع ايضاً بدراسة مثل الامور التالية :
أ-بيئة الرقابة.

ب-متى تكون المعلومات ذات الصلة متاحة (مثل امكانية محو الملفات الاليكترونية فيما بعد ذلك او امكانية ظهور الاجراءات المطلوبة ملاحظتها فى اوقات محددة فقط)
ت-طبيعة الخطر .

ث-الفترة او التاريخ الذى يتصل بادلة المراجعة .

17-يمكن تادية بعض اجراءات المراجعة فقط فى نهاية الفترة اوبعدها مثل ، مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وفحص التسويات التى تمت اثناء فترة اعداد القوائم المالية

18-يشمل المدى كمية اجراءات المراجعة المحددة التى يجب اداؤها على سبيل المثال حجم العينة اوعدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة .

19- يمكن ان يساعد استخدام اسلوب المراجعة بالحاسب الالى فى اجراءات اختبارات اكثر شمولاً للمعاملات الالكترونية والملفات المحاسبية .

20- يمكن فى العادة الحصول على الاستنتاجات السلمية باستخدام اساليب اختبار العينة ومع ذلك فان كانت كمية الاختبارات التى تم اخذها من مجتمع العينة صغيرة جداً فان اسلوب اختيار العينة لا يكون مناسباً لتحقيق هدف المراجعة المحدد او اذا لم يتم متابعة الاستثناءات بطريقة سليمة فيكون هناك خطر غير مقبول يتمثل فى ان الاستنتاجات التى يتوصل اليها المراجع المبني على العينة يمكن ان تختلف عن النتائج التى يمكن التوصل اليها اذا خضع المجتمع بأكمله لنفس اجراءات المراجعة ويحتوى معيار المراجعة الدولى رقم (530) المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الاخرى على ارشادات لاستخدام العينات

21- ينظر هذا المعيار الى ان استخدام اجراءات المراجعة المختلفة مجتمعة هو عنصر من عناصر طبيعة الاختبار كما تمت مناقشة فيما سبق ومع ذلك يقوم المراجع بدراسة ما اذا كان مدى الاختبار يعد مناسباً وذلك عند اداء اجراءات المراجعة المختلفة مع بعضها اختبارات انظمة الرقابة :

22- يطلب من المراجع ان يقوم باداء اختبارات لانظمة الرقابة وذلك عندما يشتمل تقييم الخطر الذى قام به المراجع على توقعات بمدى فعالية تشغيل انظمة الرقابة او عندما لاتوفر اجراءات التحقق وحدها ادلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التاكيد

23- وعندما يشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيدات على توقع بان انظمة الرقابة تعمل بفعالية فينبغى على المراجع ان يؤدى اختبارات الرقابة للحصول على ادلة مراجعة كافية وملائمة بان انظمة الرقابة تعمل بشكل فعال فى الاوقات المناسبة اثناء الفترة محل المراجعة

24- يمكن ان يتضمن تقييم المراجع لحظر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد توقعاً عن مدى فعالية تشغيل انظمة الرقابة وفى هذه الحالة يقوم المراجع باجراءات اختبار الرقابة للحصول على ادلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها

25- اذا توصل المراجع طبقاً الى الفقرة رقم (115) من معيار المراجعة الدولى رقم (315) الى انه ليس من الممكن او العملى ان يتم تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد الى مستوى منخفض مقبول من ادلة المراجعة التى تم الحصول عليها من اجراءات

التحقق فقط فانه يجب على المراجع ان يقوم باداء اختبارات الرقابة ذات الصلة بالامر للحصول على ادلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها

26- يختلف اختبار فعالية تشغيل انظمة الرقابة عن الحصول على ادلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام ، وعند الحصول على ادلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام يقوم المراجع بتحديد ان انظمة الرقابة ذات الصلة موجودة وبان المنشأة تستخدمها

27- على الرغم من ان بعض اجراءات تقييم الخطر التي يؤديها المراجع لتقييم تصميم انظمة الرقابة ولتحديد ما اذا كان قد تم تنفيذها يمكن الاتكون قد صممت بشكل محدد على انها اختبارات لانظمة الرقابة الا ان ذلك قد يوفر ادلة مراجعة تتعلق بمدى فعالية تشغيل انظمة الرقابة وبالتالي فانها تعمل كاختبارات لانظمة الرقابة .طبيعة اختبارات انظمة الرقابة

28- يقوم المراجع باختبارات اجراءات مراجعة للحصول على تاكد بخصوص مدى فعالية تشغيل انظمة الرقابة

29- ينبغي على المراجع ان يؤدي اجراءات مراجعة اخرى بالاضافة الى القيام بالاستفسارات لاختبار فعالية تشغيل انظمة الرقابة

30- تؤثر طبيعة بعض انظمة الرقابة الخاصة على نوع اجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على ادلة مراجعة بشأن ما اذا كانت تلك الانظمة تعمل بفعالية في الاوقات المناسبة اثناء فترة المراجعة

31- عند تصميم اختبارات لانظمة الرقابة يضع المراجع في اعتبارة الحاجة للحصول على ادلة مراجعة تدعم التشغيل الفعال لتلك الانظمة المرتبطة بصورة مباشرة بالتاكيدات وذلك الى جانب انظمة الرقابة الاخرى غير المباشرة

32- في حالة وجود عنصر رقابة الكتروني ، وبسبب الثبات الذاتي لمعالجات تكنولوجيا المعلومات يمكن ان توفر ادلة المراجعة الخاصة بتنفيذ عناصر الرقابة ادلة مراجعة هامة تتعلق بمدى فعالية تشغيلها اثناء الفترة محل المراجعة وذلك في حالة مزجها بادلة المراجعة التي تم الحصول عليها المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة العامة للمنشأة

33- عند مواجهة تقييم الخطر يمكن ان يقوم المراجع بتصميم اختبار لعناصر الرقابة ليتم ادائها في نفس الوقت مع اختبار التفاصيل على نفس المعاملة

- 34- ان عدم اكتشاف تحريفات عن طريق اجراءات التحقق لا يوفر ادلة مراجعة على فعالية
انظمة الرقابة ذات الصلة بالتاكيدات التي تم اختبارها توقيت اختبارات عناصر الرقابة
- 35- تعتمد توقيتات اختبارات عناصر الرقابة على هدف المراجع كما انه يحدد فترة الاعتماد
على هذه العناصر
- 36- من الممكن ان تكون ادلة المراجعة التي تخص فقط نقطة زمنية كافية لغرض المراجع
ومثال ذلك عند اختبار عناصر الرقابة على جرد المخزون الفعلي للمنشأة في نهاية الفترة
- 37- عندما يحصل المراجع على ادلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل انظمة الرقابة اثناء احد
الفترات الدورية ينبغي عليه ان يحدد ماهية ادلة المراجعة الاضافية التي ينبغي الحصول عليها
لتلك الفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية
- 38- قد يتطلب الامر ضرورة الحصول على ادلة مراجعة اضافية عن طريق التوسع في اختبار
فعالية تشغيل عناصر الرقابة في الفترة المتبقية او اختبار متابعة المنشأة لعناصر الرقابة
- 39- اذا خطط المراجع لاستخدام ادلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم
الحصول عليها في اعمال المراجعة السابقة فينبغي عليه ان يحصل على ادلة مراجعة تتعلق
بمدى حدوث تغييرات في تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة
- 40- اذا خطط المراجع للاعتماد على عناصر الرقابة التي تكون قد تغيرت منذ اخر اختبار لها
فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر في اعمال المراجعة الحالية
- 4- اذا خطط المراجع للاعتماد على انظمة الرقابة التي لم تتغير منذ ان تم اختبارها في اخر مرة
فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الانظمة مرة على الاقل في كل ثلاثة مراجعات⁽¹⁾.
- 42- وعند دراسة ما اذا كان من الملائم استخدام ادلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل عناصر
الرقابة التي تم الحصول عليها في اعمال المراجعة السابقة فانه يجب تحديد الفترة الزمنية التي
يمكن ان تنقضى قبل اعادة اختبارات تلك الانظمة وعلى المراجع دراسة ما يلي :
- أ-فعالية العناصر الاخرى للرقابة الداخلية بما فيها بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لعناصر الرقابة
واجراءات تقييم المنشأة للمخاطر

(1)المراجعة الداخلية في(ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية)
الصادر عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي 29 نوفمبر 2008

- ب-المخاطر الناشئة عن خصائص عناصر الرقابة سواء كانت تلك العناصر يدوية ام الية
- ت-فعالية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات
- ث-فعالية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة لة بما فى ذلك طبيعة ومدى الانحراف فى تطبيق عنصر الرقابة الذى ظهر من اختبارات فعالية التشغيل فى اعمال المراجعة السابقة
- ج-ما اذا كان القصور فى تغير عنصر رقابة معين بشكل خطراً بسبب تغير الظروف
- ح-خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عنصر الرقابة
- 43-عند وجود عدد من عناصر الرقابة التى يقرر المراجع انة من الملائم استخدام ادلة المراجعة التى تم الحصول عليها من اعمال المراجعة السابقة فانة يتعين عليه اختبار فعالية تشغيل بعض عناصر الرقابة فى كل عملية مراجعة
- 44-عندما يقرر المراجع طبقاً للفقرة (108) من معيار المراجعة الدولى رقم (315) ان خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تحديده على مستوى التاكيد هو خطر جوهرى ويخطط المراجع للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر فينبغى عليه ان يحصل على ادلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل هذه العناصر من اختبارات الرقابة التى تم ادائها فى الفترة الحالية
- سابعا:-معيار المراجعة رقم (400) بعنوان تقدير المخاطر وعلاقتها بالرقابة الداخلية ،وتقع المعايير الثلاثة السابقة ضمن المجموعة الثالثة والتى تتناول تخطيط اعمال المراجعة .
- 1-الغرض من المعيار الدولى للتدقيق هو وضع معايير وتوفير ارشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبى ولنظام الرقابة الداخلية
 - 2-على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبى ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها
 - 3-مخاطر المراجعة تعنى المخاطر التى تؤدى الى قيام المراجع بابداء راي غير مناسب عندم تكون البيانات المالية تحتوى على اخطاء جوهرية
 - 4-المخاطر الملازمة هى قابلية حدوث خطأ ماذى مؤثر على رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردى او عندما تدمج مع اخطاء فى ارسدة او مجموعات اخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة

- 5-مخاطر الرقابة هي قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فدى او عندما تندمج مع اخطاء فى ارصدة او مجموعات اخرى من دون ان تمنع او تكتشف وتصحح فى الوقت المناسب من قبل انظمة المحاسبة والرقابة الداخلية
- 6-مخاطر عدم الاكتشاف وهى المخاطر بان اجراءات المراجع التحقيقية لا تكتشف وجود خطأ فى رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردى او عندما تدمج مع اخطاء فى ارصدة او مجموعة اخرى من العمليات
- 7-النظام المحاسبى يعنى سلسلة من المهام والقيود المحاسبية لمنشأة ما والتى تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية
- 8-ان تعبير نظام الرقابة الداخلية يعنى كافة السياسات والاجراءات(الضوابط الداخلية) التى تتبناها ادارة المنشأة لمساعدتها
- 9-عند المراجعة البيانات المالية يهتم المراجع فقط بتلك السياسات والاجراءات ضمن النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية الملائمة لتاكيدات البيانات المالية
- 10-عند تطوير طريقة المراجعة يدرس المراجع التقدير الاولى لمخاطر الرقابة (بالتزامن مع تقدير المخاطر الملازمة) لغرض تحديد مخاطر عدم الاكتشاف المناسبة لقبولها فى تاكيدات البيانات المالية وكذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الجوهرية لمثل هذه التاكيدات
- 11-عند اعداد خطة المراجعة الشاملة على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية
- 12-لتقدير المخاطر الملازمة على المراجع استخدام اجتهادة المهني لتقييم عوامل عديدة والتى منها ما يلى : على مستوى البيانات المالية
- أ-امانة الادارة
- ب-خبرة ومعرفة الادارة والتغيرات الحاصلة فى الادارة خلال الفترة مثلا قد تؤثر عدم خبرة الادارة على اعداد البيانات المالية للمنشأة
- ت-الضغوط غير الاعتيادية على الادارة
- النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية :
- 13-تتعلق الضوابط الداخلية ذات العلاقة بالنظام المحاسبى بتحقيق الاهداف التالية
- أ-ان المعاملات تنفذ بحسب القرارات العامة او الخاصة للادارة

ب-ان كافة المعاملات والاحداث الاخرى تسجل فوراً بالمبلغ الصحيح وفى الحسابات الملائمة وفى الفترة المالية التى تعود لها

ت-الوصول الى الاصول والسجلات مسموح بها فقط بتفويض من الادارة

ث-مقارنة الاصول المسجلة مع الاصول الموجودة فعلاً

القيود الملازمة للضوابط الداخلية

14-لايستطيع النظام المحاسبى او نظام الرقابة الداخلية ان يوفر لادارة ادلة قاطعة بان الاهداف قد تم الوصول اليها وذلك بسبب القيود الملازمة لهذه الانظمة وهذه القيود تتضمن ما يلى :

أ-المتطلبات الاعتيادية للادارة بعدم تجاوز تكلفة نظام الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام

ب-معظم الرقابة الداخلية تميل للتوجه الى المعاملات المتكررة وليس الى المعاملات غير المتكررة

ت-احتمال الخطأ البشرى بسبب الاهمال او الارتباك او الخطأ فى تقدير وفهم التعليمات
ث-امكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ احد الاداريين او احد الموظفين مع اطراف من خارج او من داخل المنشأة

ج-امكانية قيام احد الاشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية باساءة استخدام هذه المسؤولية مثلاً قيام احد الادارين بتجاوز الرقابة الداخلية

ح-امكانية ان تصبح الاجراءات غير ملائمة بسبب التغييرات فى الظروف وامكانية تدهور الالتزام بهذه الاجراءات فهم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية

15-عند الحصول على فهم للنظام المحاسبى ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة .

16-ان طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات التى يقوم بها المراجع للحصول على فهم للنظام المحاسبى ولنظام الرقابة الداخلية ستختلف بسبب امور عديدة من بينها

أ-حجم وتعقيد المنشأة ونظام الحاسوب المطبق فيها

ب-اعتبارات الاهمية النسبية (المادية)

ت-نوع الضوابط الداخلية ذات العلاقة

ث-طبيعة التوثيق فى المنشأة لضوابط داخلية معينة

ج-تقدير المراجع للمخاطر الملازمة

17-يحصل المراجع عادة على فهم للنظام المحاسبى ولنظام الرقابة الداخلية ذات الاهمية لعملية

المراجعة من خلال خبرة السابقة مع المنشآت ويستكملها بما يلى :

أ-الاستفسارات من الادارات ذات العلاقة

ب-فحص الوثائق والسجلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية

ت-ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة ومن ضمنها ملاحظة الهيكل التنظيمى لعمليات الحاسوب

ثامناً:-معيار المراجعة رقم (540) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية ، ويقع هذا المعيار

ضمن المجموعة الرابعة بعنوان اثبات المراجعة

التقديرات المحاسبية وهى القيمة التقريبية فى ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسة ومن امثلة ذلك

1-مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون الى القيمة الاستردادية المتوقعة

2-مخصص لتوزيع تكلفة الاصول الثابتة على مدار اعمارها الانتاجية المقدرة

3-المصروفات المستحقة ولايرادات المستحقة

4-الضرائب المؤجلة

5-مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوى قضائية

6-الخسائر فى عفود المقاولات تحت التنفيذ

7-مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان

طبيعة التقديرات المحاسبية

8-تعتبر الادارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية

9-تتم هذه التقديرات عادة فى ظل ظروف من عدم التاكيد المناسبة للاحداث وتحتاج الى استخدام

الحكم الشخصى

10-خطر حدوث تحريف هام يكون اعلى

11-قد يكون تحديد التقرير المحاسبى بسيط او معقد

12-قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية بصورة روتينية

اجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام فى التقديرات المحاسبية للمنشأة يجب على المراجع ان يصمم وينفذ اجراءات مراجعة اضافية من اجل الحصول على ادلة مراجعة كافية وملائمة عما اذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة

13-معقولة فى ظل الظروف المحيطة

14-مدى ملاءمة الافصاح المطلوب عنها

يستخدم المراجع واحدة او اكثر من الاساليب التالية فى مراجعة التقديرات المحاسبية

أ-فحص واختبار الاجراءات المستخدمة بمعرفة الادارة للتوصل الى التقدير

ب-استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الادارة

ت-فحص الاحداث اللاحقة التى توفر ادلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التى وضعت

تقييم نتائج اجراءات المراجعة يجب على المراجع ان يقوم بعمل تقييم نهائى لمعقولية التقدير المحاسبى بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة وما اذا كان التقدير متفقاً مع ادلة المراجعة الاخرى التى حصل عليها خلال مراجعته .ويجب على المراجع عندما يكون هناك اختلاف بين قيمة التقدير بالادلة المتوفرة وقيمة التقدير الوارد بالقوائم المالية ان يحدد ما اذا كان هذا الاختلاف يحتاج الى تعديل فاذا كان الفرق معقول كان يكون واقعا فى المدى المقبول للنتائج عند المراجع فانه قد لا يحتاج الى تعديل اما اذا راي المراجع ان الاختلاف غير مقبول فيجب عليه ان يطلب من الادارة تعديل التقدير اذا لم تستجب الادارة فان الاختلاف يعتبر تحريف يجب دراسته مع غيره من التحريفات الاخرى فى تقدير تاثيره على القوائم المالية⁽¹⁾.

اذا انتهت دراسة المراجع للاختلافات التى سبق لة اعتبار كل منها على حدة معقولة الى انها متحيزة ومؤثرة فى اتجاه واحد بحيث تشكل فى مجموعها تاثير هام على القوائم المالية ففى مثل هذه الحالات يجب على المراجع تقييم التقديرات المحاسبية ككل .

معايير المراجعة السودانية والتخصص المهنى للمراجع الخارجى :

لايختلف موقف معايير المراجعة السودانية من التخصص المهنى للمراجع الخارجى عن موقف معايير المراجعة الدولية ، خاصة وان المعايير السودانية الصادرة حتى الان تمثل ترجمة المعايير الدولية ، الامر الذى يؤكد على اهتمام الاصدارات المهنية الخاصة بالمراجعة فى

(1)مراجعة التقديرات المحاسبية اعداد شريف شحنة الغريب عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ماجستير ادارة اعمال باحث دكتوراه كلية التجارة جامعة عين شمس

جمهورية السودان بتخصص المراجع الخارجى ان معايير المراجعة الصادرة من مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وقد اشارت اكثر من مرة على ضرورة المام المراجع بطبيعة نشاط عميل المراجعة والصناعة التى ينتمى اليها .

يرى الباحث أن تخصص المراجع الخارجى فى مراجعة نشاط معين يزيد الى حد كبير من قدرته على الوفاء بمتطلبات هذه المعايير . فالتخصص المهنى يتيح للمراجع الخارجى مراجعة نفس النشاط لفترات زمنية طويلة ، الأمر الذى يكسبه خبرة كبيرة ، ويزيد من التاهيل العلمى له ، ومن ثم زيادة قدرته على أبداء راية بشكل موضوعى وبحياد تام و كما يزيد ايضاً من قدرة المراجع على بذل العناية المهنية فى القيام بعملية المراجعة .

تاسعاً:- الانتقادات الموجهة للتخصص المهنى للمراجع الخارجى

على الرغم من المزايا المتعددة وأوجه الأهمية التى يحتلها التخصص المهنى للمراجع الخارجى لمعظم ، ان لم يكن جميع الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية ، الا ان هذا الاتجاه يواجه بعض الانتقادات ، نتيجة ما قد يترتب عليه من اثار سلبية ، ويمكن بيان اهم الانتقادات الموجهة او التى يمكن توجيهها لهذا الاتجاه فى النقاط التالية : (1).

1-التاثير السلبي على نصيب منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم من سوق المراجعة :
يؤثر تخصص المراجع تأثيراً سلبياً على توزيع خدمات المراجعة، حيث قد يؤدي هذا الاتجاه الى زيادة نصيب منشآت المراجعة الكبيرة من سوق المراجعة، ونقص نصيب منشآت المراجعة صغيرة وكتوسطة الحجم ، ويرجع ذلك الى تمتع منشآت المراجعة الكبيرة بقدر كبير من الامكانيات تمكنها من التخصص ليس فى صناعة واحدة فقط، بل فى اكثر من صناعة ومن الادلة المؤكدة على ذلك سيطرة منشآت المراجعة العالمية الاربعة الكبار على النصيب الاكبر من سوق المراجعة فى بعض دول العالم مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة نظراً لتوفر المقومات الميادية والطاقات البشرية التى تمكنها من ذلك . ويرجع السبب فى امكانية تخصص منشآت المراجعة كبيرة الحجم فى اكثر من صناعة الى ان هذه المنشآت تقسم داخلياً الى عدة قطاعات او شعب، فيتخصص كل قطاع او شعبة فى مراجعة نشاط او صناعة معينة ، اما منشآت المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم فان الامكانيات المتوافرة لديها لاتمكنها من التخصص فى مراجعة اكثر من نشاط ، بل قد لاتستطيع الوفاء بمتطلبات التخصص فى نشاط واحد فقط .

(1)مرجع سابق 2003, p.36 Mayhew, and Wilkins

ويمكن الرد على ذلك بالقول ان منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم ستظل تراجع القوائم المالية لمنشآت الاعمال الصغيرة والمتوسطة، خاصة وان العديد من منشآت الاعمال صغيرة الحجم تفضل التعامل مع منشآت المراجعة التي لها قاعدة كبيرة من منشآت الاعمال صغيرة الحجم لاقامة علاقات وطيدة مفضلة ذلك عن التعامل مع منشأة مراجعة متخصصة في مجال صناعتها (Mayhew, and Wilkins, 2003, p.36) ان اعادة توزيع سوق المراجعة سيكون بين منشآت المراجعة الكبيرة فقط ، ويمكن تنظيم ذلك من خلال التشريعات المختلفة المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة لاحداث التوازن في سوق المراجعة .

1- التخوف من نقل المراجع المتخصص لبعض المعلومات السرية للمنشأة المنافسة :

يؤدي تخصص المراجع الى مراجعة لاكثر من شركة تعمل في نفس النشاط الامر الذي يتيح له قدراً كبيراً من المعلومات عن هذه الشركات والتي عادة ما تكون شركات متنافسة وقد تتخوف بعض هذه الشركات من تقديم المراجع لبعض المعلومات السرية الى المنافسين ، لقد اكدت بعض الدراسات على ذلك ، حيث اشارت احدهما الى ان بعض عملاء المراجعة قد يتخذ قرارا بعدم التعاقد مع مراجع خارجي متخصص ، خوفاً من نقل معلومات خاصة بهم الى المنشأة المنافسة فعلى سبيل المثال ترتب على اندماج كلا من منشأة المراجعة Arthur Young ومنشأة المراجعة Ernst and Whiney في عام 1989 ، ان اصبح الكيان الجديد يراجع شركتين متنافستين هما Pepsi وشركة Coca Cola فقد ادى ذلك الى تخوف شركة Pepsi وعد ارتياحها لهذا الموضوع الامر الذي جعلها تتعاقد مع مراجع خارجي اخر (Kwon,1996)⁽¹⁾. ويمكن الرد على ذلك بالقول ان سرية معلومات عميل المراجعة من قبل المراجع امراً متفقاً عليه وملزماً للمراجع بموجب التشريعات المختلفة ، ومنها الميثاق العام لادب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية السودان .

2- مطالبة المراجعين المتخصصين بزيادة اتعاب المراجعة باستمرار:

اذا كانت الزيادة المتوقعة في اتعاب المراجعة نتيجة التخصص المهني تمثل حافز قوى للكثير من المراجعين الخارجيين للتخصص في مراجعة نشاط معين ، فان هذه الزيادة قد تمثل معوقاً لانتشار هذا الاتجاه ، حيث قد يمتنع بعض عملاء المراجعة عن التعامل مع المراجع المتخصص

(1)Kwon, S, Y, the Impact of Competition Within the Clients Industry on the auditor Selection Decision Auditing A Journal of Practice and Theory Vol.(15), 1996

، خوفاً من طلب اتعاباً اضافية ، الامر الذى قد يؤدى الى زيادة تكاليف العميل ، ومن ثم انخفاض الارباح المحاسبية ،ويمكن التخفيف من هذا النقد بالقول ان النتائج التى توصلت اليها معظم الدراسات التى بحثت فى العلاقة بين التخصص والاعتاب لم تتفق على نتيجة محددة (Basioudis, Ellwood, 2005) ⁽¹⁾. لقد توصلت بعضها الى ان المراجعين المتخصصين يحصلون بالفعل على اتعاب اضافية نتيجة زيادة الطلب عليهم، ونتيجة للتاثير الايجابى للتخصص على جودة المراجعة (Defone,et,al.,2000) وعلى العكس من ذلك، اشارت دراسات اخرى الى ان زيادة الاعتاب قد يحدث فى الصناعات غير المنظمة، ولكنة لا يحدث فى الصناعات المنظمة (Chen, and Elder, 2002) ⁽²⁾.

3- تقليل الخبرات العامة التى يتمتع بها المراجع الخارجى :

قد يسيى بعض المراجعين الراغبون فى التخصص فهم المعنى الحقيقى لهذا الاتجاه ، فيقومون باكتساب المعرفة الخاصة بالنشاط الذى يتخصصون فيه فقط (المعرفة المتخصصة) ومن ثم لا يتابعوا الاحداث والتطورات التى قد تتعرض لها الانشطة والصناعات الاخرى ، ويمكن التغلب على هذا النقد باعلام المراجعين ان التخصص لن يغنى عن المعرفة والخبرة العامة التى يجب ان يتمتعون بها ، خاصة وان العديد من الانشطة والصناعات المختلفة ليست مستقلة ، فقد تؤثر صناعة معينة على صناعة او صناعات اخرى، ومن الامثلة الدالة على ذلك العلاقة بين كلا من صناعة الاسمنت والحديد والصلب والتشيد ⁽³⁾.

4-انخفاض اجمالى ايرادات المراجعة :

يعنى التخصص ببساطة ، قيام المراجع بمراجعة نشاط معين، وبالتالي عدم مراجعة نشاط اخر، وقد يعارض المراجعون انفسهم هذا الوضع ، للتاثير السلبى لذلك على حصتهم من سوق المراجعة ،وبالتالى ايرادات المراجعة وعلى الرغم من منطقية ذلك من الناحية النظرية، الا ان

(2)Chen, K,Y, and Elder, R, J, Industry Specialization and audit Fees the Effect of Industry Type and Market Definition, Working Paper (Syracuse University, USA), 2002

(3)Defone, M, L, Francis, J,R, and Wang, T J, Auditor Industry Specialization and Market Segmentation Evidence from Hong Kong Auditing A Journal of Practice and Theory Vol.(19),No,(1) Spring 2000

(3)محمد د. احمد ابو العزم مقومات هيكل معرفة المراجع وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيف اخطاء التحيز فى احكام المراجعة المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة -جامعة عين شمس 2ع - ابريل 1999 م

ذلك يمكن ان يحدث فى سوق مراجعة غير منظم ، اما اذا تم تنظيم سوق المراجعة، بحيث يتم ربط التخصص بكلا من عدد منشآت المراجعة والامكانيات المتاحة لديها وعدد منشآت الاعمال القابلة للمراجعة، فسوف تقل حدة هذه النقد، وهناك بعد اخر للحد من هذا النقد، يعد اكثر اهمية خصوصا فى ظل فتح سوق المراجعة السودانى امام جميع مراجعى العالم نتيجة تطبيق اتفاقية الجاتس

5- التأثير السلبى على حياد المراجع الخارجى :

قد يعتقد البعض ان تخصص المراجع يؤدى الى الشك فى حياده واستقلالة نظراً لالان التخصص قد يؤدى الى الامور التالية

أ-نقص اجمالى ايرادات منشأة المراجعة ،ومحاولة المراجع البحث عن مجالات اخرى لتعويض هذا النقص، وقد تتعارض هذه المجالات مع طبيعة المراجعة
ب-العمل على توطيد العلاقة مع عميل المراجعة ، خشية فقدة ويمكن الرد على ذلك بالقول انه لم يثبت حتى الان ان تخصص المراجع يفقدة او ينقصه حياده ، فهذا القول يمثل فرض يحتاج الى دراسة واختبارة

3- الثقة الزائدة للمراجع الخارجى :

ان ثقة المراجع المتخصص بمهاراته وخبراته امراً مطلوباً لضمان الثقة فى الراى الذى يبديده عن القوائم التى يقوم بمراجعتها ، الا ان زيادة هذه الثقة بشكل مفرط قد يؤثر سلبياً على نتيجة المراجعة ، ويؤكد البعض على ذلك بقولة ان المعرفة المتعمقة بنشاط عميل المراجعة ، قد تسبب نوعاً ما من الثقة الزائدة للمراجع ، الامر الذى قد يؤثر على حجم عينة المراجعة نتيجة التقدير المتحيز لمعدل اخطاء القوائم المالية

الفصل الثانى

أرساء أليات أستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى

المبحث الاول :ضوابط وتفعيل أليات أستراتيجية التخصص المهنى فى
عملية المراجعة

المبحث الثانى :ضوابط وتفعيل أليات التخصص المهنى الصناعى فى
عملية المراجعة

الفصل الثانى

أرساء أليات أستراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى

المبحث الاول

ضوابط وتفعيل أليات أستراتيجية التخصص المهنى فى عملية المراجعة

أولاً: تطوير واعادة هيكلة التعليم الجامعى المحاسبى :

1- ضرورة قيام اقسام المحاسبة بتطبيق منظور ادارة الجودة الشاملة وذلك من خلال الالتزام بالموصفات القياسية العالمية للجودة مع ضرورة تحول كافة برامج التعليم المحاسبى بالمرحلة الجامعية الى نظام الساعات المعتمدة مع تحديد مدة الدراسة بتلك المرحلة بمقدار 150 ساعة معتمدة⁽¹⁾. (بدر ، 1999 ، Biers taker, et al.,2004) وذلك لتمكين اقسام المحاسبة من امداد الطلاب بالقدر المناسب من المقررات المحاسبية والمقررات الاخرى ذات الصلة على ان يتم تخصيص قدر مناسب من الساعات المعتمدة للتخصصات المطلوبة لسوق العمل فى مجالى المحاسبة والمراجعة وكذلك تخصيص قدر مناسب من تلك الساعات للتدريب العملى على ممارسة مهنة المراجعة وذلك فى ضوء نتائج اعادة هيكلة وهندسة اقسام المحاسبة ومقرراتها⁽²⁾.

2- ضرورة مراعاة بناء مقررات برامج التعليم المحاسبى الجديد وفقاً للاسس التى تعمل على اكساب الطلاب مبادئ الممارسة الجيدة للمهارات اللازمة لتحقيق المستوى المتميز علمياً واخلاقياً ومهنياً (مطاوع ، 1999) (Mounce, et al.,2004) ⁽³⁾.

3- ضرورة بناء شراكة قوية وبناءة بين كل من اقسام المحاسبة بالجامعات ومكاتب المراجعة (Springer and Faye, 2004) ⁽⁴⁾. بحيث تعمل تلك الشراكة على تنمية وتطوير البنية

(1)بدر ، د. عزيزة محمد على ، (1999 م) نظام الساعات المعتمدة امكانات ومعوقات تطبيقه فى جامعة

القاهرة ، مؤتمر تطوير التعليم الجامعى فى المرحلة الجامعية الاولى ، جامعة القاهرة ، ص ص 1-9

(2)Biers take, J, L, & et al (2004) Accounting Majors Perceptions Regarding the 150-Hours Rule Issue in Accounting Education , (May) Vole, 19, Sis, 2, PP, 211-227

(3)mounce, P. H., et al, (2004) the Importance of Relevant Practical Experience among Accounting Faculty: An Empirical Analysis of Students Perceptions Issue in Accounting Education, (Nov), Vole, 19, Isis. 4, PP .399

(4)Springer, C, W. & Faye B., (2004), Business Simulation to Stage Critical Thinking in Introductory Accounting: Rational Design, and Implementation, Issue in Accounting Education, (Aug), Vole, 19, ISS, 3, PP. 277-302.

الاساسية لمهنة المراجعة لكى تستطع مواكبة التطورات الاقتصادية والتقنية والمعلوماتية والعالمية وذلك بحيث تقوم تلك الشراكة على الاسس التالية : (1).

أ- تحفيز وتشجيع اعضاء هيئة التدريس باقسام المحاسبة على مزوالة المهنة وتقديم الخدمات الاستشارية المهنية لمن يطلبها منهم من اعضاء المهنة بحيث يمكن للواقع المهنى ان يسير بخطى علمية وعملية ثابتة فى طريق مواجهة التحديات المستمرة التى تفرضها ظروف التطورات المتلاحقة فى البيئة المحيطة .

ب- ضرورة تخصيص ثلث مقاعد مجالس ادارات المنظمات المهنية المحاسبية لاعضاء هيئة التدريس بالجامعات لضمان تفعيل المشاركة البناءة بين الاعضاء الاكاديميين والمهنيين فى توجية دفعة قيادة مهنة المحاسبة والمراجعة بالطريقة الملائمة والعمل على الارتقاء بمستوى الاداء المهنى لكى يفى بالمتطلبات التى تفرضها على المهنة ظروف التطور العالمى ، والمعلوماتى والاقتصادى والتكنولوجى

ت- قيام اقسام المحاسبة بتنظيم الندوات او المؤتمرات المهنية او ورش او حلقات العمل المهنى بصورة دورية منتظمة لعرض ودراسة التطورات المهنية ومشاكل الواقع العملى ومقترحات العلاج الملائمة وكذلك اعرض احدث ماصدر من معايير او توصيات مهنية وصيغ ومحاوَر التطبيق العملى المناسب لها

ث- مد جسور التعاون بين الاكاديميين والممارسين من اعضاء مهنة المراجعة واستطلاع اراء الممارسين حول احتياجات الممارسة العملية ومدى وفاء برامج التعليم المحاسبى الجامعى بمتطلبات التطبيق المتطورة

ج- قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتمويل جانب من تكلفة تطوير العملية التعليمية لاقسام المحاسبة من حيث تمويل البعثات الدراسية لاعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة لهم واقامة التوسعات الانشائية والمكتبات اليدوية والالكترونية وتجهيزات معامل الحاسب الالىكترونى ومعامل اللغات وغيرها من اساليب الدعم المادى اللازم .

ح- قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة وكذلك منشآت الاعمال ذات الاهتمام بتطوير مسار المهنة بتمويل جانب من تكلفة الابحاث العلمية والعملية التى يقوم باعدادها اعضاء هيئة تدريس اقسام

(1) مطاوع ، د. محمد عبد الحميد (1999 م) تحسين نوعية التعليم المحاسبى بالتطبيق على كلية التجارة جامعة المنوفية ، مؤتمر تطوير التعليم الجامعى فى المرحلة الجامعية الاولى جامعة القاهرة ، ص ص 2-17

المحاسبة بالجامعات وذلك بهدف تشجيع البحث العلمى والعملى فى مجال المحاسبة والمراجعة وتفعيل سبل الاستفادة منها فى الواقع العلمى للنهوض بمستوى الاداء المهنى للمحاسبين والمراجعين وتقوية اركان سوق المال والاقتصاد القومى .

خ- قيام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالاشتراك مع اقسام المحاسبة فى تنظيم عملية التدريب العلمى لطلاب تلك الاقسام وتقديم منح دراسية لاوائل الخريجين لاستكمال الدراسات العليا بالجامعات السودانية او الاجنبية وكذلك المنح الازامة للحصول على عضوية الزمالة السودانية او العالمية مثل البريطانية او الامريكية

4- ضرورة اعادة بناء وتصميم المنهجية المحاسبية الملائمة والمرتكزة على هدف برنامج التعليم المحاسبى الجامعى (والتمثل فى تاهيل الطلاب بالمعرفة والمهارات الازامة لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تحقيق التميز فى اكتشاف ونقل وتطبيق المعرفة والمهارات المحاسبية) على ان يتم اعادة النظر بصورة دورية منتظمة كل خمس سنوات فى تطوير المحتوى العلمى لمقرات برنامج التعليم المحاسبى على كافة مستوياته.

5- اهمية قيام اقسام المحاسبة بتوفير كافة المقومات الازامة للتدريب العلمى المناسب لطلاب اقسام سواء فيما يتعلق بمعامل الحاسب الالى او معامل اللغات ومراعاة تناسب التجهيزات المادية بتلك المعامل مع اعداد الطلاب وكذلك ضرورة توجية برامج التعليم المحاسبى الجامعى للاهتمام الكافى لتدريب طلاب اقسام المحاسبة التدريب العلمى الملائم سواء بمنشآت الاعمال الاقتصادية والمصرفية او مكاتب المحاسبة والمراجعة واعتبار ذلك احد الاشتراطات اللازمة للحصول على الدرجة الجامعية الاولى فى المحاسبة .

6- اهمية تطبيق برامج التعليم المحاسبى الجامعى لنظام المعايير او المؤشرات المرجعية وذلك لقياس اداء كل قسم من اقسام المحاسبة على مستوى جامعات كل دولة وعلى مستوى جامعات كل الولايات وعلى المستوى العالمى وذلك كمحور اساسى من محاور تطبيق منظور الجودة الشاملة فى برامج التعليم (Everett, et al., 2004, Graves, 2004) ⁽¹⁾.

(1)-Everett, J, O., et al., (2004), Developing Benchmarks for Evaluating Publication Records at Doctoral Programs in Accounting Journal of Accounting Education , Vole 22, ISS , 3, PP 229-241

(2)-Knap p, M, C, & Carol A. K., (2004), Hard Times and Harder Choices: An Instructional Case Focusing On Ethical Responsibilities of CPAS In Public Practice, Issues In Accounting Education, (Nov), Vole 19, ISS .4, PP. 529-538.

7- ضرورة قيام اقسام المحاسبة بتخصيص منهج مستقل لتدريس علم الاخلاق مع توجيه الاهتمام المناسب لمناقشة الحالات العملية التى تتناول الجوانب الاخلاقية التى يمكن ان يتعرض لها المحاسب او المراجع لدى قيامه باداء مهام مهنته وسبل مواجهتها والاثار المتوقعة للالتزام بدستور القيم الاخلاقية والسلوكية لدى ممارسة المهنة وكذلك عواقب عدم الالتزام بمبادئ السلوك الاخلاقى (شحاتة، 1994، الابجى ، 1996)

ثانياً: تطوير محاور العمل المهني :

1- العمل على زيادة درجة التركيز السوقى وذلك من خلال العمل على زيادة النصيب السوقى لمكاتب المراجعة من شركات العملاء العامة فى نفس الصناعة

2- تطوير تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى المؤسسات وتحكم تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى مكاتب المراجعة مجموعة من المقومات تتمثل فى (سلامة، 1992)

أ- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسؤولية فى مكاتب المراجعة وهى تعتبر كمرشد للأفراد فى ادائهم للأعمال الموكلة اليهم وزيادة درجة التخصص

ب- تطبيق برامج المراجعة المهيكله (البرامج سابقة الاعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم فى عملية المراجعة وهذا يؤدى غالباً الى خفض احتمالات حدوث الاخطاء والمخالفات بالاضافة الى عدم وجود انحرافات فى قرارات المراجعين ت- استخدام اساليب المراجعة الالكترونية

ث- تطويع الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة

ج- تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة مثل مفهوم اعادة هندسة الاعمال وادارة الجودة الشاملة

3- الكيان القانونى وحجم وسمعة مكاتب المراجعة حيث يعتبر الكيان القانونى وحجم وسمعة مكاتب المراجعة أحد المتغيرات الهامة التى تؤثر على التخصص المهني فسياسة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تختلف عن سياسة مكاتب المراجعة كبيرة الحجم حيث تعتمد المكاتب الصغيرة على العلاقات الشخصية فى جذب العملاء الجدد بينما تعتمد مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على تفوقها المادى فى جذب العملاء وتعتبر سمعة مكاتب المراجعة من المؤثرات الهامة التى تؤثر فى نصيب مكاتب المراجعة من السوق وبالتالي زيادة اتعابها (جبريل واخرون ،

(2004)

4- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة ويمكن تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بهدف زيادة كفاءة قرارات المراجعين وبالتالي زيادة كفاءة عملية المراجعة وهذا يتم من خلال الاعتبارات التالية (Mayhew, 2003) (1).

أ- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين والبحث الدائم عن كل ما هو جديد في مجالات المعرفة المهنية

ب- التدريب والتعليم المهني المستمر

ج- رقابة الجودة على مكاتب المراجعة

ح- استخدام واستشارة اهل الخبرة

5- أهمية قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي بدءاً من مرحلة تقدم خريجي اقسام المحاسبة للحصول على ترخيص مزاوله المهنة بحيث يتم تحديد اوجه التخصصات المتاحة ، والاشتراطات المهنية والعلمية والعملية اللازمة لكل منها مع امكانية اتاحة تخصص عام لمن يرغب في مزاوله مهنة المراجعة الخارجية على المنشآت الفردية او منشآت الاشخاص وبحيث يتم ربط برامج التعليم المهني المستمر بتلك التخصصات وبتجديد ترخيص مزاوله المهنة بحيث لا يتم تجديد ترخيص مزاوله المهنة الا بالالتزام بشروط التعليم المهني المستمر الواجب تنظيمة من قبل المنظمة المهنية المسؤولة ، وذلك بنظام الساعات السنوية المعتمدة للتعليم المهني المستمر (2).

6- رورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم مسالة التاهيل العلمى للمراجعين الخارجيين وفقاً لاستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى بحيث تتضمن فترة التاهيل العلمى الواجب على الراغبين فى ممارسة مهنة المراجعة الخارجية اجتيازها ، قسمين كحد ادنى : يخصص احدهما للتاهيل العلمى على الممارسة العامة للمهنة ، يمنح لمن يجتازها ترخيص

(1)-Mayhew B. MW and M.S Wilkins, 2003 Audit Firm Industry Specialization as differentiation Strategy Evidence from Fees Charged to Firms going Public Auditing: A Journal of Practice and Theory 22(2) 33-

(2) سلامة نبيل 1992) اثر حفظ الوقت والبرامج المهيكلة على اداء المراجع (دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جمهورية مصر العربية جامعة عين شمس كلية التجارة العدد الاول ص 261 .

2-جبريل عودة وآخرون 2004 (اوضاع مهنة تدقيق الحسابات فى فلسطين الواقع الراهن ومتطلبات التغيير) جمعية رجال الاعمال الفلسطينية .

مزاولة المهنة بالنسبة لمجموعة محددة من المنشآت يقترح الباحث ان تشمل الشركات الفردية واسماء الاعمال والمنظمات الاجتماعية ودور الرياضة الغير الربحية على ان يخصص القسم الاخر للتأهيل العلمى للمراجع الخارجى المتخصص فى نشاط اقتصادى معين

7- ضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بالاشتراك مع الجهات الحكومية المسؤولة عن رقابة سوق المال ومنشات الاعمال بتنظيم الاشتراطات الواجب توافرها فى المراجع منشآت الاموال سواء المسجلة بسوق الاوراق المالية اوغير المسجلة بها وذلك وفقاً لاستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى .

8- ضرورة قيام المنظمات المهنية العالمية المختصة فى مجال المراجعة بارساء معايير للرقابة النوعية على شركات ومكاتب المهنية وكذلك تفعيل نظام مراقبة جودة اداء تلك المكاتب وتقويم حدودالتزامها بمقومات وشروط معايير الرقابة النوعية ومعايير الاداء المهني وشروط ومقومات وضوابط استراتيجية التخصص لمهني للمراجع الخارجى على ان يتم ذلك بصورة دورية منتظمة مرة كل عام على الاقل .

9- ضرورة قيام مكاتب المراجعة المهنية فى السودان بالاشتراك مع مكاتب مراجعة عالمية او يتم عملية الاندماج كى تتوافر له القدرات البشرية والمهنية اللازمة لمواجهة النتائج المترتبة على التغيرات العالمية واثار العولمة بشتى صورها الاقتصادية والمهنية والتقنية وغيرها وذلك من منطلق ان مثل ذلك الاندماج بين شركات المراجعة المهنية سينعكس اثرة بشكل مباشر على توافر المقومات اللازمة لتطبيق استراتيجية التخصص المهني بما يتلاءم مع النشاطات الاقتصادية السائدة بسوق الاعمال خاصة وان التصنيف الحقيقى والصحيح لشركات المراجعة المهنية الرائدة انما يتم من خلال بالتطوير الناجح لاستراتيجية التخصص المهني فى البيئة المهنية.

ثالثاً: تطوير معايير الاداء المهني للمراجعة الخارجية :

1- ضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بالعمل على اعداد وتطوير وتحديث قاعدة معايير اداء مهني عامة ، وكذلك قاعدة معايير اداء مهني متخصصة ، مناظرة للقطاعات الاقتصادية الرئيسية القائمة والعمل على الزام كافة اعضائها بالاداء المهني وفقاً لمقتضياتها وتقويم ومراقبة جودة اداء شركات ومكاتب المراجعة المهنية وفقاً لها ،والمعايير الرقابة النوعية.

2- ضرورة اعادة النظر فى مدى ملائمة وصلاحيه معيار الاستقلال العام وكذلك متطلباته القائمة بدليل السلوك الاخلاقى لمهنة المراجعة الخارجية ، وذلك تحسباً لاحتمالات تاثر استقلال المراجع الخارجى بشكل سلبى باستراتيجية التخصص المهنى ، فقد يكون من الضرورى ادخال بعض التعديلات او التغييرات الملائمة لطبيعة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والعالمية التى احاطت بالواقع العملى للمهنة فى الفترة الاخيرة ، ذلك ان معيار الاستقلال ودليل السلوك الاخلاقى كجهد بشرى لايمكن ان يتوقع له استمرار صلاحية على مر السنين بل انه قد يكون من الضرورى خضوعه لاعادة التقويم ، كل فترة دورية ، لتمكينه من مواكبة التغيرات الحادثة فى الظروف المحيطة بالواقع العملى للمهنة . على ان يراعى حيال مثل ذلك التقويم ، ضرورة استهداف غرس المبادئ الاخلاقية ، فى نفوس اعضاء المهنة والعمل على تقوية محور الرقابة الذاتية للمراجعين الخارجيين ، وذلك بدءاً من مرحلة التحاق الراغبين فى مزاولة المهنة ، وختاماً بمزاولتهم العملية للمهنة والتزامهم ببرامج التعليم المهنى المستمر حيث يلعب المحور الاخلاقى والرقابة الذاتية (او مايسمى بلوازع الاخلاقى) دوراً هاماً يمكن تقويته لدى اعضاء المهنة بما يساعد على تفعيل الجهود التنظيمية لمعيار الاستقلال المهنى ودليل السلوك الاخلاقى (1).

3- ضرورة التنسيق والاتصال الدائمين مع المجامع المهنية الدولية للوقوف على احدث تطورات المهنة فى مضمار معايير الاداء القائم على استراتيجية التخصص المهنى ، واتاحتها لعضائها والزامهم بضرورة متابعتها والاستفادة من خبرات تلك المجامع والمنظمات المهنية فيما يعمل على الارتقاء بمستوى الاداء المهنى

4- ضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بالتنسيق مع الجامعات والخبراء المتخصصين فى شئون مهنة المراجعة الخارجية باعادة النظر فى معايير الاداء المهنى السائدة بصورة دورية منتظمة كل خمس الى عشر سنوات على الاكثر لتحديثها وازافة ما يلزم من معايير اداء تستلزمها ظروف التطورات المهنية والاقتصادية والتقنية على ان يتم التنسيق فى هذا الامر على مستوى المنظمات المهنية لدول العالم العربى وعلى المستوى الدولى بوجه عام .

(1) دور التخصص القطاعى فى تحسين كفاءة الاداء المهنى للمراجع الخارجى (دراسة تطبيقية مقارنة) د. خالد محمد عبدالمنعم لبيب استاذ المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة منشور بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية بالعدد الاول ، مارس 2005 ص 31-36

5- ضرورة قيام المنظمات المهنية المختصة بتوفير دليل معايير الاداء وتطبيقاتها وما استجد منها وماتم تعديل او تطويره وذلك بصورة الكترونية من خلال موقع مختص لها على شبكة المعلومات الدولية بحيث يكون هذا الموقع بمثابة دليل او مرجع مهني الكتروني وبحيث يتاح لكافة اعضاء المهنة امكانية الرجوع الى ذلك الموقع فى اى وقت وكذلك اتاحة الابواب المهنية اللازمة لذلك الموقع لكى يستفيد منها اعضاء المهنة فى الحصول على التوصيات المهنية المناسبة لما قد يواجهونه فى الحياة العملية من مشاكل او امور تستدعى الاستناد الى دليل مرجعى مهني يبين لهم سبل مواجهتها كما يتيح لاعضاء المهنة التعرف على كافة المستجدات المرتبطة بالمحيط المهني وما يتعلق بها من امور شتى .

رابعاً: تطوير محددات المسؤولية القانونية والتأديبية للمراجع الخارجى :

1- ضرورة اعادة النظر فى محددات وضوابط المسؤولية القانونية للمراجع الخارجى بما يعمل على ارساء استراتيجية التخصص المهني والزام اعضاء المهنة بالعمل وفقاً لاركانها وبما يضمن الارتقاء بدرجة المجتمع والاطراف المستفيدة من خدمات المهنة وضرورة تفعيل المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجى فى حالة قيامه باى من التصرفات التى لاتخدم عملية المراجعة⁽¹⁾.

2- ضرورة اعادة النظر فى كل من مقومات المسؤولية التأديبية ودستور السلوك الاخلاقى المهني بحيث يكون ذلك بمثابة دافع لاعضاء المهنة على تحمل مسؤولياتهم بمزيد من العناية المهنية والالتزام بضوابط استراتيجية التخصص المهني بما يكفل اعلام كافة الاطراف ذات الصلة بالمهنة بعزم المنظمات المهنية المسؤولة على الزام كافة اعضائها بتقديم مستوى مهني مناسب.

3- ضرورة تشديد العقوبات القانونية بانواعها التنبية والانذار والوقف عن العمل لمدة زمنية محددة او شطب اسمة نهائياً من كشف المحاسبين القانونيين وكذلك التأديبية على مخالفات اعضاء المهنة لاركان استراتيجية التخصص المهني ولمعايير الاداء المهني ولمقتضيات المسؤولية القانونية والتأديبية وذلك بما يتوافق ويتناسب مع مثل تلك المخالفات بما يعمل على

(1) خيام محمد كامل مدوح(واقع تطور مهنة المحاسبة بين التاهيل المهني والتكنولوجيا للمحاسبين)،غزة ، الجامعة الاسلامية ،رسالة ماجستير منشورة 2014 م،ص13

تقوية اركان المهنة واستقرار العمل المهني للمراجعة الخارجية على الحسابات وتقوية قواعد اسواق المال والحفاظ على سلامة الاقتصاد القومي (1).

خامساً: ضوابط تفعيل اليات التخصص المهني للمراجع الخارجى :

يعد التعليم المحاسبى أحد المواضيع التى تلقى أهتماماً خاصاً من طرف الباحثين ،نظراً لارتباطها بمهنة المحاسبة والمراجعة ،ويساهم فى تطويرها بصورة واضحة ،فبتوفير التعليم المحاسبى تزيد كفاءة خريجى أقسام المحاسبة ، وتكون لهم القدرة اللازمة لمواجهة متطلبات سوق العمل ،وهذا ما أدى الى قيام الاتحاد الدولى للمحاسبين لاصدار معايير دولية تعنى بالتعليم المحاسبى وتسهم فى تطوير مخرجاته بما يتلاءم مع متطلبات مهنة المحاسبة ،فالمحاسبة هى علم يعتمد على مجموعة من النظريات والمبادئ التى تبحث فى تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية المختلفة طبقاً لحاجات المنشأة وعملياتها وحجم هذه العمليات ، حيث يتم تطبيق هذه النظريات والمبادئ على القيود والسجلات اللازمة من واقع المستندات للوصول الى البيانات التى تظهر المركز المالى للمنشأة ونتيجة الاعمال عن فترة محدودة .ويظهر هذا التعريف لمهنة المحاسبة ودورها الذى يتمثل ، فى كونها تعتبر لغة للاعمال ونظام للمعلومات يؤثر ويتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة به ،والتي تشهد العديد من التغيرات السريعة والمستمرة .وعليه فأن لجودة مخرجات مهنة المحاسبة المتمثلة فى التقارير المالية كبيرة لأنها تؤثر على قرارات مستخدميها، وترتبط جودة هذه المخرجات بشكل رئيس بكفاءة المحاسب وسلامة القواعد المحاسبية المعدة على أساسها ، لذلك فأن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب التركيز على تنمية قدرات المحاسبين لضمان الجودة فى التقارير المالية النهائية ،وتعد الجامعات فى مقدمة الجهات المسؤولة عن اعداد محاسبين مؤهلين

متطلبات تطوير برنامج التعليم المحاسبى :

أن تطوير مناهج التليم المحاسبى يعنى أذخال تحسينات على المناهج الدراسية المحاسبية وتعديل عدد من الجوانب من دون احداث تغيير فى التصورات الاساسية وذلك ليكون هذا المنهج

(1) الفاتح الامين عبدالرحيم الفكى(تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبى ودورها فى ضبط جودة المناهج المحاسبية فى الجامعات السعودية) ،المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعى ،المجلد رقم 7، العدد 16، 2014 م ص 118،

المحاسبى مواكباً للتطورات المتسارعة فى مجال العمل المحاسبى ،حتى يعطى هذا المنهج باستمرار صورة واضحة تعكس حالة المجتمع وثقافته وحاجاته ويتلاءم مع البيئة المتطورة لمهنة المحاسبة .

وحتى يتم النهوض والتطوير فى التليم المحاسبى كنظرة استراتيجية فأنة ينبغى أن يتعامل التعليم المحاسبى مع المواضيع الالية : (1).

1/مستقبل الاعمال والانشطة ومايترتب عليه من تغير فى طبيعة واساليب مزوالة هذه الاعمال والانشطة التى تتطلب مهارات جديدة تختلف عن تلك المطلوبة من المحاسب حالياً
2/المهارات والمعرفة الجيدة التى يؤهل بها المحاسب لمواجهة احتياجات قطاع الاعمال المستقبلية

3/التعليم المحاسبى فى اقسام المحاسبة فى الجامعات ومدى أستجابتها لهذه التطورات وانعكاساتها على مناهج وطرق التدريس المحاسبية ،أضافة الى المشاكل المتعلقة بتطوير المناهج وطرق تدريسها

كما يتطلب التطوير فى برنامج التعليم المحاسبى أعادة النظر فى مكونات وأدوات التعليم المحاسبى، وذلك على النحو الاتى :-

1/المناهج الدراسية للمحاسبة، يقصد بها الخطة الدراسية لمادة المحاسبة وهى تتضمن الاجزاء الاساسية المطلوبة لاعداد محاسبين مؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة، وهى كافية من الناحية النظرية من وجهة نظر معديها، ولكن عند مقارنتها بالواقع العملى لاحتياجات سوق العمل نجد أن هناك فجوة بين الواقع وبين ما يدرس فى الجامعات لمنهج المحاسبة، لذلك يجب تطوير هذه المناهج حسب التطورات الاقتصادية، بالاضافة الى ضرورة مواكبة الانظمة المحاسبية فى المنشآت الاقتصادية مع التطورات الحاصلة فى القطاع، حتى يتم التمكن من أحداث التوافق بين ما يدرس فى الجامعات والواقع العملى . ولتطوير هذه المناهج الدراسية يجب أن تهتم بالمهارات الفردية للطلاب فى مجال الاتصال ونظم المعلومات واتخاذ القرارات والاعتماد على أسلوب

(1) بلال أمجد محمد الصائغ(دور التعليم المحاسبى الجامعى فى تاهيل الخريجين على أستخدام الحاسوب فى العمل المحاسبى ،الواقع وامكانية التطوير)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق،المجلد 6 العدد 20، 2010 م، ص167

التعلم ودفع الطلاب للبحث عن العلم والمعرفة بالإضافة الى استخدام مداخل حديثة في مناهج التعليم المحاسبى، تعتمد على الاتى : (1).

1/ تناول قضايا عامة فى التعليم المحاسبى وبيئة الاعمال والمعارف الفنية
2/ التركيز على المسائل المعقدة التى يمكن أن تواجه الواقع العملى، وتطبيقات ليس لها أجابات محددة

3/ الاهتمام بالتعليم والتعلم

4/ الاهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقديم والعروض الجماعية (2).
5/ أذخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات فى التعليم وقد قام مجلس التعليم المحاسبى الدولى (IAESB) التابع للاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) باصدار معايير التعليم المحاسبى الدولية وغيرها من المنشورات التى تساعد على ترشيد الممارسات فى التعليم المحاسبى، فمعايير التعليم المحاسبى الدولى عبارة عن، قواعد أساسية توفر أرشادات عامة، تؤدى الى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبى . وتتبع أهمية معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين من كونها تعمل على :

1/ خدمة المصلحة العامة من خلال التقدم الواسع الانتشار لتعليم المحاسبين المهنيين وتطويرهم، الامر الذى يؤدى الى وجود معايير منسقة ومنسجمة.
2/ إصدار سلسلة من البيانات التى تعكس التطبيق والممارسة الجيدة لتعليم المحاسبة المهنية وتطويرها قبل التاهيل وبعده .

3/ خلق علامات تعليمية مميزة لاغراض المطابقة مع نشاطات الاتحاد الدولى للمحاسبين
4/ تعزيز وتقوية المنافسة والمناظرة الدولية بشأن القضايا البارزة ذات العلاقة بتعليم المحاسبين وتطويرهم.

(1) فتح الاله محمد أحمد محمد(مدى التوافق بين التعليم المحاسبى فى الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة العمل) مجلة جامعة بخت الرضا، جامعة بخت الرضا، المملكة العربية السعودية، العدد12 ، 2014 م، ص 258-259

(2) مقداد احمد الجليلي، الاء عبدالواحد ذنون (أستخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين فى تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس فى العراق) مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد32 ، العدد99 ، 2010 م، ص 3

5/وضع عناصر أساسية من المتوقع أن تحتوى عليها برامج التعليم والتطوير، ومن المحتمل أن تحظى بأعتراف وقبول وتطبيق دولي⁽¹⁾.

سادساً: تطوير التعليم المحاسبي فى تفعيل التخصص المهني للمراجع الخارجى :

1/تدعيم استقلالية المراجع وتخفيض درجة اعتمادة على الغير: تعرف الاستقلالية بانها تقدم المراجع الخارجى لراية الفنى المحايد حول صدق وعدالة القوائم المنشورة بشكل عادل تجاه جميع الاطراف المستفيدة منها ،وان يكون ملتزماً بالحياد فى جميع الامور التى تعرض عليه لجميع الاطراف كنوع من الامانة الذهنية والامانة المهنية بمافى ذلك الالتزام بكافة المعايير والضوابط التى تنظم مهنة المراجعة والتقرير المالى .وعليه يمكن وصف الاستقلالية بانها حالة ذهنية أو سلوكية فهى تعنى التحرر من التحيز أو مراعاة المصالح الشخصية (الاستقلالية من الباطن) كما تعنى ايضاً استبعاد الانطباعات المسبقة من خلال التحرر من الاستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة (الاستقلالية من الظاهر) وتقسم الاستقلالية الى ثلاثة محاور هى :-

1/الاستقلالية عند التخطيط لعملية المراجعة وهى تعنى الاستقلالية الكاملة للمراجع عند قيامه بالتخطيط لاعمال المراجعة التى ينوى تنفيذها، بغرض الوصول الى راي محايد فى القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة التى ينوى تنفيذها بغرض الوصول الى راي محايد فى القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

2/الاستقلالية عند أداء عملية المراجعة وتعنى تحرر المراجع من كافة المؤثرات التى قد تحيده عن مسار عمله وفق الخطة التى أعدت لذلك المسار والتى من شأنها أن نفذت بصورة مستقلة أن تضمن أبداء راي محايد ومستقل

3/الاستقلالية عند أعدادتقرير المراجعة وتعنى أن يكون راي المراجع الذى سيصدره هو الناتج الحقيقى لخطة المراجعة التى تم تطبيقها بشكل مستقل دون أن يتعرض لاي ضغوط أو مؤثرات قد تجعله يحرف فى نتيجة أعمال المراجعة

فمن الضروري أن تتوفر للمراجع مجموعة من المقومات التى تضمن له الاستقلالية وعدم وقوعه تحت أية ضغوط مادية أو معنوية تجبره على أن يبدي رأياً مخالفاً

سابعاً: وسائل تدعيم استقلالية المراجع الخارجى :

(1)أ.د/ ابراهيم العدى، أحمد يونس رمضان(أثر استقلال مراجع الحسابات فى مصداقية التقارير المالية) مجلة جامعة البعث،كلية الاقتصاد، جامعة البعث، العراق، المجلد 37 ،العدد 5 ،2015 م ص 196 .

ويتم تدعيم استقلالية المراجع بتوافر مجموعة من الوسائل والمتطلبات ومن أهمها

1/التشدد فى تطبيق العقوبات والجزاءات بحق المراجعين المخالفين لسلوكيات المهنة :

تتمثل العقوبات التى يمكن أن يتعرض له المراجع عند مخالفة لسلوكيات المهنة فى الاتى :

1/العقوبة المدنية يتعرض لها المراجع عند أهماله أو فشله فى أداء واجبة المهنة المطلوب منه ،ومرجع هذه العقوبة يمكن فى القواعد العامة أو الخاصة بالاهمال أو التقصير . وتنشأ العقوبة المدنية نتيجة لاخلال المراجع بشروط العقد الذى ينظم العلاقة بين المراجع وعميل المنشأة الخاضعة للمراجعة ، وذلك أما بسبب الاهمال أو التقصير فى تنفيذ شروط العقد مما أدى الى الحاق أضرار بالمنشأة أو تنشأ نتيجة تقصير المراجع تجاه الاطراف الخارجية التى تستخدم القوائم المالية، مما أدى الى تضرر مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع .حيث أن المراجع كشخص مهني تتم الاستعانة به كوكيل ومن المتوقع أن يتوافر فيه وفيما يؤديه من خدمات مستوى عالى من الكفاءة والمهارة ⁽¹⁾.

2/العقوبة التأديبية، يتعرض لها المراجع عندما يقع منه أخلال بواجباته المهنية أو بآداب وسلوك المهنة أو المخالفة فى أحكام القانون

3/العقوبة الجنائية، يتعرض لها المراجع فى حالة ارتكاب لمخالفات الاحتيال على أنظمة الدولة والغش .فهى ناتجة عن فعل إجرامى يقوم به المراجع أثناء ممارسة لعمله،ويؤدى هذا الجرم الى الضرر بالمجتمع ككل، لذلك تتم هذه العقوبة بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين ⁽²⁾.

ثامناً: وضع ميثاق شرف للمهنة :

وتعنى وضع ميثاق عام لآداب وسلوكيات مزاولة مهنة المراجعة، تتضمن المبادئ الأساسية، النزاهة والموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني، بجانب ميثاق يتعلق بثلماراجع مزاولة المهنة توضح، طريقة التعيين المهني، تعارض المصالح، الحاجة الى رأى ثانى، الاتعاب والانواع الاخرى مقابل الخدمات المهنية، الهدايا، الاستقلالية .

(1) يوسف محمود جربوع(مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند أعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين)نشرة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004م، ص 12

(2) أحمد حلمى جمعة، وآخرون(مفاهيم التدقيق المتقدمة) أصدر المجمع العربى للمحاسبين القانونيين عمان، الاردن، 2001م، ص 157

تاسعاً: وضع حد ادنى لاتعاب المراجعة لايحوز التنازل عنها، وذلك بهدف الحد من المنافسة الضارة فى سوق المهنة : تمثل أتعاب المراجعة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى مكاتب المكاتب الى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الاتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة، فهي تكلفة تتفق مقابل الحصول على منفعة تبرر وتفوق تحملها . وترتبط أتعاب المراجعة بنوعية وجودة الخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة . ونسبة لوجود حالة من التنافس الشديد فى سوق المراجعة، فأن ذلك سوف يخلق دافعاً قوياً أمام مكاتب المراجعة بأن تكون متساهلة فى تحديد التكاليف حتى تضمن أستمراها بالعمل، الامر الذى قد يؤدي الى قبول المكتب أتعاباً متدنية لعمليات المراجعة تدفع الى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفى الحالتين يخل المكتب بمتطلبات عملة المهنة والنظامية .

عاشراً: دور تدعيم استقلالية المراجع فى تفعيل التخصص المهني للمراجع الخارجى :

أن استقلال المراجع هو أساس مهنة المراجعة، وتعمل المهنة بأستمرار للحفاظ على هذا الاساس وتقويته حتى لايتعرض المراجع لاي ضغوطات مادية أومنعوية من قبل ادارة المنشأة أويتعرض للتدخل الخارجى (الحكومى) ويمكن دور تدعيم استقلالية المراجع فى تفعيل التخصص المهني للمراجع فى أن تفوق المراجع المتخصص مهنياً فى تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية فى نشاط معين على عدد محدود من عملاء هذا النشاط، يعود أساساً الى قوة هذا النشاط، يعود أساساً الى قوة استقلالية وانخفاض درجة أعتماة على الغير⁽¹⁾.

الالتزام بتطبيق المعايير الموحدة على المستوى الدولى :

المعايير هى قياسات تتحكم فى عملية المراجعة، وتعتبر بمثابة القاعدة التى توجه المحاسبين والمراجعين لانها تمثل المرجع لاعمالهم. المعيار بصفة عامة، هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تنظم الاداء السليم أو تقيس طول أو حجم أو وزن شى معين، فيعتبر المعيار بذلك المقياس أو الاتجاه أو الطريق المتفق عليه بين كافة الناس، ودليلهم الى الاداء أو الوصول الى معرفة شى ما وتحديد بدقة⁽²⁾.

(1)أيمن حسين الشاطرى،حسام عبدالمحسن (أنخفاض مستوى أتعاب المراجعة ،اثارها على جودة الاداء المهني) مجلة جامعة الملك عبدالعزيز،كلية الأقتصاد والادارة ، السعودية،المجلد 20،العدد الاول، ص ص98-99

(2) صلاح الدين عبدالرحمن(مقارنة معايير المحاسبة الدولية شرح،تحليل،نقد،)(القاهرة مكتبة الانجلو المصرية،الطبعة الاولى ،2000م ص102

المبحث الثانى

ضوابط وتفعيل أليات التخصص المهنى الصناعى فى عملية المراجعة

أولاً: الية زيادة درجة التركيز السوقى :استعار باحثوا المراجعة (Eichen Seher, 2004)⁽¹⁾. اساليب قياس درجة التركيز السوقى كادوات للحكم على درجة المنافسة فى سوق سلعة او خدمة معينة ، ولقد قدم الفكر الاقتصادى ثلاثة اساليب مترابطة لقياس درجة التركيز السوقى وقبل ان نتناول هذه الاساليب لابد ان نؤكد على ثلاثة حقائق اساسية بشأنها الاولى ان الاساليب الثلاثة ليست بديلة عن بعضها وانما تكمل بعضها البعض ، الثانية ان المقياس الناتجة عن هذه الاساليب لاتقدم اجابة محددة عن ددرجة المنافسة او الاحتكار وانما تقدم مؤشرات تساعد فى الحكم على طبيعة السوق ، ان الاساليب الثلاثة تعتمد على البيانات الفعلية لارباح او ايرادات المنتجين ، ونظراً لعدم توافر بيانات فعلية عن ارباح او ايرادات مؤسسات المراجعة فان باحثى المراجعة قد استعانوا ببدائل لها من البيانات المنشورة فى القوائم المالية للشركات ،والاساليب الثلاثة

1- النصيب السوقى للمنتج ويقاس بنسبة ايرادات او ارباح المؤسسة الى مجموع ايرادات او ارباح المؤسسات الاخرى الداخلة فى العينة ويمكن ان ترتبياً بالرمز (Si) وفى ضوء هذه النسبة يتم ترتيب مؤسسات المراجعة ترتيباً تنازلياً للتعرف على ترتيب الحجم بالنسبة للمكاتب.

2- درجة التركيز لعينة عددها (n) من المكاتب ويتم قياسها عن طريق مجموع الانصبة السوقية لعدد محدود من المكاتب (m) والتي تستحوذ على اكبر انصبة من السوق وهذا العدد يعتبر مسالة تقديرية حسب الترتيب الذى تم فى الخطوة السابقة ، ولقد اعتادت المؤلفات الاقتصادية على حساب النسبة لأكبر اربعة منتجين وفى دراسات المراجعة نجد ان باحثين

حسبوا تلك النسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة $CR=S1+S2+...+SM$

3- مؤشر الاحتكار المعروف Herfindahi Index ويعتمد قياس هذا المؤشر على جميع الانصبة السوقية لمكاتب المراجعة الداخلة فى العينة n حيث يحسب على النحو الاتى .

$$H=(S1)^2+(S2)^2+...+(Sn)$$

وحيث ان المؤشر يعتمد على مربع النصيب السوقى لكل مكتب فانه يعطى وزناً أكبر لمكاتب الكبيرة واول لمكاتب الصغيرة وكلما اقتربت قيمة المؤشر من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على

(1)Eichenseher, (2004), The Analysis of Industry Specific Auditors Concentration Towards an Explanatory Model the Accounting Review, July, 479-492

اقتراب السوق من الاحتكار وبطبيعة الحال فان المؤشر لن يساوى الواحد الصحيح الا اذا كانت هناك مكتب واحد مسيطر على السوق كلة ويعتبر المقياس الثالث اكثر الاساليب شيوعاً لان سلطات مكافحة الاحتكار تعتمد علىه قبل ان تقرر اى اجراء لمنع الاحتكار ولقد اعتمدت على احدى اللجان التابعة للكونجراس الامريكى لتحديد مدى سيطرة مكاتب المراجعة الكبيرة على سوق المراجعة وبموجبة وجهت اللجنة انتقادات حادة للمهنة المحاسبة نتيجة لتلك السيطرة ونشرت نتائجها فى تقرير حول المحاسبة فى عام 1977 ومنذ ذلك الحين ودراسات المراجعة لاتكف عن دراسة مدى سيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة والتغيرات التى تطرا على هذه السيطرة نتيجة تحول الشركات نحو طلب المراجعة من المكاتب الكبيرة (Dodger, R., 2004)

ثانياً: الية تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى مكاتب المراجعة :

ويحكم تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى مكاتب المراجعة مجموعة من المقومات تتمثل فى :

1- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية فى مكاتب المراجعة

2- تطبيق برامج المراجعة المهيكلية

3- استخدام اساليب المراجعة الالكترونية

4- تطويع الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة

5- تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة

1- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية فى مكاتب المراجعة :

تعتبر السياسات فى مكاتب المراجعة كمرشد للأفراد فى ادائهم لالاعمال الموكلة اليهم كما تساعد فى زيادة درجة التخصص الصناعى لدى مكاتب المراجعة من خلال (د.مختار ابو شعيشع ، 1998)⁽¹⁾.

أ- وجود صيغة رسمية لقواعد العمل يجعل اداء المراجع يتسم بالجدية وبخطوات معينة اثناء القيام بالمهام المسند الية .

(1) د.مختار ابو شعيشع(أعادة هيكلة العلاقة بين المتغيرات التنظيمية لعملية المراجعة والانتماء المهني بهدف زيادة كفاءة اداء مراجع الحسابات) المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الاول

ب- القيام بالفحص الكافي والتمسك بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وكذلك تقديم التقرير عن الامور الفنية الهامة .

كما يؤدي تحديد نطاق السلطة والمسئولية في الهيكل التنظيمي الى تخصص مكاتب المراجعة عند اتباع الجوانب التالية :

ج- وضع حدود للعمل بين الافراد وبالتالي القيام باعمالهم بكفاءة

د- تحقيق التنسيق بين الاعمال التي تقوم بها مكتب المراجعة حيث يتولى تخطيط عملية المراجعة والقيام بالمهام المعقدة مراجعون متخصصون بدرجة كبيرة اما المهام البسيطة فيتم تخصيصها لمراجعين اقل تخصصاً.

2- تطبيق برامج المراجعة المهيكلية : تستخدم كثير من مكاتب المراجعة في الوقت الحالي برامج المراجعة المهيكلية (البرامج سابقة الاعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم في عملية المراجعة (د.نبيل سلامة 1992)⁽¹⁾. وتعتمد استراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب في استخدام برامج المراجعة المهيكلية على تحقيق ما يلي :

* - خفض احتمالات حدوث الاخطاء والمخالفات .

* - عدم وجود انحرافات في قرارات المراجعين

3- استخدام اساليب المراجعة الالكترونية : تؤدي اساليب المراجعة الالكترونية الى تطوير اداء المراجع فهي تمكن من زيادة فاعلية وكفاءة اجراءات المراجعة في الحصول على ادلة الاثبات وتقييمها ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن اتباعها لقياس اثر تطبيق المراجعة الالكترونية في مكاتب المراجعة المتخصصة ما يلي (Kogan et al .,2002)⁽²⁾.

* - تجعل اساليب المراجعة الالكترونية اجراءات التحقق الاضافية اكثر كفاءة من الاعتماد على نظم الرقابة واجراءات مدى الالتزام المتعلقة بها .

(1) د. نبيل سلامة (اثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلية على اداء المراجع) دراسة ميدانية على بيئة المراجعة

المصرية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة عين شمس العدد الاول 1992 ص ص 265 - 269
(2)Kogan , A , et al (2002) Continuous online auditing An evaluator Paper Submitted to the Journal of Information Systems 100-120

*- تطوير اساليب المراجعة وذلك كحلقة وصل بين مراجعة التشغيل الالكتروني للبيانات وبين تطوير اساليب المراجعة باتجاه المراجعة المباشرة المستمرة .

*- وبشكل موازى مع تطور المراجعة المباشرة المستمرة Online System تتخذ المنشآت توجهات باتجاه التقرير المالى الالكتروني المباشر فى توقيت حقيقى Time-Real على المواقع الالكترونية على شبكة الانترنت .

4- تطوير الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة :

اكنت العديد من الدراسات (د.عبد الحميد محمود، 1998)⁽¹⁾. على ضرورة استخدام الاساليب الاحصائية والكمية فى عملية المراجعة لما تقدمه من دعم كبير للمراجع فى مراحل الاستدلال والقرار وذلك يمكن المراجع من التوصل الى معتقدات جزئية مؤسسية على المزج بين الاحتمالات الذاتية الاولية والمشروطة لانتاج التكاليف من اجل اتخاذ القرار المهنى للمراجع عند تصدية لوظيفة الشهادة .

5- تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة : تساهم المفاهيم المتطورة فى المراجعة والمتمثلة فى مفهومى اعادة هندسة الاعمال وادارة الجودة الشاملة على حل المشاكل الخاصة باعمال المراجعة وصولاً الى حلول ملائمة لهذه المشاكل فى ضوء المتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت هذه المتغيرات اقتصادية او سياسية او اجتماعية ،وعلى ضرورة تطبيق مكاتب المراجعة المتخصصة لمفهوم اعادة الهندسة باعتبارها احد فروع هندسة النظم التى تمثل اسلوباً عملياً يهدف الى اعادة صياغة هيكل اساليب المراجعة على اسس جديدة مبتكرة تحقق الاهداف الاقتصادية القومية باقل قدر من التكاليف مع ضرورة تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة وذلك من خلال الالتزام بالمواصفات القياسية العالمية للجودة .

ثالثاً : الية الكيان القانونى وحجم وسمعة مكتب المراجعة : يعتبر الكيان القانونى وحجم وسمعة مكتب المراجعة أحد المتغيرات البيئية الهامة التى تؤثر على التخصص الصناعى نظراً لاختلاف

(1) د. عبد الحميد محمود التحليل البايزى وضبط مخاطر وتكاليف قرارات المراجع -مدخل وظيفة الشهادة مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج جامعة جنوب الوادى العدد الاول يونية 1998 ص 26 .

طبيعة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن المكاتب كبيرة الحجم وذلك من خلال (Deltas, G. and R Doogar, 2004/Doogar & Gangaly,2002).⁽¹⁾

1- تعتمد مكاتب المراجعة صغيرة الحجم على عملاء جدد خلال العلاقات الشخصية
2- تتسم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم عادة بتفوقها المادى ومن المؤشرات الفرعية التى يمكن اتباعها لقياس اثر الكيان القانونى وحجم مكتب المراجعة على اتباع استراتيجية التخصص الصناعى ما يلى مكاتب المراجعة فى صورة مكاتب فردية او شركة - زيادة عدد المراجعين او العملاء فى مكاتب المراجعة -تعدد الشركاء او الفروع المحلية او الخارجية لمكاتب المراجعة ،هذا وتحتد سمعة المراجع من خلال تجارب السوق مع مكاتب المراجعة خلال فترات زمنية طويلة وسمعة المراجع سواء كانت جيدة او اقل من ذلك فانها سوف تتاسس بناءً على علاقة سابقة بين سوق المراجعة ومكاتب المراجعة ويفترض باحثو المراجعة هنا ان سمعة مكتب المراجعة سوف تؤثر فى نصيب مكتب المراجعة من السوق وبالتالي فى اتباعها .
رابعاً : الية تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة : يمكن تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بهدف زيادة كفاءة احكام وقرارات المراجعين وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة ويقترح الباحث الاعتبارات التالية :

- 1 - تحديث المعرفة المهنية للمراجعين
 - 2- التدريب والتعليم المهنى المستمر
 - 3- رقابة الجودة على مكاتب المراجعة
 - 4- استخدام مساعدات القرار
 - 5- الاستشارة والاستعانة باهل الخبرة
- 1- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين : يعد هدف المعرفة المهنية للمراجعين أحد الاهداف الاساسية التى تعمل مكاتب المراجعة على تحقيقها حيث تتطلب المنافسة بين المكاتب الكبيرة للبحث الدائم عن كل ما هو جديد ومفيد فى مجالات المعرفة المهنية ، ويتحدد معيار هدف تحديث المعرفة المهنية من خلال زيادة قدرة مكتب المراجعة على التعامل مع بيئات المراجعة

(1)-Deltas, G. & R. Doogar (2004) Large Audit Firm Practice Diversification
Manuscript, University of Illinois- Urbana –Champaign

المستحدثة والتي تتطور باستمرار كسمة من سمات هذا العصر مع توفير الاستقلالية القادمة لهذه المكاتب ⁽¹⁾. (A Shbaugh, H., R. Lafond & Mayhew, 2003)

2- التدريب والتعليم المهني المستمر: احدى وسائل زيادة الكفاءة المهنية لاعضاء مهنة المراجعة هي التدريب والتعليم المهني المستمر ففي الولايات المتحدة الامريكية أصدر (GAO) General Accounting Office في عام 1988 تعديلاً لمعايير المراجعة الحكومية المقبولة قبولاً عاماً وبموجبها اضافة معيار التعليم المهني المستمر الى المعايير العامة وقد نص هذا المعيار على انه يجب على المراجعين الشركاء والمديرين والمراجعين الاوائل والمساعدين المسؤولين عن تخطيط او ادارة او تنفيذ او التقرير عن المراجعة الحكومية ان يقضوا على الاقل 80 ساعة من التعليم المهني المستمر والتدريب سنتين على الاقل ما يقضوه خلال سنة واحدة من السنتين عن عشرين ساعة (GAO, 2003) ⁽²⁾.

3- رقابة الجودة على مكاتب المراجعة : أن الرقابة على جودة الاداء المهني للمراجع تعنى تأكيد الحصول على احسن اداء للخدمة وترتبط جودة الاداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة على الاداء يؤكد كفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة على الاداء ، كما اوضح المعيار رقم (7) ايضاً الصادر عن المجالس المهنية للمراجعين العناصر الاساسية التي تشتمل عليها معايير الرقابة على جودة اداء مكاتب المراجعة وهي الصفات الشخصية المهارة والكفاءة والتكليف بالمهام والتوجيه والاشراف وقبول واستمراية العملاء والرقابة .

4- استخدام مساعدات القرار : لتخفيض او تلافي اثر التحيز الناتج عن المعرفة اللاحقة للنتائج فان النتائج المرغوبة هي جعل الحكم على اساس المعرفة اللاحقة للنتائج اكثر تماثلاً مع الاحكام المسبقة بدون معرفة بالنتائج في مجال المراجعة .

(1)A Shbaugh. H., R. Lafond & Mayhew, (2003), Do not audit Services Compromise auditor Independence? Further evidence the Accounting Review 78(3) 611-640.

(2)-GAO (United States General Accounting Office) (2003) Public Accounting Firms Mandated Study On Consolidation an Competition Report to the Senate Committee on banking Housing and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services GAO -03-864, General Accounting Office Washington D.C

ولقد كشفت دراسة عن نوعين من مساعدات القرار اللذين يستهدفا معالجة عدم التوافق بين تنظيم مهمة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع وهما : (د. محمد ابو العز، 1989) (1).

أ-مساعد القائمة والذي يوفر للمراجعين ادلة استرجاعية يستطيعون بها تذكر المعرفة الضرورية ويترك جميع المعرفة للمراجع .

ب- مساعد التجميع الالى :وهو يساعد المراجعين استرجاع واداء عملية التجميع الياً للمعرفة وبالمقارنة فان مساعد التجميع الالى يكون اكثر فعالية من مساعد القائمة لانه يتغلب على صعوبات استرجاع المعرفة وتجميعها وبالتالي معالجة عند التوافق بين تنظيم مهمة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع .

5- الاستشارة والاستعانة باهل الخبرة :يواجه المراجع خلال ممارسته لعملية المراجعة العديد من المواقف التى تستلزم التشاور مع افراد آخرين ذوى معرفة وخبرة مما يساعد فى توضيح المواقف والحصول على معلومات قد تساعد فى اتخاذ القرارات وخاصة فيما يتعلق بالمهام المعقدة او شبة المعقدة

وتتمثل الاسباب التى تدعو الى الاستعانة بالمراجعين ذوى الخبرة والمعرفة فى : (Gramling, A. & D. Stone, 2000) (2).

أ- جلب ثراء المعرفة المرتبطة بالمهمة الى المراجعة من خلال سنوات من التدريب والخبرة وبالمقارنة فان المراجعين المبتدئين يتوقع ان يملكون خطة اقل جودة فى التطوير

ب- امتلاك قدر كبير من المعلومات وافضل تنظيماً مما يمتلكه المبتدئين فالمراجع الماهر يمكنه بناء معرفة اكثر تدرجاً مع تصنيفات اكثر رقى وتمحيص وتفصيل اكثر لمستويات التصنيف الاقل اهمية وتعميم اكثر دقة لمستويات التصنيف الاكثر اهمية .

خامساً : الية تطوير المتغيرات البيئية العامة : وتتمثل متغيرات البيئة العامة فى النقاط التالية :
1- التأهيل العلمى والمهنى

(1) د.محمد السعيد ابو العز المدخلان السلوكى والمعرفى لدراسة وتحسين الحكم المهنى تحليل وتقييم للمساندات القرارية ونظم الخبرة فى المراجعة المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة ةادارة الاعمال جامعة حلوان العدد الثالث 1989 ص 240 .

(2)Gramling A. and D . Stone , (2000) A review and evaluation of Industry Concentration Specialization experience and knowledge research in auditing Working Paper University of Illinois

2- قواعد أداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية .

3- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

4- الالتزام بالتشريعات القانونية

5- تطوير المسئوليات التى تتعرض لها مكاتب المراجعة

1- التاهيل العلمى والمهنى :

تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها من أعد اعداداً جيداً من الناحيتين العملية والمهنية هذا ولم تفرد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتاهيل العلمى والمهنى للمراجع ولكنها اوردت القواعد التى تنظم التاهيل المهنى للمراجع فى فقرات متعددة فى عدة معايير ، ومن المؤشرات الفرعية لقياس اثر التاهيل العلمى والمهنى على تخصص مكاتب المراجعة فى صناعات معينة مايلى : (Gul,& Tsui, 2001)⁽¹⁾. الحصول على مؤهلات علمية عالية فى مهنة المحاسبة والمراجعة - زيادة عدد سنوات الخبرة - تلقى دورات تدريبية مكثفة فى مجالات المراجعة المختلفة - التعليم المهنى المستمر - زيادة عدد سنوات الخبرة فى مراجعة نشاط معين المعرفة الكافية بمبادئ واصول المحاسبة المتعارف عليها .

2- قواعد أداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية :

تعتبر هذه القواعد من المتغيرات البيئية التى يتوقع الباحث انها تؤثر فى نهج استراتيجيه تخصص مكاتب المراجعة فدرجة امتهان الفرد تتوقف على مدى التزامه بمجموعة من القواعد الاخلاقية التى تتميز بها المهنة ولقياس مدى تخصص مكاتب المراجعة هو التزامها بهذه القواعد والتى تتوافر فى

أ- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة التجاريين

ب- ارشادات المراجعة الصادرة من مجلس تنظيم مهنة المراجعة للمحاسبين والمراجعين

ت- وجود القيم والاعراف العامة فى المحيط المهنى

ث- تعدد المنظمات والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة

(1)-Gul, & Tsui (2001) Auditor Industry Specialization and the earnings response Coefficient Working Paper Temple University.

3- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية : بذلت عدة جهود في المنظمات المهنية في الدول المختلفة بهدف تحقيق التوافق بين المعايير والممارسات المهنية بين الدول وإيجاد لغة مهنية واحدة تستخدم في قراءة وتفسير القوائم المالية خاصة عندما ينتقل المستثمرون من مجال الاستثمار المحلي الى مجال الاستثمار الدولي واللغة المهنية الواحدة التي تتطلبها التغيرات السياسية هي المحاسبة الدولية ولذلك يعد تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية أحد متطلبات ارساء استراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة .

4- الالتزام بالتشريعات القانونية : تعتبر التشريعات القانونية التي تخضع لها الوحدات محل المراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر تأثيراً بالغاً على تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة عند مراقبتها لمثل هذه الوحدات .

5- تطوير المسؤوليات التي تتعرض لها مكاتب المراجعة : يجب توسيع المسؤوليات المختلفة التي تتعرض لها مكاتب المراجعة والمتمثلة في المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية لتشمل أيضاً المسؤولية الاجتماعية مع ضرورة إعادة النظر مع تشديد العقوبات القانونية المختلفة عند التحقق من اداء مكاتب المراجعة لاعمال منافية لقواعد المهنة ويؤدي التطوير في المسؤوليات الى تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين -احتياجات البنوك وحملة الاسهم والسندات - والجهات الحكومية -احتياجات العاملين والوحدة محل المراجعة .

سادساً: - الية تفعيل دور لجان المراجعة في ادارة الشركات : تنحصر مسؤولية لجنة المراجعة تجاه تحقيق التحكم في ادارة الشركات الحوكمة الشركاتية في توفير تأكيد معقول يتضمن التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحالية وقواعد السلوك الاخلاقي وكذلك التزام الشركة بتصميم وتنفيذ الرقابات الفعالة التي تؤدي الى منع الغش للتقارير المالية يتعين على لجنة المراجعة اتباع ما يلي : (Abbott & Parker. 2000) (1).

1- تقييم سياسات الشركة المرتبطة بالالتزام بالقوانين والسلوك الاخلاقي

2- تقييم الدعاوى الحالية والمعلقة التي تعتبر الشركة طرف فيها

(1)Abbott, L. J., & S. Parker, (2000) Auditor Selection and Audit Committee Characteristics Auditing Journal of Practice & Theory, 47-66

- 3- تقييم حالات تعارض المصالح بين العاملين وكذلك تقييم حالات الغش
 - 4- التقييم والتصديق على ميثاق المراجعة الداخلية وعلى قرار الادارة العليا بتعيين او عزل مدير ادارة المراجعة الداخلية .
 - 5- تحديد مدى الاعتماد على النطاق المخطط لكل من المراجعة الداخلية والخارجية فى اكتشاف الغش ونواحى الضعف فى الرقابة الداخلية .
 - 6- الاجتماع على نحو منتظم مع المستشار القانونى للشركة .
- يرى الباحث بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني بدءاً من مراحل التعليم المحاسبي الجامعي مع ضرورة تحول كافة برامج التعليم بنظام الساعات المعتمدة ، مع ضرورة تنظيم مرحلة تقدم خريجي أقسام المحاسبة للحصول على ترخيص مزوالة المهنة .

الفصل الثالث

جودة الاداء المهني فى مهنة المراجعة

المبحث الاول : مفاهيم جودة الاداء المهني للمراجعة

المبحث الثانى : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

الفصل الثالث

جودة الاداء المهني للمراجعة

المبحث الاول

مفاهيم جودة الاداء المهني للمراجعة:

لا تعتبر الجودة وليدة مراحل تاريخية حديثة أو أنها اتجاه معاصر تجاذبته كل من الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان في عقد الخمسينات من القرن العشرين الماضي وامتد ليأخذ اتجاهات متطورة وأساليب عديدة علي مستوي دول أوربا وشرق أسيا و الصين، إن المرء ليتفق للوهلة الأولى مع هذا الاعتقاد بيد أن البحث عن الغطاس في التاريخ الإنساني والتعمق في مجرياته، قد يصل مبدئيا إلي أن الجودة و مفاهيمها و عناصرها كانت جزءا من الحياة الإنسانية، ولتنافس البشر منذ فجر التاريخ سيما و أن الإنسان و منذ أن وجد على البسيطة يستهدف الركون في كافة سياقات حياته للحصول على الجودة الملائمة، وهو بطبعه طامح وساع للتجديد وراغب للتنويع والتجديف إلى الأمام على صعيد الحاجات والمقتنيات والرغبات (زيدان ، ٢٠١٠)⁽¹⁾. إن الموقع الاستراتيجي المتقدم الذي وصلت إليه إدارة الجودة في مختلف منظمات الأعمال المعاصرة وما رافقها من مفاهيم وفلسفات حديثة، لم يكن ابتكارا من ابتكارات العصر الحالي بل إن له جذورًا موعلة في القدم، إذ تنسب أقدم الاهتمامات في الجودة إلى الحضارة البابلية حيث سطر الملك حمورابي في مسلته الشهيرة أولى القوانين التي أولت الجودة والإتقان في العمل أهمية خاصة. (الغزاوي، ٢٠٠٥)⁽²⁾. ثم جاء الدين الإسلامي الحنيف الذي كانت له نظرتة في الجودة ليؤكد على قيمة العمل وضرورة إتقانه، فجاءت بمعنى الإتمام والإتقان بحيث تكون أهم مقوماتها الإخلاص والإتقان والإبداع والتنافس في تحسين وتطوير العمل، ولنا في حديث رسول الله - صلى الله عليه وسلم - "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه" خير دليل على دعوة الإسلام للجودة وحرصه عليها(الصوفي، ٢٠٠٤) وفي بداية العشرينات من القرن الماضي وفي

(1) زيدان سليمان 2010 ، إدارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل الجزء الثاني، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان.

(2) الغزاوي محمد 2005 ادارة الجودة الشاملة دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع

خضم النتائج المهمة التي أحدثتها الثورة الصناعية والتطور الذي أحدثته في مفاهيم الجودة وفلسفتها وأدواتها، ويمكن اعتبار التطور للرقابة على الجودة (Quality Control) المهم الذي قدمه العالم الإحصائي (W.Shewart)

البداية العلمية الحقيقية لمرحلة الجودة (العزاوي، ٢٠٠٥).⁽¹⁾

المفهوم اللغوي للجودة:

تعني كلمة الجودة في اللغة جود (أي علي وزن) فعل (وهو أن يكون الشيء جيداً أي حسناً رائقاً، وتعني كلمة) جود (نقيض الرديء، وجاد الشيء جودة و جودة أي صار جيداً) و التي تعني طبيعة (Qualities) إلى الكلمة اللاتينية (Quality) وأيضا يرجع مفهوم الجودة الشخص أو طبيعة الشيء و درجة الصلابة، وقديما كانت تعني الدقة و الإتقان من خلال التصنيع للآثار التاريخية و الدينية، وحديثا يعتبر مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة والثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى ليصبح مفهوم الجودة ذا أبعاد جديدة ومتشعبة (الدرادكة، ٢٠٠٦) كما أن مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لابد من التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، والتي يجب أن تحظى باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة والمراجعين في بلادنا العربية. كما أن عدم تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على أعمال المراجعة يترتب عليه نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين على تقارير المراجعة وبالأخص متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسؤولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة المراجعة يعد تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المراجع وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله. وكما قلنا في بداية هذه المقدمة أن المراجعة خدمة، ولكن هذه الخدمة متعددة الخصائص، لذلك لا يمكن تحديد أو قياس جودتها مقدماً مثل جودة المنتجات الملموسة، وعليه لابد من التركيز أكثر في دراسة موضوع جودة المراجعة وخاصة في دولنا العربية، حيث لا يزال أغلبها بعيدة عن تناول هذا الموضوع بالدراسة والتطبيق باستثناء دولتين

(1) الصوفى حمدان 2004 مفهوم الجودة ومقوماتها فى الاسلام ،للجودة فى التعليم العالى الجامعة الاسلامية غزة

وهما السعودية ومصر، حيث اهتمتا بالنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة فصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبة والمراجعة معايير الرقابة النوعية عام 1994م، وكذلك في مصر فقد قامت جمعية المحاسبة والمراجعة بإصدار إرشادات المراجعة في عام 1992م متضمنة الإرشاد رقم (7) العناصر الأساسية التي تشتمل على معايير الرقابة على جودة الأداء بمكاتب المراجعة. تتعدد مفاهيم جودة المراجعة وفقا لتعدد الأطراف المعنية فى بيئة المراجعة ، ويساعد تحديد مفهوم المراجعة على الحد من التباين فى مستويات إدراك كافة كافة الأطراف المعنية لجودة المراجعة فكل طرف فى بيئة المراجعة له مفهوم خاص للجودة ، حيث ينظر مستخدمى القوائم المالية لجودة المراجعة من ناحية مستوى الإشباع الذى يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم ، بينما المراجعون إلى جودة المراجعة من زاوية مستوى العمل الذى يقومون به وفقا للمعايير المهنية ، و يمكن التمييز بين مستويين أساسيين للجودة: هما المستوى الأول المفهوم النظرى لجودة المراجعة يشير الباحثين و المنظمات المهنية على أن الجودة هى مجموعة الخصائص التى تشبع إحتياجات العملاء سواء كان المنتج سلعا مادية أو خدمات. ويعرف البعض الجودة بأنها : مجموعة من الصفات والخصائص الكلية للمنتج أو الخدمة التى تكشف عن قدرتها على إشباع حاجات معينة. ويعرف " Juran " الجودة بأنها : مدى ملائمة المنتج أو الخدمة على إشباع رغبات المستخدم.و حيث أن المراجعة خدمة تقدم منتجا مميزا لمستخدمى القوائم المالية ، لذلك ينطبق عليها مفهوم جودة المنتجات كأساس لوضع تعريف عام لجودة المراجعة ، لذلك يمكن القول أن " جودة المراجعة المالية " هى خصائص الرأى الفنى للمراجع التى تشبع إحتياجات مستخدمى القوائم المالية فى حدود المعايير المهنية لمهنة المراجعة.

المستوى الثانى :المفهوم المهنى لجودة المراجع:

يمكن فى هذا الصدد التمييز بين ثلاثة مداخل هى:

1- المدخل المهنى لمفهوم جودة المراجعة : تتبنى المنظمات المهنية هذا المدخل الذى يقوم على ربط جودة أداء المراجعة بدرجة التزام المراجع بالمعايير المهنية التى وضعتها هذه المنظمات لأن معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS وضعت لضمان الحد الأدنى من جودة أداء المراجع ،لذلك يجب أن يرتبط الإلتزام بالمعايير إيجابيا مع جودة أداء و تنفيذ عملية المراجعة ،حيث أن برنامج مراجعة الجودة يدقق فى مدى إلتزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية فى أدائهم لعمليات المراجعة ، و بالإضافة إلى المنظمات المهنية هناك العديد من الباحثين الذين تبنا

هذا المدخل حيث يعرف أحد الباحثين جودة المراجعة بأنها: خدمات المراجعة الجيدة التي تؤدي وفقا لمعايير و لإرشادات المراجعة و كذلك وفقا لقواعد السلوك و العرف المهني ،وأيد آخرون هذا المدخل حيث يروا أن جودة أداء المراجعة تعنى أداء العمل بالمستوى المحدد طبقا للقواعد و المعايير المهنية المختلفة ، إلا أن معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS جاءت عامة ونادرا ما تناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل مستويات أداء عملية المراجعة ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمراجع دورا جوهريا في تطبيق المعايير على مستويات الأداء .كذلك يعتبر تحديد الالتزام بالمعايير ،أمرا حاكما لمراجعي الجودة ، حيث جرى العرف على إستخدام قاعدة المراجع المهني الرشيد للحكم على درجة الالتزام بمعايير المراجعة و من ثم مستوى الجودة ، و هذه القاعدة ربما كانت السبب وراء تدخل القضاء و الجهات التشريعية في تقدير جودة المراجعة باستخدام معايير وتفسيرات خاصة بهم .

2- المدخل التشغيلي لمفهوم جودة المراجعة: يقوم بأداء عملية المراجعة فريق من المهنيين يتكون من مجموعة مراجعين مهنيين و فنيين يقومون بتنفيذ إختبارات المراجعة و جمع الأدلة، و يتم الحكم على الجودة على أساس مدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الزمنية لتنفيذ عملية المراجعة

3- مدخل إكتشاف الأخطاء والغش كأداة لقياس مفهوم جودة المراجعة: ويشير هذا المدخل إلى الجودة التشغيلية في المراجعة بدرجة إكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية، فقد عرف "De Angelo" الجودة بأنها: إحتمال قيام المراجع بإكتشاف الخطأ و المخالفات بالقوائم المالية و التقرير عنها، ثم تبعه العديد من الباحثين المؤكدين نفس المفهوم فقد أوضح "Watts & Zimmerman" أن المراجعة الجيدة هي تلك التي من خلالها يرتفع نسبة إحتمال إكتشاف الأخطاء و المخالفات ذات الأهمية النسبية ، و كلما زاد الإحتمال كلما زادت جودة المراجعة و العكس صحيح ، أيضا ذكر "Grant" جودة المراجعة على أنها تشير إلى إحتمال إكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية و التي يتم التقرير عنها بواسطة مكاتب المراجعة. و مما سبق يتضح أنه لا توجد فروق جوهرية بين المداخل الثلاثة لمفهوم جودة المراجعة لأن الالتزام بالمعايير المهنية (المدخل الأول) أثناء تنفيذ عملية المراجعة يتطلب التخطيط ووضع البرامج و الموازنات المالية والزمنية لعملية المراجعة، وان يتولى الاشراف

والتفتيز مراجعون مؤهلون مستقلون ويبدلون المهارة والالتزام بما جاء فى الخطط والبرامج والموازنات الموضوعية (المدخل الثانى) ومحصلة ذلك يضمن بشكل معقول اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية (المدخل الثالث)، ولكن ركز المدخل الأول على الضوابط المهنية لتنفيذ عمليات المراجعة بينما ركز المدخل الثانى على الضوابط التشغيلية التى يضعها المراجع المسئول عن عملية المراجعة، أما المدخل الثالث فركز على الهدف التقليدى لعملية المراجعة وهو الكشف و التقرير عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية، وأيضاً يمكن استعراض بعض التعريفات الأخرى المتداولة لمفهوم جودة المراجعة كما يلى، عرفها⁽¹⁾ (De Angelo, 1981): بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات فى النظام المحاسبى للعمل والقيام بتسجيل ذلك فى التقرير الذى يصدره. وقد عرفها De Angelo: إمكانية اصدار المراجع هذا التقرير باستقلالية المراجع وهو ما يعنى ان جودة المراجعة تعنى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلال⁽²⁾. عرفها⁽³⁾ (Palm rose, 1988) بأنها درجة الثقة التى يقدمها المراجع لمستخدمى القوائم المالية أى أنه يشير الى جودة المراجعة الفعلية، وتعرف بأنها القدرة على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين ومن ثم حماية مصالح المساهمين وطبقاً لهذا التعريف تعتبر جودة اداء المراجعة وسيلة رقابية ويعتبر التعريف الأول من أكثر التعريفات قبولاً فى أدبيات المراجعة، وبالرغم من تعدد التعريفات التى تناولت تعرف المراجعة إلا أنه يجب التفرقة بين

1- جودة المراجعة وجودة المراجع فهناك اختلاف بينهما والدليل ما أظهرته الدراسات الحديثة حول فشل مكاتب المراجعة الكبيرة فى القيام بالمهام الموكولة اليها ولهذا فجودة المراجعة هى جودة الخدمة التى يقدمها المراجع وليست جودة المراجع.

(1)De Angelo, LE 1981 Auditors Size and Audit Quality Journal of Accounting and Economics vol 3 PP183-199

(2) حسن، سيد عبدالفتاح، 1998 مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة مدخل مقترح المجلة العلمية

للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس العدد الثالث

(3)-Palm rose Zoe-Vonna 1988 An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality the Accounting Review Vol. Lx111 NoI. PP.55-73

2- جودة المراجعة المدركة وجودة المراجعة الفعلية فالأولى تقوم على مدى ادراك وفهم مستخدمى القوائم المالية والثانية تشير الى مدى قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية.

ثانياً-الأبعاد الأساسية لجودة المراجعة هو نتاج أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية ،ويجب أن تؤخذ احتياجات مستخدمى القوائم المالية عند صياغة المعايير المهنية والتحقق من الالتزام بها عند أداء عملية المراجعة والتقرير عنها ،لذلك تتمثل الابعاد الاساسية لجودة المراجعة فى المحددات التالية وفقاً لمفهوم جودة المراجعة السابق إيضاحه ، يجب أن يتصف الرأى المهني للمراجع بخصائص تشبع احتياجات مستخدمى القوائم المالية ،والرأى المهني للمراجع:

1- معرفة إحتياجات مستخدمى القوائم المالية وتتمثل إحتياجات مستخدمى القوائم المالية فى معرفة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية للمنشأة،فهم يتوقعون من المراجع أن يكشف كافة الاخطاء والمخالفات والغش ويعطى رأية تأكيداً كاملاً بخلو القوائم المالية منها ،وان يقرر المراجع عن مقدرة المنشأة،واكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء والافصاح عنها وابلاغ السلطات المختصة.ويمكن الوقوف على إحتياجات مستخدمى القوائم المالية من خلال النشرات والدوريات التى تصدرها الهيئات والمنظمات التى أنشئت لحماية مستخدمى القوائم المالية مثل هيئة سوق المال فى الولايات المتحدة الامريكية، SEC والابحاث الوفيرة التى تهتم بدراسة فجوة التوقعات لمعرفة ما يريده مستخدمى القوائم المالية وما يستطيع المراجع تقديمه فعلاً،كما تسهم اللجان التى تشكل بمناسبة ظهور مشاكل أو صعوبات مالية عامة أو انتقادات توجه للمهنة فى الوقوف على إحتياجات مستخدمى القوائم المالية مثل لجنة Tread way التى قدمت دراسة طرق التغلب على الغش فى التقارير المالية ، وقد اوصت اللجنة بتغيير معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS لمزيد من الاعتراف بمسئولية المراجع عن كشف الغش المالى وبتعديل معايير التقرير لتحسين الافصاح عن العمل الذى قام به المراجع.

2- ترجمة إحتياجات مستخدمى القوائم المالية إلى معايير مهنية: يتم تحديد إحتياجات مستخدمى القوائم المالية ثم ترجمتها الى معايير قابلة تفسير والفهم والتطبيق من جانب الممارسين و تقع مسئولية ذلك على المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة ، وتضع نشرات معايير المراجعة SASS الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى AICPA فى إعتبارها إحتياجات مستخدمى القوائم المالية عند تحديد مستوى الأهمية و المخاطر ،و

مستوى الإفصاح ، وجوهية الأخطاء و المخالفات ، وذلك بأن يكون التحديد مبنيا على مقدار تأثيرها على قرار مستخدمى القوائم المالية. ويرى البعض أنه لابد أن يقبل المراجع الدور المتوقع منه و أن يتحمل مسئوليات أكبر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة و أن يؤخذ ذلك فى الاعتبار عند صياغة و تطوير معايير المراجعة ، و نظرا لأن إحتياجات مستخدمى القوائم المالية متغيرة و متجددة فإن محاولة المهنة لترجمة هذه الإحتياجات عملية مستمرة و الدليل على ذلك أن من أهم أهداف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين⁽¹⁾ AICPA تطوير و المحافظة على معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية و الأدبية و الأخلاقية و يتضح ذلك من عدد نشرات معايير المراجعة SASS التى أصدرها المجمع.

3- إلزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية: لا يكفى التعرف على إحتياجات مستخدمى القوائم المالية وترجمتها إلى معايير مهنية بل يجب كذلك إستكمالاً للأبعاد الأساسية لجودة المراجعة – التحقق من إلزام مقدمى خدمات المراجعة بهذه المعايير فى كل مراحل أداء عملية المراجعة التى يقومون بها و إدراكا من المهنة بأهمية هذا البعد فقد طالبت مكاتب المراجعة تصميم نظام فعال لرقابة الجودة يهدف إلى توفير التحقق المعقول من أن المعايير المهنية تم الإلتزام بها فى تنفيذ عملية المراجعة. و قد قام Grant و آخرون بتنفيذ سلسلة من التجارب العملية لتجميع البيانات عن المستوى جودة تامراجعة فى حالة عدم وجود ضوابط مهنية Regulation Professional Self وقد أوضح تحليل البيانات صعوبة الحصول على مستويات عالية من جودة المراجعة بدون ضوابط تضعها المنظمات الحكومية والاجتماعية المهتمة بالمهنة. كما ذكر آخرون أن أداء المراجع يتحسن عندما يعلم أن عملة سوف يكون عرضة لمراجعة طرف ثالث وان هناك عقوبات سوف توقع على جودة الأداء المنخفضة وقد ذكرت هيئة سوق المال فى الولايات المتحدة الأمريكية SEC فى نشرتها رقم 6995 أن مراجعة الجودة تسهم فى تحسين جودة المراجعة.

(1) American Institute of Certified Public Accountants Official Releases Standards for Performing and Reporting and Quality Journal of Accountancy, SF, 177(3) 6-22

ثالثاً-أهمية جودة المراجعة.: أي اعتبار آخر، إنّ المراجعة تعتبر من المهن الاقتصادية والاجتماعية الهامة، وتتبع أهميتها في ذلك كونها تساهم في عملية التنمية الاقتصادية والرفاه الاجتماعي، عن طريق إثارة الانتباه إلى نقاط الضعف في الشركات للقيام بالتصحيح المبكر لها. وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة (1).

(Taylor,D,and Glezen, 1994) ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:أن نتائج المراجعة مهمة لكافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، وتستمد أهميتها من نوعية الخدمات التي تقدمها لهذه الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، لأنّ عملية المراجعة التي تتم بشكل منهجي وعلمي ومدرّس، والتي تكون مستندة إلى معايير وأدلة عمل معدة ومعتمدة مسبقاً، يمكن الوثوق بنتائجها من قبل كافة الأطراف المعنية، طالما أنّ تلك الأطراف تثق بأنّ تلك المعايير والأدلة موضوعة من قبل جهات فنية متخصصة وذات خبرة وسمعة عالية في مجال المراجعة وأنّ التزام المراجع أثناء تأديته لعملية المراجعة بما ورد في هذه المعايير والأدلة يضمن تنفيذ عملية المراجعة بشكل سليم وأنّ النتائج التي توصل إليها المراجع في تقريره.وتتمثل أهمية جودة المراجعة لتلك الأطراف في أنّ إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ولكنها حريصة في الحصول على مراجعة ذات مستوى عالٍ من الجودة لقوائمها المالية وذلك من أجل إضفاء الثقة والمصادقية على هذه القوائم المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من معرفة الوضع المالي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق، ومعرفة أماكن الضعف واحتمالات الفشل أو التعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوث الفشل وتصحيحه في الوقت المناسب. لذا فعلى المدى الطويل يكون من مصلحة إدارة المنشأة محل المراجعة أن تتم عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة.كما أنّ أصحاب المشروع والمستثمرين من مصلحتهم أن تتم عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموال المنشأة من الضياع والسرقة والتلاعب والتزوير مما يمكن أصحاب المشروع والمستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الاستثمار، كم أن انخفاض مستوى جودة المراجعة سيدخل المنشأة في قضايا قانونية ، ومن جهة أخرى فإنّ المقرضين

(1)Taylor D.H and Glezen, W, G 1994 Auditors legal liability towards, the Third Party Auditing Interated Concepts and Procedures Sixth Edition. PP.145-151

والدائنين مثل البنوك وغيرهم يهتمون بشكل كبير في أن تتمتع عملية مراجعة القوائم المالية بمستوى عالٍ من الجودة لضمان قروضهم ومن أجل إمكانية النظر في الاستمرار في منح القروض أو إعادة الجدولة، مما يعطي صورة حقيقية عن الوضع المالي للمنشأة والتنبؤ فيما إذا كان هناك مؤشرات تدل على فشل المنشأة أو تعثرها. إضافة لذلك فإن الجهات الحكومية من مصلحتها أن تتم عملية مراجعة القوائم المالية بمستوى عالٍ من الجودة، لأن نجاح أي منشأة وعدم تعثرها واستمرارها يساهمان في زيادة إيرادات خزينة الدولة وإنعاش الاقتصاد، كما أن تعثر المنشأة وفشلها يضعف خزينة الدولة ويسهم في انهيار الاقتصاد وتأخره. كما من مصلحة المنظمات المهنية تقديم خدمات المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة وقد ذكر Scott (Henderson) وهو الرئيس المنتخب لجمعية المحاسبين القانونيين في استراليا: "إذا لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء كما تفقد المهنة سمعتها، وأنه يؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية للمهنة بدون وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإننا لسنا بحاجة إليه في المهنة" لذلك فإن جودة المراجعة ستؤدي إلى الارتقاء بمهنة المراجعة، كونها من إحدى المهن الأكثر كفاءة وأمانة وموضوعية قياساً على بقية المهن الأخرى، لذلك تجتهد هذه المنظمات في إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من الالتزام بتطبيقها من قبل مكاتب المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين نظرة المجتمع لمهنة المراجعة ويزيد الثقة في الخدمات التي تقدمها مما ينعكس إيجاباً في تحسين مستوى الأتعاب، وعلى جميع أعضاء المهنة. وأخيراً فإن مكاتب المراجعة - بشكل خاص - يجب أن تهتم بجودة المراجعة، وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب، ونظراً لقيود الحظر على الإعلان -قواعد سلوك وآداب المهنة رقم 502 الخاصة بالإعلان(1)- والتي تمنع الإعلان بغرض جذب عملاء لمكاتب المراجعة. إن جودة الأداء المهني أو جودة عملية المراجعة ضرورية لكافة ممارسي المهنة الذين يرغبون في المحافظة على عملائهم الجيدين الذين يتوقعون منهم مستوى عالٍ من الجودة لأعمال المراجعة التي يقومون بها، حيث لا يمانع هؤلاء العملاء من دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التي يحصلون عليها، كما أن جودة المراجعة تساهم بشكل فعال في تجنب التعامل مع عملاء تتميز أعمالهم بالخطورة، كما أن التعامل مع هذا النوع من العملاء سينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة وسيؤثر على سمعة مكتب المراجعة وبالتالي يكون من الأفضل عدم التعامل مع هذا النوع منذ البداية، كذلك فإن جودة عملية المراجعة تؤدي إلى تحسين ربحية

المكتب على المدى الطويل من خلال المحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرّون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، كما أنّ عدم التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية المتعارف عليها أو المقبولة عموماً، يؤدي إلى أعمال أقل جودة، وبالتالي يقود إلى قضايا قانونية ضد المكتب، تؤثر على سمعته وتعرضه لعقوبات جزاءات مهنية، تفرضها الجهات المنظمة لمهنة المراجعة أو الجهات الرقابية والقضائية المسؤولة في الدولة.

وقد ذكر أحد الباحثين في تقريره وتأكيد له أهمية جودة المراجعة: "إذا انخفضت جودة المراجعة وانحدرت إلى الجانب التجاري، فسوف يفقد المراجع عمله ويمكن أن يتم رفع دعوى قضائية ضده. كذلك فإنّ هناك خطراً إضافياً يتعلق بالمراجعين الذين يقومون بمراجعة الوحدات الحكومية لأنهم سوف يحرمون من مراجعة تلك الوحدات المستقبل، وكذلك يمكن أن تفرض عليهم شروط إضافية للممارسة المهنية، وكذلك يمكن أن يتعرض لخطر الإبعاد من ممارسة المهنة." وخلاصة القول أنّ جودة المراجعة مهمة لمكاتب المراجعة لتجنب العقوبات والجزاءات المهنية والقانونية والتي يمكن أن تفرضها المنظمات المهنية والجهات الرقابية، باعتبار أنّ معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة تضمنت الحد الأدنى للمواصفات التي تتعلق بجودة المراجعة.

رابعاً- فوائد جودة المراجعة :

إنّ جودة المراجعة يمكن أن ينتج عنها يمكن تلخيصها في

1- إنّ جودة المراجعة تمكن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة في اتخاذ القرارات السليمة.

2- تحسين وثائق وأوراق العمل، وتساعد على العمل بروح الفريق⁽¹⁾.

3- الحرص على تعيين مراجعين أكثر قدرة وكفاءة.

4- تعمل على زيادة ثقة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنة مراجعة الحسابات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجع بصورة إيجابية على جميع أعضاء المهنة

(1) د. محمد علي جبران ، استاذ المحاسبة والمراجعة جامعة صنعاء (العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية)

5- تعتبر وسيلة تسويقية مقنعة تمكن مكاتب المراجعة من المحافظة على النوعية الجيدة من العملاء، وجذب العملاء الجدد، وزيادة حصتها السوقية في ظل ظروف المنافسة، وفرض قيود على الإعلان.

6- التقليل من الأخطاء العملية.

7- تؤدي إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء.

8- تشكل قاعدة متينة لمراجعة أعمال شركات أخرى، في حالة العمل بمراجعة النظير/الند/الزميل/ الفحص

9- مساعدة مكاتب المراجعة على تجنب العقوبات المهنية والقانونية، جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال المراجعة، يؤدي إلى تدني مستوى جودة المراجعة، مما ينعكس سلباً على سمعة مكتب المراجعة وقد يؤدي إلى تصفيته، خير دليل على ذلك ما حدث مؤخراً لأكبر مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية آرثر أندرسون، كما أن أكبر ستة مكاتب في الولايات المتحدة الأمريكية واجهت مطالبات قضائية تجاوز قيمتها (7) بليون دولار أمريكي في عام 1992

خامساً- أهداف جودة المراجعة : هناك أهداف عديدة لجودة المراجعة، يمكن إيجازها بما يلي:
أ- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.

ب- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.

ت- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

ث- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.

ج- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.

ح- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

خ- المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمستوى المهنة. تساهم الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمساءلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

سادساً- المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة المراجعة:

هناك عدة مخاطر يمكن أن تنجم عن عدم تحقيق عملية المراجعة مستوى عالٍ من الجودة وهي:

1- مخاطر يتحملها مكتب المراجعة، وأهمها

أ- فقد أو تدني سمعة المكتب لدى عملائه.

ب- خسارة في النصيب السوقي للمكتب.

ت- التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم بتعويضات وهو ما يدعى بالمسؤولية القانونية تجاه الغير.

ث- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات وهو ما يعرف بتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

ج- زيادة التهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم مهنة المراجعة.

2- مخاطر يتحملها المجتمع (التكاليف الاجتماعية للجودة) وتتمثل في الخسائر التي يتعرض لها العملاء نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتماداً على تقارير المراجعة متدنية الجودة.

سابعاً- العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة:

كما أن هناك مجموعة من العوامل تلعب دوراً كبيراً في تحسين جودة المراجعة بما يلي:

1- تنظيم مهنة المراجعة وتحديد مسؤوليات المراجعين.

2- التأهيل العلمي والعملية للمراجع والبرامج التدريبية تؤدي إلى زيادة مهارات الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدرة لدى المراجع في إبداء رأي فني محايد

3- توفر الخبرة والمعرفة لدى مكاتب المراجعة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، واستخدام المراجعة بالعينات الإحصائية.

4- الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الشركات محل المراجعة.

5- التقييم الدوري والإشراف والمتابعة المستمرة للأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة

6- تحديد دقيق وموثق للأهداف العامة والمرحلية للارتقاء بالجودة.

7- تشكيل لجان المراجعة للرقابة ومتابعة أعمال المراجعين.

8- توفر الضمانات التي تكفل حياد المراجع وموضوعيته واستقلاله المادي والتنظيمي .

9- الإلزام القانوني بتنفيذ قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير رقابة الجودة وذلك عن طريق

المنظمات المهنية والعقوبات والقضايا والتشريع .

10- التخطيط لعمليات التطوير والتحسين في المراجعة وتصميم برامجها.

11- اهتمام كافة المستويات الإشرافية بعملية المراجعة، بحيث تكون مرجعي فني لفريق المراجعة.

12- المعرفة العميقة بنشاط العمل من قبل فريق العمل وكافة المستويات الإشرافية مع التركيز على جودة تقارير المراجعة.

أما متطلبات نظام الرقابة على جودة المراجعة فهي:

أ- الشمولية: يجب أن يكون النظام شاملاً لكافة عناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة

ب- الوضوح: يجب أن يتضمن النظام وصفاً واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه.

ج- الملاءمة: يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب وحجمه وهيكله التنظيمي ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتغيره.

د- ثقافة الجودة: يجب أن يعزز هذا النظام مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين في المكتب، بحيث يتم تطبيق السياسات والإجراءات من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها⁽¹⁾.

هـ- المسؤولية: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا

و- إلزامية التطبيق: يجب أن يكون للنظام صفة إلزامية في التطبيق.

ز- الكلفة: يجب أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.

ح- العمومية: يجب تعميمه على كافة العاملين في مجال المراجعة على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير والتعليم المستمر.

ثامناً-الالتزام بالمعايير المهنية والإرشادات الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام .كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل

(1) قطب ،أحمد سباعي وطارق ، محمد حسنين 2003 (نحو اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة فى قياس جودة مراجعة الحسابات) ،مجلة المحاسبة والتأمين كلية التجارة جامعة القاهرة العدد (60)

المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك المجمعات المهنية

الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة: أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني ، وتم تطويره عام 1991 ، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية ، والاسترشاد بآراء الخبراء ، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد ، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين وفي عام 1989 ، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق (Peer Review Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبي القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة Quality Control System لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص . وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم . وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات (حسنين وقطب، ٢٠٠٣ ص، ٣٦٤)

إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة:

قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 ، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز. وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء⁽¹⁾. (www.icaew.com).

إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة:

(1) موقع الانترنت لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز www.icaew.com.

أما على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت في عام 1994 برنامجاً لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية. ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة. وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة: Quality Audit Committee والتي، قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبنا □ على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش، والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة. وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة. كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة، بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب. ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، والفحص الداخلي الدوري وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من

خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة .ومن الجدير بالملاحظة أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(www.socpa.org)⁽¹⁾.

إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة .ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة .وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين.ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في عام 1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة .وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات،مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب، وكذلك مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات ، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، والمراقبة.(حسين ، قطب ، ٢٠٠٣) ص٣٦٨⁽²⁾.

الإرشادات في القانون اليمني : لم تقم جهة رسمية أو غير رسمية في الجمهورية اليمنية حتى اللحظة بإصدار أية معايير محاسبية أو معايير مراجعة محلية . ويتم العمل في الوقت الحاضر بمعايير المحاسبة الدولية ، وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل معظم المكاتب المحاسبية العاملة في الجمهورية اليمنية .وتوجد بعض الإشارات في الفصل السادس من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩ م المنظم لمهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية يفهم منها بأنها 51 (من القانون على - تشير إلى بعض جوانب جودة المراجعة .فقد نصت المواد من ٤٣ بعض النصوص يمكن تلخيصها في: ⁽³⁾.

(1) موقع الانترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين WWW.Socpa.org

(2) مرجع سابق نحو اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة فى قياس جودة مراجعة الحسابات ص 368

(3) قانون مزولة مهنة مراجعة الحسابات فى اليمن رقم (26) لسنة 1999

١- يجب على المحاسب القانوني، عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات، أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح فيها.

٢- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهارته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه

٣- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاوله المهنة

٤- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل، وتقسيم العمل على المساعدين، والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه، ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل.

٥- يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطى صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله. كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات من تاريخ إصداره للتقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاوله المهنة لأي سبب من الأسباب.

٦- يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها.

٧- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابياً بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابياً بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره.

٨- يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقاً للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابياً إلى أية مخالفة

تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها ، ما لم فعلية الإفصاح عن ذلك في تقريره ، ومن خلال استعراض النصوص القانونية السابقة، يلاحظ أنها قد اشتملت على العديد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:

اهتمت هذه الهيئة، مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، وأصدرت كثيرًا من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة .فأصدرت عدة إصدارات، منها معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر أغسطس ٢٠٠٣ م بعد ٤ يونيو ٢٠٠٣ م وتوصل - إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة الذي انعقد خلال الفترة المجلس فيه إلى الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسمالعلاقة الأخرى، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حيالها، على أن تصل للهيئة قبل نهاية عام ٢٠٠٣ م

www.gccao.org⁽¹⁾. نوفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن هناك اهتمامًا متزايدًا من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة .وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق الإرشادات إلزاميًا أما البعض الآخر فاعتبر مسألة الالتزام بها اختياريًا، كون التطبيق الإلزامي قد أثار بعض المشاكل في الدول النامية .وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد، خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام ببعض الآخر.

(1)الاديمي منصور(مكاتب ومؤسسات المراجعة واثرها فى جودة الاداء المهني) دراسة ميدانية مجلة كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء، العدد 28 -2007 صص 49-166

تاسعاً: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة⁽¹⁾ .:

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة⁽²⁾ ، (Control For audit work) في شهر يونيو، 1994 ، وهو من معايير المراجعة الدولية ، والذي حل محل الدليل الدولي السابع ضبط جودة العمل في المراجعة. ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

أ - السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.
ب - الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها. وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة. أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر⁽³⁾.

عاشراً: الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002)

1-المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة. بين والمراجعين والجامعات والجهات ذات وتعتبر هذه العناصر،

(1) موقع الانترنت لهيئة المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي WWW.gccao.org

(2)الاتحاد الدولي للمحاسبين 2006(المعايير الدولية للممارسة اعمال المراجعة وقواعد اداب وسلوكيات المهنة) ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان المملكة الاردنية الهاشمية

وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى. ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2-المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة. وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهي لا متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية. كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تكييفها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

3-توزيع مهام عملية المراجعة: يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئو لا عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع مراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

4-الإشراف: يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة. ومن الإجراءات التي يمكن

إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة

5- التشاور: يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة لمناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.

6- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء: (1).

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليتته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7- الرقابة: يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

البحوث العلمية جامعة الاسكندرية، العدد السابع

تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية :-

1- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات :تعرف فجوة التوقعات في المراجعة بأنها بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين ، كما أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة ،ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.

2- تعزيز امكانية اكتشاف الاخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية.

(1) عيسى ،سمير كامل محمد 2008) اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح) مع دراسة تطبيقية

3- تخفيض صراعات الوكالة: يفترض أنه كلما زاد التعارض فى المصالح بين الوكيل (الأدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة ،وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية،بعكس الشركات التى تكون درجة التعارض فى المصالح بها ضئيلة وبالتالي تتخفض فيها تكاليف الوكالة. وأشار أحد الباحثين أنه اذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لابد من وجود المراجعة والتى تساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات ،وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية ،أى أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة.

4- المساهمة فى تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة ،وأدارة ضبط وتشريع خارجية صارمة. وأشار العديد من الباحثين بأن لجودة المراجعة دور مهم فى عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها ،وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة الداخلية.

5- أداة تنافسية جيدة: تعتبر الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية فى سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية ،وتحسين معدلات الربحية وتحقيق ضاء وولاء العملاء.

6- زيادة الثقة فى تقرير المراجعة وفى القوائم المالية :يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة ،وذلك للدور المهم الذى تلعبه هذه التقارير فى اضاء المصادقية على القوائم المالية والتى تستخدم فى اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية المراجعة، وأيضا تكمن أهمية جودة المراجعة فى ما تقدمه للمستخدمين الخارجين ومتخذى القرارات (تقرير المراجعة)وبالتالى

فان جودة ما يقدمه المراجعون هامة للعديد من الأطراف وهم على سبيل المثال

- 1- المراجعين الخارجين لدورها فى زيادة ثقة العملاء وشهرته على المستوى المهني
- 2- ادارة الشركة لمعرفة الموقف التنافسى والسوقى للشركة للإعتماد عليه فى بناء الخطط المستقبلية للمنشأة

4- الأطراف الأخرى وهى الأطراف التى تؤثر نتائج المراجعة على قرارات ارتباطها بالمنشأة
محل المراجعة كالبنوك

5- المؤسسات والهيئات المهنية لتطوير المهنة والخدمات الأخرى لها والوقوف على مواضع الضعف والقوة

فوائد جودة المراجعة:

1- إن جودة المراجعة تمكن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة فى اتخاذ القرارات السليمة.

2- الحرص على تعيين مراجعين أكثر قدرة وكفاءة.

3- تعمل على زيادة ثقة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنةمراجعة الحسابات، الأمرالذى يؤدى إلى زيادة أتعاب المراجع بصورة ايجابية على جميع أعضاء المهنة.

4- تعتبر وسيلة تسويقية مقنعة تمكن مكاتب المراجعة من المحافظة على النوعية الجيدة من العملاء ، وجذب العملاء الجدد ،وزيادة حصتها السوقية فى ظل ظروف المنافسة ،وفرض قيود على الأعلان.

5- التقليل من الأخطاء العملية.

6- تؤدى إلى موضوعية أكبر فى أداء الأعمال والحفاظ على الأستقلالية فى العلاقات مع العملاء.

7- مساعدة مكاتب المراجعة على تجنب العقوبات المهنية والقانونية ،جراء أى مخالفة أو تقصير فى أعمال المراجعة.

المبحث الثانى

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

1-درجة دقة التقديرات المحاسبية: المراجعة لا يمكن أن تتصف بالدقة الكاملة. يقوم المحاسب بقياس و عرض الأحداث المالية وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و أثناء العمل يلجأ المحاسب إلى الأحكام و التقديرات الشخصية ، كما أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تستند إلى فروض و طرق بديلة للقياس لكل منها نتائج مختلفة ، ولذلك فإن القوائم المالية ما هى إلا قياسا تقريبا للأحداث المالية يبعد عن الحقيقة بمقدار إختلاف الأحكام و التقديرات الشخصية للمحاسب، وعليه يجب ألا يتوقع المراجعون ومستخدمى القوائم المالية أن أرصدة الحسابات تعبر عن الدقة المطلقة، فالمحاسبة بها تقديرات عديدة تحول دون توقع الدقة المطلقة و يؤكد ذلك مفهوم الأهمية النسبية الذى يؤدى إلى شئ من عدم الدقة و التجاوز عن بعض الأخطاء البسيطة عند إعداد القوائم المالية، ويهتم المراجع بفحص و مراجعة القوائم المالية للتحقق من أن المبادئ المحاسبية الأكثر ملائمة قد استخدمت وأن الحقيقة الإقتصادية قد تم تقريبها بشكل معقول فى حدود القيود التى تفرضها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها⁽¹⁾.

2-المعقولية: وفقا لمفهوم المعقولية ليس مطلوبا من المراجع أن يقدم تأكيدا مطلقا بدقة و سلامة القوائم المالية و خلوها من كافة الأخطاء و المخالفات و الغش، بل عليه أن يقدم تأكيدا معقولا بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية ،ويتضح ذلك من استبدال عبارة "صحيح وحقيقى بعبارة "عرضت بشكل عادل عند التعبير بالرأى عن القوائم المالية ، و يؤثر مفهوم الأهمية النسبية و الخطر و الموازنة بين التكلفة و العائد فى تقدير مستوى معقولية أداء المراجع، فالبنود ذات الأهمية النسبية الكبيرة أو التى يحوطها مخاطر عالية تحتاج إلى الحصول على مستوى أعلى من التحقق حتى يكون المراجع معقولا فى إختباراته و إستنتاجاته ،و يخضع تقدير مستوى المعقولية للحكم الشخصى للمراجع حسب كل حالة على حده لأنه ليس هناك مستوى معين متفق عليه للمعقولية،و من ثم تشكل المعقولية قيداً يحول دون إعطاء تأكيد مطلق من قبل المراجع بدقة القوائم المالية. الفحص الشامل للعمليات و الأرصدة و الإعتماد على فعالية

(1)قطب ،احمد سباعى والخاطر ، خالد ناصر (العوامل المؤثرة فى تحديد اتعاب مراجعة الحسابات) دراسة ميدانية 2004 جامعة قطر

هيكل الرقابة الداخلية و لإدارة المراجعة الداخلية والإكتفاء بفحص عينه تكفى للحصول على قدر معقول من الأدلة الجيدة .

3-التكلفة التنافسية: هى التكلفة التى تطلبها مكاتب مكاتب المراجعة مقابل مستوى معين من الجودة على فرض وجود المنافسة فى سوق المراجعة ، لذلك جب أن تكون مكاتب المراجعة فعالة تكاليفيا لكى تحافظ على عمليات المراجعة، و تحاول مكاتب المراجعة فى ظل المنافسة أن تقدم الخدمة عند أقل تكلفة ممكنة و قد استوجب ذلك أن يتخلى المراجع عن **4- طبيعة مهنة المراجعة** :تحتم مهنة المراجعة على المراجع أن يرتفع فوق مصالح عملائه و يبذل ما إستطاع من جهد المحافظة على إستقلاله و مقاومة أى ضغوط عليه من جانب عملائه ، كما أن الخدمة التى يقدمه المراجع يتعدى نفعها أو ضررها العميل الذى تربطه به علاقة تعاقدية إلى كافة مستخدمى القوائم المالية ، كما أن المراجع لا يستطيع إخفاء حقيقة علمها أثناء فحصه حتى لو كانت فى غير صالح عميله كما أنه لا يستطيع أن يبدى رأيا يخالف إعتقاده الشخصى فى مدى صدق حسابات و دفاتر عملية بناء على الأدلة التى حصل عليها. و مما سبق يمكن القول بأن جودة الممارسة المهنية لمكاتب المراجعة تعتمد على تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS على كل عملية مراجعة تقوم بها لأن معايير المراجعة المتعارف عليها تمثل ما يجب على المراجع إتباعه فى جميع الأحوال و تعبر عن مدى الجودة المطلوبة منه عند أدائه لمختلف العمليات الموكلة إليه ، و يرى O.Keefe أن معايير المراجعة المتعارف عليها وجدت لضمان الحد الأدنى من الجودة ومن ثم فإن العوامل التى تفسر الجودة تفسر أيضا الإلتزام بالمعايير ، و قد إعتبر Ronnen معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS معايير لجودة المراجعة، و نظرا لأن معايير المراجعة المتعارف عليها يعترف بها كمقاييس لجودة المراجعة فإنه يمكن القول أن جودة ممارسة مكاتب المراجعة تتوقف - لهذا السبب- على تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها على كل عملية مراجعة ،و الرقابة على الجودة هى الأداة التى تستخدمها مكاتب المراجعة للتحقق من أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتطبق على كل عملية مراجعة و تدل نتائج الدراسة التى قام بها Malone & Roberts أن قوة إدراك المراجعين لإجراءات مراجعة و رقابة أداء مكاتبهم ترتبط عكسيا بحدوث السلوكيات التى تخفض جودة المراجعة ، لذلك تعتبر معايير الرقابة على الجودة جزءا من معايير تحقيق جودة

المراجعة، كما يمكن أيضا عرض هذا الجزء العوامل المؤثرة على جودة المراجعة مبوبة فى ثلاث مجموعات كمايلي:

أ-عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة

ب-عوامل مرتبطة بفريق عمل المراجعة

ت-عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة

1- حجم مكتب المراجعة : هو الاكثر استخداماً لقياس جودة المراجعة وتشير العديد من الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وحجم منشأة المراجعة، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما قلت الحوافز لدى المراجع للتصرف بصورة انتهازية ومن ثم يتحسن مستوى جودة المراجعة. وأشارت بعض الدراسات إلى أن حجم مكتب المراجعة يقاس بعدد عمالته، وأن منشآت المراجعة التي تتميز بكثرة عمالتها تتعرض ومن ثم فإنها تسعى إلى تحسين جودة عملية المراجعة ، كما أن مكاتب المراجعة التي تتمتع بحصة اكبر فى سوق المراجعتعتبر اكثر جودة . ويتم تصنيف المكاتب وفق العديد من المعايير كعدد المختصين في حسابات صناعات معينة والالتزام العلمي بالمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وعدد فروع وأقسام التي تتبع للمركز الرئيسي... الخ، وقد لُحَّ (الأهدل) 2008⁽¹⁾. أهم الصفات التي تتميز بها المكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى وفق الآتي: الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة نظيرتها لدى المكاتب الصغيرة :- تتوفر لديها كافة فئات التوظيف من شركاء ومراجعين ذو مستويات مختلفة من التخصص العلمي. لا يتوفر فيها ذلك التصنيف الهائل من فئات التوظيف. يتوافر لديها عدد مراجعين كبير . لا يتوفر لديها عدد مراجعين كبير اتساع نشاطها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية. لا يتجاوز فروعها في أغلب الأحيان حدود الدولة كثرة عدد عملياتها . قلة عدد عملياتها . يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام المتخصصة مع امتلاك الخبرات. قلة التخصصات المتوفرة لدى المكتب المتوافقة مع صناعات العميل ومن ناحية أخرى فإن مكاتب المراجعة الكبرى تقوم بتطبيق برنامج لجودة الأداء يسمى برنامج مراجعة الزملاء وتخضع لأنظمة جودة عالية ، وقد أُعتبر عامل حجم مكتب المراجعة من أقوى العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة

(1)عبدالسلام سليمان قاسم الاهل 2008 (العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية فى الجمهورية اليمنية) ص 28

ويساهم في قياس جودة الخدمات التي تقدمها منشآت المراجعة أن حجم مكتب المراجعة مؤشر قوي على جودة المراجعة ، لكن على الرغم من الاهتمام الكبير بهذا العامل إلا أن الأهمية النسبية والنظرة إليه تبدلت وخاصة في السنوات الأخيرة ، فقد تفاجأ العالم الاقتصادي بالانهيار الكبير لشركات كبرى (كشركة الطاقة إنرون) وسقوط مصداقية أحد أكبر مكاتب المراجعة في أمريكا الذي كان يراجع بياناتها ويصادق على صحتها وهو مكتب آرثر أندرسون أصبح الاهتمام ينصب على عوامل أخرى غير العوامل المادية) كاستقلال المراجع والتزام بالمعايير الذي لا يمكن تغييره، وبالتالي يأخذ عامل سمعة مكتب المراجعة الاهتمام الكبير من قبل أطراف المراجعة ككل، ويعتبر مؤشراً فنياً سريعاً لمستخدمي القوائم المالية، حيث بمجرد ذكر اسم مكتب المراجعة يتبادر إلى ذهن مستخدم القوائم المالية تاريخ وسمعة مكتب المراجعة

2-سمعة مكتب المراجعة : يقصد بسمعة مكتب تداول اسمه بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة ،وفى هذا الإطار توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة وتنشأ سمعة مكتب المراجعة مع مرور الزمن بمعنى من التاريخ الذي يرسمه مكتب المراجعة في المهنة وهذا التاريخ هو الشيء الوحيد لقد أظهرت إحدى الدراسات أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيراً للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبار مقارنة بحجم التعاملات للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الباقية، ومنه أصبح المستثمرون يثقون بالمعلومات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبيرة أكثر من ثقتهم بالمعلومات المقدمة من باقي مكاتب المراجعة وكما تؤكد العديد من الدراسات أن سمعة مكتب المراجعة لها أثر على جودة المراجعة سلباً وإيجاباً فهي تفقد عملية المراجعة أهميتها بأكملها) حتى وإن تمت بمستوى عالٍ من الأداء نتيجة فقدان الثقة في مكتب المراجعة وابتعاد الشركات عنه لما له أثر على تقويم أسهمها في السوق المالي وهامش أمان المستثمر. وتعد دراسة⁽¹⁾. (Chaney & Philipicn 2002) من أوائل الدراسات التي اتبعت أثر انهيار سمعة مكتب آرثر أندرسون للمراجعة على السوق المالي وذلك باختبار ردة فعل السوق تجاه أسعار الأسهم للشركات الأخرى التي كانت تخضع لمراجعة المكتب نفسه ،حيث تم

(1)-Chaney, Paul-Kirkl, Philipicn Shredded Regutation the Cost of Audit Failure, Journal of Accounting Reserch Vol 40, No 4, USA, 2002 PP 1221-1245

اختبار السوق تجاه إعلان إنرون بتعديل القوائم المالية وأيضاً عند إعلان آرثر أندرسون أن فريق المراجعة قد وقع في أخطاء جوهريّة ، مما أظهر تقييم سلبي للشركات الأخرى التي يراجعها مكتب آرثر أندرسون

3-الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة: من المتفق عليه أن أي عقد يتضمن منفعة للطرفين، ويتطلب كل طرف أن يكون عائد من العقد أكبر من التكلفة، وعملية المراجعة بمثابة عقد وكالة بين الأطراف المختلفة وبين مكتب المراجعة ، وعلى ذلك إذا لم تتحقق المنفعة لمستخدمي القوائم المالية بسبب عدم القيام بعملية المراجعة بالجودة والكفاءة والفعالية المطلوبة وفشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية يؤدي ذلك إلى رفع دعاوى قضائية ضد مكتب المراجعة وخاصة عندما يتكبد المستخدم خسائر مالية كبيرة نتيجة اعتماده على قوائم مالية تحتوي مخالفات واضحة أو تواطؤ مكتب المراجعة نفسه في ذلك، وعليه يوجد أثر للدعاوى القضائية على جودة المراجعة و لهذا الأثر بعدين الأول متمثل في كون مكتب المراجعة لم يقم بعملية المراجعة بالجودة المطلوبة والمرضية و التقصير بأمور يستند إليها المشتكي في رفع الدعوة على المكتب ، والثاني مستقبلي يتركز في السمعة السيئة التي تؤثر على مصداقية المكتب تجاه العملاء نتيجة عدد الدعاوى المرفوعة وخاصة إذا ثبت تورطه ولو أراد إصلاح ذلك بالقيام بأعمال المراجعة بجودة عالية.

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة:لم يختلف الباحثين عن كون المنافسة بين المكاتب تؤثر على جودة المراجعة ولكن الاختلاف تركّز هل تؤثر هذه المراجعة سلباً أم إيجاباً، فقد أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب يرى (محمد نور وآخرون 2007) ⁽¹⁾. أن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة ، ويمكن توضيح أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها وذلك للأسباب التالية :-

(1) نور، أحمد محمد ، وآخرون ، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " الدار الجامعية ، الإسكندرية ،

- 1-إن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر إدراكاً لحاجتها لتسويق خدماتها في ضوء التنويع وزيادة جودة خدماتها وإن الاهتمام بجودة المراجعة بدأ يزداد لتمييز مكتب المراجعة عن غيره
- 2-إن القرار الرشيد لاختيار والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية وطبقاً للمنفعة المتوقعة وليس فقط بناء على التكلفة الأقل.
- 3-إن السوق الكفؤ هو الحكم على جودة المراجعة ولا خوف من وجود تأثير للمنافسة على استقلال المراجع و بالتالي خفض جودة المراجعة.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة والمرتبطة بفريق عمل المراجعة:

1-استقلال المراجع : يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية ، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة و استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيراً مستقلاً و عليه أيضاً أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني، فقد توصل البعض إلى أن زيادة درجة استقلال المراجع تزيد من جودة المراجعة ،كما أكدت العديد من الدراسات الاخرى إلى أنه يجب التحقق من مدى التزام مكاتب المراجعة بسياسات واجراءات الاستقلال عند إجراء مراجعة النظير.

2- خبرة فريق المراجعة :تتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة ، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة ، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد ، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة وقد أشارت العديد من الدراسات السلوكية إلى أن الاعتياد على المهمة تؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة وأن الخبرة

بالموضوع تقلل من جهود الفهم والادراك (Cognitive Efforts) ⁽¹⁾. اللازمة لمتخذ القرار مستخدماً القوائم المالية في دراسة (Mocked 1990) وجدت أن المراجعين الذين قضوا فترة أطول في المراجعة ، لعملاء التصنيع في قطاع صناعي معين استطاعوا تذكر الأخطاء بطريقة أفضل من المراجعين الأقل خبرة في تلك الصناعة اشار (Bans ton & Hart graves 2002) ⁽²⁾. إلى أن مراجعي مكتب أندرسون لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثال ذلك النوع المعقد من الشركات (إنرون) كما أن هؤلاء المراجعين تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت مجرد منتج الغاز واستمرت في مراجعة حساباتها حتى أصبحت المضارب الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن ظهور المضاربات الجديدة في السوق، كما أن آرثر أندرسون نفسها لم تقم بتغيير هؤلاء المراجعين رغم التطورات التي حصلت لشركة إنرون أو لم تمددهم بمراجعين آخرين من ذوي الخبرة ،توصلت أغلب الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بين الخبرة المهنية لفريق المراجعة وجودة المراجعة ،وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة، وأشارت العديد من الدراسات إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة ،مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة.

3-الأشراف على فريق المراجعة: يقسم عادة فريق المراجعة إلى مديرون مسؤولون عن عملية المراجعة والإشراف على المراجعين والعمل الميداني ومراجعين خاضعين للإشراف يقومون بعملية المراجعة والعمل الميداني، ويتصف الفريق الأول غالباً بخبرة طويلة في مجال المراجعة وبقلتهم، لذلك من الصعب القيام بعملية المراجعة والعمل الميداني بأنفسهم مما يساهم في زيادة تكلفة عملية المراجعة، لذلك تنحصر مهمتهم في الاستشارة والتوجيه الجيد لفريق المراجعة القائم بالعملية ، اشار AICPA في المعيار رقم 4 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من لمراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن

(1)الخرندار، أية جار الله عثمان (مدى تأثير التغىير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسین جودة عملیة المراجعة وتغزیز موضوعیته واستقلاله) (رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008، ص45

(2)المعتاز ، احسان بن صالح (أخلاقیات مهنة المراجعة والمتعاملین ان هیار شركة إنرون و الدروس المستفادة) بحث مقدم للمؤتمر الحادي عشر لسبل تطویر المحاسبة ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2006 ، ص9

عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم، وحتى أن بعض الباحثين قد أفرد لعملية تخصيص المراجعين عامل مستقل من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا. في ضوء هذه الأهمية لهذا العامل تناولت العديد من الدراسات علاقة جودة المراجعة، والتي اشارت نتائجها إلى أن اشتراك المدير المشرف في عملية المراجعة بشكل نشط يعتبر من أهم خصائص جودة المراجعة، وأن الإشراف عامل يؤثر بشكل جوهري على جودة المراجعة.

4- الاتصال الجيد مع العميل: تساعد عملية التواصل الجيد فيما بين فريق المراجعة إلى العمل على سد الثغرات والفجوات الموجودة في إجراءات عملية المراجعة بما يساهم في زيادة جودة المراجعة، أنه من جوانب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش يرى (مصطفى 2001) ⁽¹⁾. الإدارة هو الاتصال الجيد داخل منشأة المراجعة، ويؤكد أن (نظرية اكتشاف الإشارة النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المراجع والعميل محل المراجعة وإنما يعتمد ذلك ليشمل أيضاً العلاقات داخل منشأة المراجعة إن التواصل الجيد بين فريق المراجعة والعميل محل المراجعة يساعد في الحصول على أدلة إثبات أكثر مما يدعم إجراءات المراجعة والابتعاد عن عدم الحياد الشخصي للمراجع وبما يساهم في زيادة موثوقية البيانات التي تمت مراجعتها وإخلاء مسؤولية المراجعة تجاه أي عمل غير موضوعي. يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال جودة المراجعة بسبب: أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعد على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم، إن خدمة المراجعة تعتمد على العلاقة المباشرة بين العملاء ومكتب المراجعة، وقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة، فقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن الزيارات المتكررة لموقع العميل من قبل الشريك المشرف على عملية المراجعة يعتبر أحد العناصر المكونة لجودة المراجعة.

(1) مصطفى، صادق حامد (تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة) مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والتجارة الرياض، 2001، ص ص 163- 199

5- خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تنتمي اليها العميل: مكتب المراجعة ذا الخبرة بالصناعة يمكن ان يؤكد اكتشاف التحريف فى القوائم المالية نظرا لتمتعة بقدر كبير من الخبرة فى الصناعة التي تخصص فيها.

رابعاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة :
هذه العوامل تتمثل فى:

1- حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية :يعتبر حجم المنشأة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وخاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال اجراء تلاعبات يمكن اخفائها وقد اشار احد الباحثين إلى أنه كلما زاد حجم المنشأة محل المراجعة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية ،وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالى السليم للمنشأة تستخدم العديد من المؤشرات لقياس حجم المنشأة مثل:(إجمالى القيمة الدفترية للأصول ، وإجمالى قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة) أجريت العديد من الدراسات والتي توصلت فى مجملها إلى نتائج متناقضة وذلك كما يلى:

أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوة مركزه المالى،حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن كبر حجم المنشأة وقوة مركزها المالى قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع ، وذلك توصلوا إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوة مركزه المالى، أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوة مركزه المالى ،حيث أشارت نتائج بعض الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة، أشارت دراسات من ناحية ثالثة بأن حجم منشأة العميل وقوتها المالية لا يؤثران على جودة المراجعة ،حيث قد توصل البعض إلى أن حجم منشأة العميل وقوتها المالية لا ترتبط بأى علاقة مع جودة المراجعة أو لا يؤثران على جودة المراجعة⁽¹⁾.

2- هيكل الرقابة الداخلية: يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي منشأة وهو الحارس الأمين لتداول وحسن سير العمليات داخل المنشأة ابتداء من فصل السلطات حتى

(1)الدهراوي ،كمال الدين ،(مناهج البحث في مجال المحاسبة) الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002، ص233

توزيع المسؤوليات، ويعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي من ناحية الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها الصحيح. ويتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع الخارجي، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة والعكس بالعكس، عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالرقابة الداخلية بأنها "الخطّة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختيار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، والتي أشارت إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

خامساً: مقاييس جودة المراجعة: أولاً: جودة المراجعة من منظور الهيئات المهنية:

قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽¹⁾. : (AICPA) في عام 1979 أصدرت لجنة معايير رقابة المؤسسة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)،⁽²⁾ واحتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكتب المحاسبة و المراجعة هذه العناصر تشمل الآتي:

- 1- الإستقلال.
- 2- تخصيص المراجعين على المهام.
- 3- التشاور برأى الآخرين.
- 4- الإشراف.
- 5- التوظيف.
- 6- تنمية القدرات المهنية. 7- الترقية.
- 8- قبول العملاء الجدد وإستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

(1) مرافقة و مراجعة داخلية المؤسسة العامة للتدريب الفني و التدريب المهني ، مجلس الإدارة العامة ، 247

حسب ، السعودية ، ص 47

9- الفحص الدورى لبرنامج على جودة الأداء.

وقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA فيما يختص بفحص أعمال شركات المراجعة فى عام 1989 برنامج أطلق عليه برنامج الفحص المتعمق و تم تعديله فى عام 2001 ، ويشمل البرنامج ثلاثة انواع من الفحص لتحققمن جودة عمليات المراجعة ،هي مراجعة النظام system review ومراجعة الارتباط review engagement ومراجعة التقارير review report . وتهدف مراجعة النظام الي التأكد من ان نظام رقابة الجوده علي عمليات المحاسبه والمراجعه في مكتب المراجعه في قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجوده الصادره من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين،وان هذه السياسات و الاجراءات للرقابه علي الجوده طبقت كما هو مخططا لها وذلك اثناء الممارسات المهنيه للمكتب،أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة فى هذا الشأن وان التوثيق فى مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة فى قائمة معايير خدمات المحاسبه والاستشارات ، اما مراجعة التقرير فتهدف الي مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشاريه ان يؤدي العمل الموكل اليه باعلي مستوي من خدمه ، وفي عام 1996 اصدرت لجنة معايير الرقابه علي الجوده التابعه لنفس المعهد نشرة معيار الرقابه رقم (2) بعنوان "نظام الرقابه علي جودة اداء ممارسات مكاتب محاسبه المراجعة ونشرة معيار الرقابه رقم (3) بعنوان "رقابه ومتابعه ممارسات مكاتب المحاسبه والمراجعة وذلك ليحل محل نشرة معايير الرقابه علي الجوده رقم (1) ،وتتمثل معيار الرقابه علي جودة المراجعه رقم (2) في الآتي:

1- الاستقلال و النزاهة و الموضوعيه.

2- ادارة فريق المراجعه.

3- قبول العملاء و التعاقدات الجديده و الاستمرار مع العملاء و التعاقدات الحاليه.

4- اداء وتنفيذ عملية المراجعه.

5- الرقابه والمتابعه.

اما بالنسبه للنشره رقم (3) فقد جاءت لتوفير ارشادات تساعد مكاتب المراجعه علي كيفية تطبيق عنصر الرقابه والمتابعه ،وتضمنت النشره امكانيه الاستعانه بافراد مؤهلين من الخارج المكتب للقيام بعملية الرقابه و المتابعه للتحققمن مدي ملائمه السياسات و الاجراءات الموضوعه ومدي

الالتزام بها , وذلك لحل المشكله التي كانت تقابلها المكاتب الصغيره حيث يصعب علي مثل هذه المكاتب تقسيم فريق العمل الي فريق مسئول عن الاداء وفريق مسئول عن الفحص كما هو الحال في المكاتب الكبيره.

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981 معيار المراجع رقم (220) الخاص بالرقابه علي جوده اعمال المراجع و يتضمن المعيار رقم (220) سياسات لرقابه مستوي الاداء تتضمن العناصر الاتيه:

1- المتطلبات المهنيه: وتشمل الالتزام بمبادئ الاستقلاليه و النزاهة و الموضوعيه ، و الحفاظ علي السريه و الاخلاقيات المهنيه.

الاتحاد الدولي للمحاسبين نشرة اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة عام 2009

2-المهاره و الكفاءه 3- التكاليف بالمهام.

4-التفويض. 5- الاسترشاد بالرأى.

6- قبول او انتهاء التعاقدات مع العملاء.

7- المتابعة.

كما اوضح المعيار رقم (220) بان علي مكاتب المراجع ابلاغ سياسات و اجراءات الرقابه علي الجوده العامه بمكتب المراجع الي العاملين بطريقه مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بان السياسات و الاجراءات يتم فهمها و تنفيذها (الاهدل 2008)

3- المعهد المصرى للمحاسبين القانونيين:

اصدر المعهد المصرى للمحاسبين القانونيين عام 1996 ارشاد المراجع رقم (7)⁽¹⁾.والذي يهدف الي توضيح الاجراءات الواجب علي المراجع الالتزام بها فيما يتعلق بالاعمال الموكله الي المساعدين في عملية المراجعة،وتوضيح السياسات و الاجراءات الواجبة الاتباع من قبل مكتب المراجعة لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوي اداء جيد لاعمال المراجعة ،كما الزم المعيار مكاتب المراجعة بوضع السياسات التي تضمن تحقيق العناصر التاليه للرقابة علي الجوده:

(1)المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين القانونيين الزمالك وسط القاهرة تاسس فى 22 نوفمبر 1983 بالقرار الجمهورى رقم 484

1- الصفات الشخصية: وتشمل الالتزام بمبادئ النزاهة و الموضوعية و الاستقلالية، و الحفاظ علي الاسرار طبقا لاخلاقيات المهنة.

- المهارة و الكفاءة.

- التكليف بالمهام.

- التوجيه و الاشراف.

- قبول عملية المراجعة الجديده او الاستمرار في عملية مراجعة قائمة.

و ايضا في هذا الاطار اصدرت معايير تحدد الاعتبارات المتعلقة بجودة المراجعة وهي الاعتبارات التي ينبغي علي مكاتب المراجعة ان تاخذها في الحسبان عند وضع سياساتها و اجراءاتها ، و اوضح معيار المراجعة المصري السابع الهدف من الرقابة علي الجودة و كذلك الرقابة العامة من حيث الهدف من الرقابة علي الجودة و المتمثل في توضيح الاجراءات و السياسات الواجب اتباعها لعملية مراجعة معينة التي تؤكد بصورة معقولة ان مستوى الاداء المطبق في مكتب المراجعة يتماشى مع الاهداف و المبادئ التي تحكم عملية المراجعة. ينظر الي سياسات الرقابة علي مستوى الاداء علي انها اهداف في حين ينظر الي اجراءات هذه الرقابة علي انها الخطوات التي تتخذ لتحقيق هذه الاهداف ، ان الرقابة علي مستوى الاداء لابد ان تكون مطابقة لمعايير المراجعة.

4- وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية . صدر قرار مجلس ادارة الهيئة العامة لسوق رقم (84) لسنة 2008 بتأسيس وحدة الرقابة علي جودة اعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية والمعدل بقرار مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (24) لسنة 2009 وبموجب قرار الانشاء تشكل مجلس ادارة خاص بوحدة الرقابة علي جودة اعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية و يتخذ المجلس قراراته علي ان يتم اعتمادها من مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية، اختصاصات الوحدة في ضوء قرار إنشائها، اقتراح قواعد لقيد مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين ، وشركات التمويل العقاري وشركات التأمين وإعادة التأمين ، بالإضافة إلى اقتراح

التدابير وقواعد وإجراءات الإيقاف أو الشطب من السجل واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة ،صياغة الية للفحص الدورى لجودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدة أسمائهم بالسجل ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك ، ولها أن تطلب من مراقبى الحسابات موافاتها بما تراه لازما من بيانات للإطلاع عليها والتحقق من سلامتها بصفة دورية أو غير دورية وعلى الشركات والجهات المعنية ومراقبى الحسابات المقيدى فى السجل تيسير أعمال الوحدة. التعاون مع المنظمات المهنية لاقتراح معايير للمراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلالية، الاحتفاظ بسجل يتضمن البيانات الكافية عن مراقبى الحسابات وتحديث السجل دوريا بنتائج الفحص الدورى والملاحظات الخاصة بجودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدى بالسجل. اقتراح مذكرات للتعاون مع الجهات المنظمة للمهنة والجهات الرقابية الأخرى لتبادل المعلومات فيما يتعلق بمراقبى الحسابات، اقتراح الإجراءات التى يمكن اتخاذها فى مواجهة مراقبى الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها، اقتراح 'آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كمتطلب أساسى لاستمرار القيد بالسجل ،تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية. اقتراح مقابل الخدمات الخاص بالقيد فى السجل. ووفقا لقرار إنشاء الوحدة فإن لمجلس إدارة الوحدة اقتراح فرض واحد من بين هذه الإجراءات الرقابية والتدابير التالية وعرضها على مجلس إدارة الهيئة لاعتمادها:

- أ- توجية تنبيه بوجود مخالفة وضرورة اتخاذ الاجراءات و ضمان عدم تكرارها.
- ب- رفع مستوي الملاءه المهنيه لمراقب الحسابات من خلال زيادة عدد افراد الفريق الفني القائم باعمال المراجعته وتطويرهم مهنيا بشكل مستمر.
- ت- منع مراقب الحسابات المخالف من قبول مهام من عملاء جدد لفتره زمنيه محدد.
- ث- تعيين مراقب او مشرف جوده علي الارتباطات الحاليه لمراقب الحسابات المخالف.
- ج- منع مراقب الحسابات من مزاوله اعمال المراجعته لفتره زمنيه محدد مع منحه الحق في اعاده الزاوله بعد انقضاء المده.

ج- شطب مراقب الحسابات المخالف من السجل المعد لدي الهيئة لقيد مراقبى الحسابات. مما سبق نجد ان مفهوم جودة المراجعته من منظور المنظمات والهيئات المهنيه والمعايير الدوليه يقوم علي اساس ان الالتزام بالمعايير المهنيه التي تصدرها المنظمات

الدولية و المهنية هو ما يحقق جودة المراجعة، وانه عادة ما تتركز برامج مراجعة الجودة لهذه المنظمات حول مدي التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية المتعارف عليها GAAS الخاصة بالمراجعة و التي وضعت لضمان الحد الادني من جودة المراجعة عند انجاز اعمال المراجعة. وهذا يعني انه اذا ما التزم المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فانه سوف يحقق مستوي جيد من جودة الاداء المهني ، وهذا المفهوم يتبناه العديد من الباحثين و المنظمات المهنية ، فقد ذكر (1). (Carcello et al,1992) واخرين ان مدي معرفه والتزام فريق المراجعة بهذه المعايير يعد من اكثر خصائص جودة المراجعة، وان معايير الاداء المهني وقواعد واداب وسلوك المهنة والالتزام بها يساهم في تعزيز جودة المراجعة، وهي تمثل الحد الادني لجودة المراجعة و هي تعتبر خط الدفاع الاول ضد المسئوليات و اهمال وتقصير المراجع اثناء اداء عملية المراجعة. وبشكل عام أشارت الدراسات أن معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS جاءت عامة ونادرا ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل مستويات اداء عملية المراجعة ، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمراجع دورا جوهريا في تطبيق المعايير على مستويات الاداء . كذلك يعتبر تحديد الالتزام بالمعايير امرا حكيما امرا جعي الجودة ، حيث جرى العرف على استخدام قاعدة المراجع المهني الرشيد للحكم على درجة الالتزام بمعايير المراجعة ومن ثم مستوى الجودة ، وهذه القاعدة ربما كانت السبب وراء تدخل القضاء والجهات التشريعية في تقدير جودة المراجعة باستخدام معايير وتفسيرات خاصة بهم. واخيرا يمكن القول أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم معقد وذلك لان مهنة المراجعة تتميز بخصائص تنفرد بها عن المهن الاخرى ولعل أهمها أن هناك اطرافا متعددة تطلب هذه الجودة ، وهدفها هو حماية الاطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع في اتخاذ قراراتها وان لكل طرف من هذه الاطراف تفسير مختلف عن الطرف الاخر لمفهوم جودة المراجعة

وبمراجعة الدراسات يمكن القول أن مفهوم جودة المراجعة يعن التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد واداب السلوك المهني ، وإرشادات المراجعة ، والقواعد والاجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة

(1) Carcello, J. F., Hermanson, D. R., Neal, T. L. And Riley, R. A. Jr. 'chartcteristics and auditfees Contemporary Accounting Research, Toronto, 19(3), 365-384

واستقلال مراجع الحسابات وبما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة. وبالتالي يمكن القول أن جودة المراجعة لابد أن تشمل الأبعاد الآتية:

1. التخطيط الجيد لعملية المراجعة.
2. التخطيط العلمى والعملى للمراجع.
3. جودة تنفيذ العمل الميدانى
4. الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية بالمهنة.
5. تحقيق أهداف المراجعة فى الأوقات المحددة وبالمستوى المطلوب.
6. الإفصاح المناسب والكافى فى التقرير مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية لدى العميل.

سادساً: جودة المراجعة الخارجية من منظور مكاتب المراجعة:

طبقاً لمنظور مكاتب المراجعة فإن جودة المراجعة تشمل الأبعاد التالية:

- 1- التخطيط الجيد لعملية المراجعة.
- 2- التأهيل العلمى والعملى للمراجع.
- 3- جودة تنفيذ العمل الميدانى.
- 4- الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية.
- 5- تحقيق أهداف المراجعة فى الأوقات المحددة وبالمستوى المطلوب.
- 6- الإفصاح المناسب والكافى فى التقرير مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية لدى العميل. وبشكل خاص- يجب أن تهتم بجودة المراجعة ، وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب ، نظراً لقيود الخطر على الإعلان قيود سلوك وآداب المهنة رقم 502 الخاصة بالإعلان -التي تمنع الإعلان بغرض جذب عملاء لمكاتب المراجعة، إن جودة الأداء المهني أو جودة عملية المراجعة ضرورية لكافة ممارسي المهنة الذين يرغبون فى المحافظة على عملائهم الجيدين الذين يتوقعون منهم مستوى عال من الجودة لأعمال المراجعة التى يقومون بها ، حيث لا يمانع هؤلاء العملاء من دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التى يحصلون

عليها. وهدفت دراسة⁽¹⁾. (DeAngel 1981) ,إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة ,واستخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمر صعب ومكلف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعين ، كما أن مستوى جودة المراجعة يختلف من عميل إلى آخر ، ومن فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة المراجعة مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل ، وتوصلت إلى أن حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عدد كبير من العملاء ،مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب المراجعة والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء ،وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأى ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به ،وعلى العكس من ذلك يتم فى مكاتب المراجعة الصغيرة.وقامت دراسة (Karjalainen 2011) بقياس الملاءمة القيمية لجودة المراجعة المدركة لدى فريق المراجعة ،بالإضافة لجودة المراجعة من قبل كل من فريق المراجعة وجودة الاستحقاقات ودورهم فى تحديد تكلفة رأس المال المقترض للشركات الخاصة باستخدام عينة متنوعة الحجم من الشركات الفنلندية وأشارت النتائج إلى:

1- إن كلا من جودة المراجعة المدركة ونتائجها ملائمين فى تحديد تكلفة رأس المال المقترض فى الشركات الخاصة.

2- نتائج المراجعة مهمة فى تحديد تسعير الدين بغض النظر عن حجم شركة ، بينما نوعية المراجعة المدركة أكثر أهمية للشركات الخاصة الأكبر حجماً،واستهدفت دراسة (Kim,etal,2003) التعرف على العلاقة بين فعالية المراجعة وحجم منشأة المراجعة وهل هذا يؤدي إلى صراع بين المراجعين ومديرى المنشآت محل المراجعة ، وتوصلت هذه الدراسة إلى:

1- فى حالة وجود صراع بين المراجعين ومديرى المنشآت المراجعة الكبيرة الحجم كانت أكثر فعالية فى منع إدارة الأرباح من منشآت المراجعة الصغيرة.

(1)De Angelo, L.E. 1981, Auditors Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol 3, PP.183-199

2- فى حالة عدم وجود صراع بين المراجعين ومديرى المنشآت حول إدارة الأرباح فإن منشآت المراجعة الصغيرة الحجم كانت أكثر فعالية من منشآت المراجعة الكبيرة، وهدفت دراسة (Chen et al,2001) إلى تحديد خصائص جودة المراجعة فى الصين من وجهة نظر المراجعين والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء اشتملت على قسمين هما :القسم الأول: على مجموعة من خصائص جودة المراجعة والتي تم استنباطها من الدراسات السابقة.القسم الثانى: فقد أشتمل على مجموعة من الخصائص التى تخص بيئة المراجعة فى الصين ،وقد تم توزيع (205)قائمة استقصاء على عينة من المراجعين ، والمنظمات المهتمة بشؤون مهنة المراجعة وتم تحليل البيانات المجمعة باستخدام تحليل التباين ،والتحليل العاملى، وهدفت دراسة(التويجى والنافعابى ،2008)⁽¹⁾. إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل المؤثرة على جودة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين فى المملكة العربية السعودية وكذلك تحديد العوامل المؤثرة فى تفضيل العملاء لمكتب المراجعة . وقد تم جمع البيانات من خلال الاستبيان مع اضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتى لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان بأن أكثر ثلاثة العوامل تأثيراً فى جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هى:

- 1- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة فى مجال المراجعة.
- 2-الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.
- 3- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة فى قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهى رأى الباحثين تتمثل فى التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل ،واعتاب المراجعة ، والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة .كما أوضحت نتائج نتائج التحليل الأحصائى وجودة فروق جوهريّة بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها فى الواقع .

سابعاً:-جودة المراجعة من منظور المستخدمين:

ركزت الدراسات فى مجال جودة المراجعة من منظور المستخدمين على العلاقات التالية:

(1)التويجى عبد الرحمن و النافعابى حسين،(٢٠٠٨)،جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، جامعة القصيم، الكلية التقنية، المدينة النورة، المملكة العربية السعودية

1- ادارة الارباح وجودة المراجعة.

2- تكاليف الوكالة وجودة المراجعة.

3- العلاقة الثلاثية بين التخصص القطاعي وجودة المراجعة وتكلفة راس المال.

4- التأثير المباشر وغير المباشر لجودة المراجعة على تكلفة راس المال.

5- جودة المراجعة وطبيعة الافصاح والاعتراف بالايراد.

6- جودة المراجعة وحوكمة الشركات.

7- جودة المراجعة وتركز الملكية.

ففى دراسة Dang 2004 قامت بقياس جودة المراجعة باستخدام تصميم المقارنة حيث تم اختبار شركات فشلت (تم الاعلان عن افلاسها) بالرغم من مراجعتها وشركات ناجحة ووجدت الدراسة ان المعلومة المحاسبية اقل اهمية للمجموعة الاولى التى فشلت بعد مراجعتها وهذه النتيجة توضح ان السوق يستطيع معرفة الكثير عن جودة المراجعة للشركات وبناء عليه يمكن استخدام جودة المراجعة المدركة لقياس جودة المراجعة، وأشارت دراسة⁽¹⁾. (Financial Reporting Council in Australia, 2010) الى اهمية جودة التقارير المالية للشركات والاداء الجيد والكفاء من قبل الراجعين كأحد مفاتيح كفاءة الاسواق المالية والتى لها تاثير مباشر على تكلفة راس المالى وبالتالي مصداقية وشفافية التقارير المالية فى الاقتصاد، وقامت دراسة (Lai, 2009) باختبار العلاقة بين الشركات ذات فرص الاستثمار المرتفعة وجودة المراجعة (والمقيسة بمراجعى اكبر مكاتب المراجعة مرونة اكبر فى الاحتياطات الاختيارية التى تكونها والناطة عن عدم التاكيد بالتشغيل الحالى للاستثمارات الخمس الامريكية) وما اذا كانت نتائج العلاقة ذات صلة محتملة بتقليل ادارة الارباح . وأشارت النتائج الى ان الشركات ذات الفرص الاستثمارية العالية تتطلب جودة مراجعة اعلى وذلك للحد من ادارة الارباح حيث لديها الرقابة ، وأن الشركات ذات الفرص الاستثمارية العالية اكثر احتمالا لطلب المراجعة من قبل الشركات الخمس الكبرى للمراجعة مقارنة بذات الفرص الاقل ، وان الشركات ذات الفرص الاستثمارية العالية ذات احتمالية اعلى لوجود استحقاقات اختيارية لديها ولكن هذه العلاقة تعتبر ضعيفة اذا ما كانت احد المكاتب الخمس الكبرى هو من يقوم بالمراجعة. وفى

(1) قطب ، احمد سباعى والخاطر ، خالد ناصر (العوامل المؤثرة فى تحديد اتعاب مراجعة الحسابات) دراسة ميدانية 2004 جامعة قطر

دراسة (Chambers, 2008) اختبرت العلاقة بين جودة المراجعة وموضوعية الاستحقاقات واطفاء الاستحقاقات ووجدت الدراسة ان حجم العوائد المرتبطة عن استخدام الاستحقاقات كاساس للاستثمار يرتبط عكسيا مع جودة المراجعة حيث جودة المراجعة المنخفضة تؤدي الي عوائد اكبر للاسهم التي يتم شراؤها بناء علي اخطاء الاستحقاقات كاساس للاستثمار. ووجدت الدراسة ايضا ان العلاقة بين جودة المراجعة و اخطاء الاستحقاقات قد قل بعد اصدار قانون وتعليمات، وفي دراسة Niskanen اختبرت التفاعل بين جودة المراجعة وتكاليف الوكالة و باستخدام ملكية الادارة كمعبر عن تكاليف الوكالة قارنت الدراسة بين الطلب لجودة المراجعة وذلك باستخدام مقياسين و هما الطلب علي استخدام مراجعين من المكاتب الاربع الكبار و الطلب علي استخدام مراجعين ثقة و متحفظين مهنيًا ،واشارت النتائج الي ان ارتفاع نسبة ملكية الادارة يقلل من احتمال اعتماد الشركات علي تعيين مراجعين من احد المكاتب الاربعة الكبرى للمراجعة و لكنه ل يؤثر علي امكانية اعتمادهم علي مراجعيين معتمدين (وذلك بناء علي تبني فكرة ان جودة المراجعة تعتمد بشكل كبير علي لجوء الادارة الي استخدام مراجعين من المكاتب الاربع الكبار او مراجعين معتمدين موثوقين) وان هناك علاقة غير خطية بين نسبة ملكية الادارة و الطلب علي جودة المراجعة من خلال تعيين مراجعي المكاتب الاربع الكبرى ،و هذا يشير الي ان المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الاربعة الكبرى تستخدم قياس عدم الشفافية في الشركات الخاصة للحد من تكاليف الوكالة ،ووجدت الدراسة ايضا ان احتمال اختيار مكاتب المراجعة الاربعة الكبرى يزداد مع زيادة حجم الشركات ووجود مبيعات خارجية ،و ان زيادة نسبة المديونية يزيد من احتمالية ان تتعاقد الشركات مع احد المكاتب الاربعة الكبرى للمراجعة و ذلك فقط في الشركات كبيرة الحجم و الشركات ذات نسبة ملكية الادارة فيها تتجاوز 50.5% و اختبرت دراسة (Chen et al, 2010) اثر جودة المراجعة علي ادارة الارباح و ذلك في الشركات الخاصة و الشركات غير الخاصة ووجدت الدراسة ان الاختلاف في طبيعة ملكية الشركة و علاقات الوكالة و مخاطر الافلاس يقلل من دافع الشركات الخاصة مقارنة بالشركات الغير خاصة، و كنتيجة لذلك فان اثر جودة المراجعة لتقليل ادارة الارباح سيكون اكبر في غير الخاصة مقارنة بالشركات الخاصة . ،مع ارتفاع و انخفاض جودة المراجعة بها و اشارت النتائج الي ان:

1-علي الرغم من العدد الكبير للمراجعين الكفاء ذوي الدور الحكومي الكبير في الصين الا ان هذا الدور يعتبر محدودا لمجموعة اخري من الشركات.

2-علي الرغم من تساوي الصلاحيات القانونية لكل الشركات فان اثر جودة المراجعة (و المقيس احيانا بانخفاض ادارة الارباح وتكلفة راس المال)تختلف بين الشركات التي تتباين هياكلها للملكية.

3-اهمية ابراز الاختلافات في هيكل الملكية في ابحاث المراجعة و ذلك لاثرها الاقتصادي المختلف علي اختيار المراجعين .اختبرت دراسة (Ahmed et al, 2008) (تأثير التخصص الصناعي للمراجع و هل يخفض تكلفة راس المال و ذلك للشركات التي يتم مراجعتها من قبل الشركات الاربعة الكبرى للمواجهة .و اشارت النتائج الي ان الشركات التي تعتمد في مراجعتها علي مراجعين من الشركات الاربعة الكبرى (ذو التخصص الصناعي) ذات تكلفة راس المال و نسبة مديونية اقل معنويا من الشركات التي تستخدم مراجعين قطاعيا .وقامت الدراسة ايضا باختبار ما اذا كانت المنافع من استخدام مراجع متخصص تختلف مع قوة بدائل نظام الرقابة الداخلية.ووجدت الدراسة ان استخدام مرجع متخصص يعتبر هاما بشكل خاص عندما تكون بدائل نظام الرقابة الداخلية (مجلس الادارة او المساهمين المؤسسين)ضعيف،اي ان منافع استخدام مراجع متخصص تخففي عندما تكون بدائل نظام الرقابة الداخلية قوية و هذا الدليل يشير الي حد ما الي اوجه التبادلية بين نظم الرقابة و جودة المراجعين(كبدلين) و اختبرت دراسة (Piot and Janin, 2005)اثر متغيرات حودة المراجعة علي الاستحقاقات غير العادية في فرنسا،باستخدام 255 مشاهدة لشركات فرنسية من 1999_2001و باستخدام نموذج(Jones)للتقدير الاستحقاقات ،و باستخدام التحليل متعدد المتغيرات اشارت النتائج الي ان وجود مراجعين من احد مكاتب الاربع الكبرى لا يؤثر علي حجم الاستحقاقات غير العادية بصرف النظر عن طريقة حسابها باشارة او القيمة المطلقة ،وان وجود لجنة المراجعة (وليس استقلال اللجنة) مرتبط بخفض اشارة الاستحقاقات غير العادية المنخفضة مما يشير الي وجود او ارتفاع تحفظ محاسبي الارباح ، وانه بالتعارض مع تنبؤات النظرية الايجابية للمحاسبة فان الرافعة المالية لها تأثير سلبي (عكسي)علي اشارة الاستحقاقات الغير عادية .وفي دراسة (Li et al, 2009) ناقشت التأثير المباشر و غير المباشر لجودة المراجعة علي تكلفة راس المال ،حيث

يرتبط التأثير المباشر مع تأثيرات شهرة المراجع التي تعكسها الامانة والثقة. اذا تم اعتبار جودة المراجعة علي الاقل كجزء يعبر عن مستوي الثقة المتوقعة فيمكن توقع ان مؤشرات ادراك جودة المراجعة لها تأثير مباشر كمثبط و مخفض للعلاقة بين التكلفة و راس المال و اشارت النتائج الي انه وباستخدام مقياس لجودة المراجعة يعتمد علي كلا من التخصص القطاعي للمراجع و الاتعب غير المتوقعة للمراجعة فانه بالاضافة الي خفض تكلفة راس المال مع وجود جودة مراجعة مرتفعة (النتيجة عن الاعتماد علي وجود مراجعيين ذو تخصص قطاعي) فان الاتعب غير المتوقعة لعملية المراجعة تخفض من التأثير الايجابي (لارتفاع الاستحقاقات غير العادية علي تكلفة المال) وتساءلت دراسة (Frantz and Instefjord, 2007) عن القيود علي الملاك الاساسيين للشركات التي يحتاجونها لتمويل الشركة وهل يطلبون الحوكمة العالية ام المنخفضة، و لم تجد الدراسة دليل علي فشل الحوكمة او وجود داعي للتدخل مادام سوق المراجعة في منافسة كاملة. و بالعكس فاذا كان السوق في غير صورة المنافسة الكاملة فقد ترتفع نسبة فشل الحوكمة من تحقيق اهدافها حيث يختار المساهمون الاساسيون (المسيطرون) نظام حوكمة ضعيف عندما يكون استخدام اسلوب الحوكمة الجيد مسبب لارتفاع الثروة الاقتصادية للشركة حيث ان استخدام نظم قوية للحوكمة قد يكون ذو تأثير عكسي علي الثروة الاقتصادية للشركة و في نفس الوقت الذي قد تعتبر الحوكمة المنخفضة سببا في رفع الثروة الاقتصادية للشركة. وفي دراسة (Ozkan, 2009) استهدفت محاولة فهم سياسات الافصاح عن الايرادات طبقا للمعايير الدولية IFRS حيث اختبرت الدراسة الوضع الحالي لسياسة الافصاح في تركيا بعد تطبيق IFRS و اختبرت الدراسة اثر جودة المراجعة علي سياسة الافصاح عن الايراد ، و اشارت النتائج ان جودة المراجعة (المقيسة باستخدام كلا من مراجعي المكاتب الاربع الكبرى او دونهم من المراجعين و حجم الشركة وطبيعة الافصاح ووقته) لا يؤثر عن الافصاح عن السياسة المحاسبية . وان طريقة الافصاح عن سياسات الاعتراف بالايراد يرتبط بالشركة نفسها و ليس المراجع و هذا يظهر الحاجة الي توجيه و مراقبه طرق الافصاح عن السياسات المحاسبية المقدمة للشركات و مطالبة للمراجعين لتوجيه اهتمامهم الي الافصاح عن السياسات المحاسبية . وفي دراسة (Gul et al, 2010) و التي اختبرت اثار تركيز الملكية الاكبر للمساهمين و الملكية الاجنبية مع جودة المراجعة علي حجم المعلومات الخاصة بالشركة و التي تشملها اسعار الاسهم و المقيسة بسعر السهم المعاصر لمجموعة من الشركات المقيدة بالصين في الفترة من 1996

الى 2003. حيث اوضحت الدراسة ان التزام بين المتغيرات يزداد عندما يكون اكبر المساهمين هم من الجهات الحكومية . وقد وجدت الدراسة ان الملكية الخارجية و جودة المراجعة ترتبط عكسيا مع التزام و ان حجم المعلومات الخاصه بالارباح والتي تعكسها عوائد الاسهم تكون اقل للشركات ذات التزام المرتفعة⁽¹⁾.

ثامناً:- دور جودة المراجعة فى تدنية فجوة التوقعات : منذ منتصف الثمانينات اتجاة حديث ينادى بتلبية احتياجات مستخدمى القوائم المالية والحفاظ على جودة عملية المراجعة ، ويعد Robert Mendnick من رواد هذا الإتجاه حيث أوضح أن مهنة المراجعة يجب أن تدرك ضرورة توسيع مسئولية مراجع الحسابات لتحقيق احتياجات مستخدمى تقرير المراجع فى ظل بيئة أعمال متغيرة الخواص واذا لم يتم تحقيق ذلك فسوف تنخفض جودة المراجعة، وتعتبر توقعات المجتمع تجاة مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات بالقوائم المالية هى قلب مشكلة فجوة التوقعات ، كما تعتبر هى الفجوة الأساسية جميع المهتمين بأمور المهنة نظرا لتأثيرها على عملية اتخاذ القرارات ويتوقع المجتمع وجود تأكيد مطلق من المراجع بعدم وجود مخاطر المراجعة بينما لا يمكن عمليا تحقيق ذلك نظر القيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدلة الاثبات ، ولهذا تنحصر مسئولية مراجع الحسابات فى ابداء رأى فنى محاد عن مدى عدالة القوائم المالية وعدم احتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقا لمبدأ التأكيد المعقول، وفى إطار المحاولات التى استهدفت تضيق فجوة التوقعات ركزت الجهود من جانب المنظمات المهنية على إصدار النشرات المهنية بهدف تطوير تقرير المراجع وتحقيق تفهم كامل لمضمون جودة عملية المراجعة كذا مسئوليات المراجع. ويؤثر التقرير المطور على فجوة التوقعات من خلال التأثير على إدراك المراجع بشأن ما هو مطلوب منه ، وبالتالي التأثير غير المباشر على جودة المراجعة ، وكذلك التأثير على إدراك مستخدمى القوائم المالية بالشكل الذى ساعد على تحقيق تفهم أفضل لدور المراجعة والمراجع. ويهدف تقرير مراقب الحسابات المطور إلى إيضاح طبيعة المسئولية التى يتحملها مراجع الحسابات وطبيعة عملية المراجعة التى تهدف إلى توفر التأكيد المعقول حول عدم احتواء القوائم المالية على أخطاء مادة أو غش ، كما يهدف تقرير المطور إلى إيضاح مدى اعتماد مراجع الحسابات على نظام الرقابة الداخلية كأساس

(1)-الديسبى ،محمد محمد عبدالقادر ، 2008 العوامل المؤثرة فى تسعير خدمات المراجعة دراسة تطبيقية من واقع الشركات المساهمة المصرية جامعة المنصورة

لتحديد نطاق الفحص. وعلى الرغم من أن المعيار رقم (53) قدزاد من مسؤولية مراجع الحسابات بشأن تقديم الضمان المناسب بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية ذات التأثير على القوائم المالية ستم اكتشافها وفقاً لمفهوم التأكد المعقول، إلا أن هذا المعيار لم نجح في تطوير أداء المراجع بالفعالية المطلوبة لتوفير مبدأ التأكد المعقول، حيث يشير إلى أن الأخطاء والمخالفات الناتجة عن الغش والتضليل المتعمد صعبة الاكتشاف. كما أوضح Jane Mancino أن معيار رقم (82) الصادر في إبريل عام 1997 والذي يشير إلى أن المراجع يعد مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن وجود غش ولا يعد مسؤولاً عن اكتشاف الغش في حد ذاته، ويوفر المعيار الإرشادات اللازمة لمراجع الحسابات لاكتشاف الغش المؤثر على القوائم المالية، حيث تضمن المعيار إشارات تحذيرية يجب على المراجع الإسترشاد بها لتحديد الأخطاء المادية الناتجة عن الغش المتعمد الأمر الذي يؤدي إلى تدنية فجوة التوقعات ومن ثم تحسين جودة المراجعة، حيث أوضحت إحدى الدراسات أن تدنية فجوة التوقعات تطلب إعلام مستخدمى القوائم المالية بطبيعة عملية المراجعة والقيود المرتبطة بها، كما يتطلب التزام مراجعى الحسابات بمعايير فجوة التوقعات والحفاظ على جودة عملية المراجعة.

تاسعاً: المخاطر الناتجة عن نقص جودة المراجعة:

أ- مخاطر يتحملها مكتب المراجعة، وأهمها:

- 1- فقد أو تدنى سمعة المكتب لدى عملائه.
- 2- خسارة في النصيب السوقى للمكتب.
- 3- التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم
- 4- بتعويضات وهو ما يدعى بالمسؤولية القانونية تجاه الغير

ب- مخاطر يتحملها المجتمع:

وتتمثل في الخسائر التى يتعرض لها العملاء نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتماد على تقارير المراجعة متدنية الجودة.

عاشرأ:-العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة:

كما أن هناك مجموعة من العوامل تلعب دوراً كبيراً في تحسين جودة المراجعة يمكن إيجازها بما يلي:

أ- تنظيم مهنة المراجعة وتحديد مسؤوليات المراجعين.

- ب- التأهيل العلمي والعملي للمراجع والبرامج التدريبية تؤدي إلى زيادة مهارات الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدرة لدى المراجع في إبداء رأي فني محايد.
- ج- توفر الخبرة والمعرفة لدى مكاتب المراجعة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، واستخدام المراجعة بالعينات الإحصائية.
- د- الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الشركات محل المراجعة.
- هـ- التقييم الدوري والإشراف والمتابعة المستمرة للأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة بالاعتماد على مراجعة الخبرة.
- و- تحديد دقيق وموثق للأهداف العامة والمرحلية للارتقاء بالجودة.
- ز- تشكيل لجان المراجعة للرقابة ومتابعة أعمال المراجعين.
- ح- توفر الضمانات التي تكفل حياد المراجع وموضوعيته واستقلاله المادي والتنظيمي والفكري.
- ط- الإلزام القانوني بتنفيذ قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير رقابة الجودة وذلك عن طريق المنظمات المهنية والعقوبات والقضايا والتشريع .
- ي- التخطيط لعمليات التطوير والتحسين في المراجعة وتصميم برامجها.
- ك- اهتمام كافة المستويات الإشرافية بعملية المراجعة، بحيث تكون مرجعي فني لفريق المراجعة.
- ل- المعرفة العميقة بنشاط العميل من قبل فريق العمل وكافة المستويات الإشرافية مع التركيز على جودة تقارير المراجعة
- م- الاهتمام برد فعل واحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.
- يرى الباحث أن كل من التأهيل العلمي والخبرة المهنية والممارس للمراجع بمعايير المراجعة تؤدي إلى جودة الأداء المهني للمراجعة كما يرى أن درجة ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة المراجعة كما يرى أيضاً تخفيض أتعاب المراجعة من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة المراجعة .

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يشتمل على الآتى:

المبحث الاول : نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية فى السودان

المبحث الثانى : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية في السودان

أولاً: نشأة مهنة المراجعة في السودان:-

حيث أصبح من الضروري أن يعهد إلي شخص أن يقوم بالتحقق من حسن إستغلال الموارد المتاحة لدي شخص آخر أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها عام 1854م حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي (منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا)⁽¹⁾. وكان الهدف الأساسي لنشأة المراجعة هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء، وبظهور شركات المساهمة وإنفصال إدارة الشركة عن المساهمين زادت الأهمية لوجود مهنة المراجعة وذلك لإطمئنان المساهمين علي مدي صحة نتائج الأعمال والمركز المالي. وقد نشأة مهنة المراجعة في السودان منذ فترة إستعمار السودان في العام 1898م، حيث كان الإعتماد في أعداد حسابات الوحدات الحكومية وحفظها في السجلات والدفاتر، يقع على عاتق المصريين والشوام وكانت هذه السجلات تحفظ بالقاهرة حتى عام 1924م، وبعد هذا العام تم نقلها للخرطوم وكان أغلب القائمين بالعمل عليها من المصريين تحت حكم الانجليز. أما شكل الحسابات فكانت منظمة تتناسب مع وضعية الحكم آنذاك، حيث كان السودان يقسم إلي مديريات لكل مديرية حاكم، وكانت الإدارة تتم من وحدات مركزية، وكانت لكل مديرية لائحة حسابات مختلفة توضع وفقاً لوضع المديرية وإيراداتها، ويتم ترتيب ذلك بناءً على لائحة الخزينة لعام 1924م ولائحة العلاوات والإمتيازات لعام 1934م ولائحة الحسابات لعام 1936م وبعد توسع الحكم الأجنبي في السودان وتكوينه للمراكز والمحافظات واجهت الحكومة ضرورة حفظ دفاتر الحسابات والإحصائيات المالية لتسيير الحكم، الأمر الذي أستدعى إنتداب المزيد من كتبة الحسابات المصريين للإستعانة بهم في ذلك، وتدريب خريجي المدارس الأولية والوسطى السودانيين. بعد الحرب العالمية الأولى دخل السودان في عدة مشروعات إقتصادية كبرى، تمثلت في تأسيس إدارة مشروع الجزيرة والتي كانت تسمى في ذلك الوقت بالشركة السودانية.

1 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2006م)، ص 12.

الزراعية، وكذلك إنشاء سكك حديد السودان، وتزامن ذلك مع إصدار قانون الشركات السوداني عام 1925م والذي إستمدت نصوصه وبنيت أساساً على قانون الشركات الانجليزي عام 1919م. ودعا كل هذا إلى وجود نموذج محاسبي يوفر بيانات مالية ومعلومات تساهم في وضع الخطط والتنفيذ والمتابعة والرقابة، بالإضافة إلى وجود إدارة للمراجعة الخارجية لتقوم بالرقابة على المسار المالي والحسابات لتلك المؤسسات الكبرى وباقي الوحدات الحكومية والمراكز ورفع تقرير سنوي بذلك للحاكم العام⁽¹⁾. بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة في السودان وفقاً لنص المادة (137) من قانون الشركات السوداني لعام 1925 م، وتتص هذه المادة علي ما يلي: محاسب قانوني برخصة مفتوحة يصدرها الحاكم العام وتعتمد علي زمالات المحاسبين القانونيين العالمية. ومحاسب معتمد من ذوي الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية. غير ذلك من الشخصيات الاعتبارية التي يصادق عليها وزير المالية من السودانيين الذين لديهم خبرة لا تقل عن 20 سنة في مجال الحسابات. وعليه بدأ العمل في تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، وذلك بإختيار بعض موظفي الحسابات، وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية في أواخر الأربعينات من القرن العشرين يتم التدريس فيه بواسطة الموظفين البريطانيين، وقد تأهل أول محاسب قانوني في السودان وهو السيد/ منصور محجوب، بإجتياز إمتحان جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا في شهر ديسمبر 1951م، ثم أزداد عدد الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام 1955م، وأنشأ أول معهد لتدريس علوم شهادة المحاسبين القانونيين بإدارة المستر هرس عام 1958م، وكان هذا نواة لمعهد الدراسات الحسابية القائم حالياً⁽²⁾.

ثانياً: مكاتب المراجعة العاملة في السودان

يبلغ عدد مكاتب المراجعين القانونيين المرخصين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (231) مكتب قانونياً و(175) مكتب محاسبين معتمدين و (41) مكتب محاسبين

1 إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة — دراسات معاصرة وحالات عملية، (القاهرة: دار الهاني للطباعة والنشر، ط2، 1981م)، ص 41.

2 أميمة خليل محمد أحمد(تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان) دراسة وصفية تحليلية رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2002 م ص15

الاذن المحدد حسب إحصائية المجلس وذلك للعام 2019م (ملحق رقم 1) أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المراجعة حسب مدن السودان. فمدينة كوستي، عطبرة، القضايف، الفاشر، الجزيرة، سنار، كادقلي والفولة كان نصيبهم مكتب واحد فقط وتمثل (0.48%) لكل مدينة علي التوالي، أما مدينة ود مدني فكان نصيبها (2) مكتبين وتمثل (0.095 %) فقط من عدد المكاتب الكلية، ومدينة بورتسودان فقد كان نصيبها (3) مكاتب وتمثل (1043%) من عدد المكاتب، أما مدينة الخرطوم فكان نصيبها (196) مكتباً وتمثل (93.78%) من إجمالي عدد المكاتب، وهي تعتبر المدينة ذات النصيب الأكبر من عدد المكاتب في السودان لكونها تمثل المركز الاقتصادي والسياسي ومقر لسلطة الحكومة⁽¹⁾..

1- مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد المراجعة المعتمدة

2- وضع الانظمة المالية والمحاسبية والانظمة الادارية الاخرى

3- تقديم المشورة فى الشؤون المحاسبية والمالية

4- الاستشارات الضريبية

5- الاستشارات فى مجال تصميم أنظمة التكاليف

6- الاستشارات الادارية

7- عمل دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة

8- التحقيقات والمراجعات الخاصة بالامور المالية

المجالس المهنية التى تنظم عمل مكاتب المراجعة القانونية فى السودان :

نتيجة لازدياد عدد المراجعين القانونيين تم تكوين مجلس لهم يعمل على تطوير المهنة وفقاً

لمتطلبات البيئة ومواكبة التقدم العلمى فى مجال المراجعة وتتمثل هذه المجالس فى الاتى :

مجلس المحاسبين القانونيين السودانى :

عند الحديث عن المحاسبة المهنية فأن الامر يرتبط بالضرورة بوجود هيئة مستقلة تعنى بتنظيم

شئون المهنة وتطويرها وقد أورد الاتحاد الدولى للمحاسبين فى الفقرات من 13 الى 18 بعض

الاعتبارات التى يجب أخذها بعين الاعتبار عند تكوين أو إنشاء مجلس مهنى للمحاسبة

والمراجعة، وقد أوضحت الفقرة (13) أن الدافع لإنشاء المجلس قد يكون بمبادرة من الحكومة

1 نشرة تعريفية، مجلس المحاسبين القانونيين السودانيين، 2001م ص 1- 223 وقد تم إلغاء هذا القانون

باصدار قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى فى العام 2004م.

لتطوير المهنة . وقد صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين عام 1988م وشارك في دراسة وصياغة هذا القانون ديوان المراجع العام وديوان النائب العام ووزارة المالية ، بالإضافة الى المحاسبين القانونيين، كما ساهمت أيضاً كل من جامعة الخرطوم، وجامعة السودان وجامعة القاهرة فرع الخرطوم في الدراسة والصياغة، وايضاً خبراء من مؤسسات مهنية دولية، ولقد حددت المادة (4) من قانون المجلس أختصاصاته في الاتي :

1-ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وتحديد فروعها وأهدافها
2-تنظيم مهنة المحاسبة وتطوير الادارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها، وتحديد مجالات عمل المحاسبين

3-تطوير الممارسات الموروثة والمتعارف عليها محلياً وعالمياً بالنسبة للمهنة والارتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كاساس قوى في جميع مجالات العمل المختلفة
مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة :

نشأ مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان سنة 2004م بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي بموجبية تم الغاء قانون مجلس المحاسبين القانونيين، ذلك وفقاً للمادة 90 (1) من دستور جمهورية السودان 1998م الذي أصدره رئيس الجمهورية واجازة المجلس الوطنى، وبموجب ذلك تم تكوين مكتب تنفيذى حسب نص المادة 4 (1) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م من رئيس غير متفرغ ونائب له من ذوى الخبرة والكفاءة فى مجال المحاسبة والمراجعة وعدد ثلاثة وعشرون عضواً لتطوير وتحسين مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع كفاءة وفاعلية أعضائها .

يعتبر المجلس الجهة التى ترعى مهنة المراجعة فى السودان، وتضع لها المعايير المناسبة والضوابط اللازمة لتنظيمها وتطويرها وحمايتها وفق المتغيرات المحلية والعالمية، ويفتح المجلس أفقاً جديدة أمام أطراف المهنة للاستفادة والاستزادة من النهضة فى مجال المحاسبة والتكنولوجيا وتطويرها لتلائم البيئة المحلية والاحتياجات الفعلية، والمساهمة فى تبادل الخبرات والمعرفة مع الدول التى لها السبق فى هذا المجال. ويمارس المجلس أختصاصاته بموجب قانونه فى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك للارتقاء بالمهنة وترسيخ مبادئها، بجانب التنسيق مع

المؤسسات العلمية بشأن المناهج والتنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والاقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة⁽¹⁾..

شروط التسجيل وضوابط منح التراخيص لمكاتب المراجعة القانونية :

يصدر مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، طبقاً لاحكام المواد (19) و(31) من القانون، أربع سجلات لتسجيل المراجعين للعمل فى مجال المهنة وهى:

1-سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين

2-سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين

3-سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين

4-السجل الخاص بحملة الشهادات دون البكالوريوس حسب نص المادة (2/19) من القانون يتم تقديم طلبات القيد فى السجل أو النقل من سجل الى سجل آخر للجنة، على نموذج طلب القيد، على أن يستوفى الطالب شروط التسجيل الواردة بالمادة (21) من القانون، مع أستيفاء الوثائق والبيانات اللازمة. يتم القيد فى السجل بناء على قرار اللجنة، وتمنح شهادة القيد بالسجل والترخيص لممارسة المهنة، بنموذج يوقع عليه كل من رئيس اللجنة والمسجل . ويشترط للتسجيل فى سجل المراجعين القانونيين، للحصول على الترخيص بممارسة المهنة توافر الشروط التالية :

1/أجتياز المرحلة النهائية من الزمالة السودانية، أو ما يعادلها من الشهادات المهنية، بعد قياسها ومطابقتها بمواد المؤهل المهني للزمالة السودانية

2/ممارسة المهنة لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات بدون أنقطاع من تاريخ قيادة بسجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين

3/يستثنى من حكم المادة (1/ب) المحاسبين والمراجعين الحاصلين على شهادة الدكتوراه فى المحاسبة أو المراجعة، أو درجة علمية معادلة لها ومعترف بها لدى المجلس

4/يخول القيد فى سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين، ممارسة المهنة بكافة أشكالها، من مراجعة واعتماد ميزانيات الافراد والشركات وشركات المساهمة العامة والؤسسات والمنشآت وخلافها

1 د.الفتاح الامين عبدالرحيم، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسب والمراجعة فى تطوير الاداء العلمى والمهني فى السودان، جامعة شقراء كلية العلوم والدراسات الانسانية، المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية، العدد الاول يناير 2013م

5/حسب نص المادة (31) من القانون، يعتبر أى شخص تم تسجيله ومنح رخصة لمزاولة مهنة المحاسبة أو المراجعة بموجب أحكام قانون الشركات لسنة 1925م أو قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م أو قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة 1988م أو أى قانون آخر أو أى لوائح صادرة بموجب تلك القوانين، وسجل كمحاسب معتمد من حملة الاذن العام أو كمحاسب قانونى، كما لو تم تسجيله بموجب هذا القانون أو اللوائح الصادرة بموجبها فى سجل المحاسبين القانونيين.⁽¹⁾

ضوابط منح تراخيص ممارسة المهنة لمكاتب المراجعة القانونية :

يشترط لممارسة المهنة توافر الضوابط التالية :

1/أن يكون للمراجع مقر مباشر فية نشاطه، وعالية أخطار المجلس بعنونة وكل تغيير فى العنوان.

2/أن يباشر العمل بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه بشرط أن يكون من ينوب عنه مؤهلاً بنفس المستوى ومسجلاً لدى المجلس.

3/يجوز للمراجع الاستعانة بكادر محاسبى لمساعدته فى عمله .

4/الالتزام بالافصاح عن المعلومات والبيانات التى يقوم بمراجعتها، وتقديم أقصى ما يتوفر منها للجهات ذات العلاقة فى حال طلبها .

5/مراعاة أخلاقيات المهنة والىساعد فى أو يقوم بالتزوير أو الادلاء بمعلومات تساعد على أخفاء الحقائق.

6/الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة التى يجيزها المجلس.

7/تجديد الترخيص الممنوح له من المجلس سنوياً فى مدة أقصاها آخر مارس من كل عام

8/أن يحدد الشخص المرخص له بممارسة المهنة فى نموذج طلب تجديد الترخيص السنوى، من ينوب عنه من المحاسبين والمراجعين المرخص لهم بنفس مستوى الترخيص لتسيير أعمال مكتبة، فى حال فقدان لشروط الاهلية الواردة فى المادة (24) الفقرتين (أ) و(ب) من القانون.

9/فى حالة الشراكات فى مكاتب ممارسة المهنة، يجب حصول كل الشركاء على تراخيص ممارسة المهنة بنفس مستوى الترخيص⁽²⁾ .

1 نشرة تعريفية، مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى 2004م

2 د.منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، ب ت، ص ص

التنظيم الداخلى لمكاتب المراجعين القانونيين :

تتعدد أشكال التنظيم الداخلى لمكاتب المراجعين القانونيين فمنها، ما يأخذ شكل منشأة فردية، ومنها ما يأخذ شكل شركة تضامن ومنها ما يأخذ شكل شركة مساهمة .ومهنة المراجعة تمثل خدمة شخصية يترتب عليها وجود التزام (تجاة العميل والجمهور) بالنزاهة والموضوعية والاداء الجيد. ويشتمل التنظيم الادارى الداخلى للمكتب، على عدد من مستويات السلطة على النحو التالى:

الشركاء :

هم يمثلون أعلى سلطة بالمكتب. وهم مسئولون بالتضامن عن جميع الاعمال التى تتم بالمكتب. وقد يعهد بادارة المكتب الى أحدهم، ويسمى فى هذه الحالة بالشريك المدير. وتدريبهم وتوجيههم، كما يقومون أيضاً بوضع السياسات العامة للمكتب، ويمكن توضيح مايقومون به من أعمال، كالآتى:

أ/التوقيع على تقارير المراجعة

ب/الفصل فى المشاكل الناجمة عن عمليات المراجعة

ت/الاشراف على المندوبين ومتابعة أعمالهم عن طريق الاطلاع على برنامج واوراق المراجعة

ث/الحصول على عملاء جدد للمكتب وحضور الاجتماعات الهامة مع العملاء

ج/ مناقشة تقارير المراجعة مع العملاء قبل الانتهاء من عملية المراجعة

ح/تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والقيام بعملية الفحص لاغراض خاصة

المديرون أو المشرفون : Managers or supervisors

يوجد هذا المستوى من السلطة فى المكاتب الكبيرة، حيث يقوم المدير أو المشرف بكثير من الوظائف التى يقوم بها الشركاء فى المكاتب الصغيرة. ويعتبر المدير أو المشرف حلقة اتصال بين الشركاء وباقى موظفى المكتب. ومن أهم واجباته ما يالى :

أ/القيام بمعظم أعمال التخطيط والاشراف على عملي المراجعة

ب/دراسة أوراق المراجعة

ت/أجراء التعديلات اللازمة فى تقرير المراجعة

ث/ الاتصال بالعملاء وبحث المشاكل الناتجة عن عملية المراجعة معهم

ج/مناقشة التقرير ونتائج عملية الفحص مع العميل

ح/أحالة الموضوعات الهامة للشركاء للبت فيها

المراجع الاول : Senor Auditors

يشرف على كل عملية مراجعة مراجع أول، ويعد مسئولاً عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة بما في ذلك أعداد برنامج المراجعة والإشراف على العمل الميداني. ومن أهم واجباته ما يلي :

أ/ توزيع العمل على المساعدين ومعاونتهم في أداء أعمالهم

ب/ فحص أوراق المراجعة التي قام المساعدين بأعدادها

ت/ فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة

ث/ فحص الاسس التي أتبع في تقييم الأصول ودراسة هيكل راس المال المستثمر في المنشأة

ج/ أعداد الإقرار الضريبي الخاص بالمنشأة

ح/ تقرير التعديلات الواجب إدخالها على برنامج المراجعة إذا استدعت الظروف ذلك

خ/ إجراء المناقشات أثناء الفحص

د/ بحث الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة مع أحد الشركاء أو المديرين

يجب أن يكون المراجع الاول مؤهلاً تاهيلاً مهنيّاً عالياً، كما يجب أن يتميز باللباقة وحسن التصرف وروح المبادرة والقدرة على توجيه أعمال معاونيه.

المراجعون متوسطو الخبرة: وهم المراجعون الذين لم تصل خبرتهم بعد الى مستوى المراجعين الاول، الا أنهم لديهم المقدرة والمهارة المناسبة. ويجب أن يكون لدى المراجع المتوسط الخبرة المقدرة على ربط إجراءات المراجعة بالهدف النهائي، كما يجب أن يتميز بالقدرة على التعاون مع الآخرين، وأن يتمتع بصفة القيادة، وقد يقوم بعمل المراجع الاول في بعض عمليات المراجعة الصغيرة.

المراجعون تحت التمرين : Junior Auditors

ويقوم هؤلاء بالأعمال التفصيلية للمراجعة تحت إشراف المراجع الاول، ومن أهم أعمالهم ما يلي:

أ/ المراجعة المستندية للعمليات

ب/ المراجعة الحسابية للعمليات

ت/ مراجعة الترحيلات من اليومية الى الاستاذ

ث/ أجراء التحليلات اللازمة

ج/تحضير بعض الكشف

ويتعين على المراجع تحت التمرين أن يخطر المراجع الاول بالاحطار أو البنود غير العادية، ويجب عليه أن يلتزم بالصبر والحذر والمحافظة على أسرار المنشأة التي يراجع عملياتها، كما يجب أن يتمتع بعقلية ناضجة حتى يتمكن من الاستفادة من معلومات من هم أكثر من خبرة.

المشاكل والتحديات التي تواجه عمل المراجع القانوني بمكاتب المراجعة : المراجع القانوني، هو شخص اعتباري حاصل على ترخيص لمزاولة المهنة، وفقاً لأحكام قانونية ولوائح منظمة لاداء المهنة، وأنة يزاول هذه المهنة بصفة مستقلة بمعنى أنة غير تابع لاحد لضمان أبدأء راية المهني المحايد فى تقاريره المنجزة للحسابات بعيداً عن الضغوط أو الاشراف أو التبعية للدارة التنفيذية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها. هنالك الاسباب والمشاكل التي تجعل المراجع القانوني لايقوم بأداء واجبة المهني بتلكفاءة والجودة المطلوبة، وتتمثل أهم هذه الاسباب فى الاتى⁽¹⁾..:

- 1/ضعف الاعتاب المهنية والتي تعبر فى كثير من الاحيان غير مجزية
- 2/تنافس المراجعين القانونيين على الفوز بالتعاقد من خلال تقديم تخفيضات فى قيمة أتعابهم تخل بمهنية أعمالهم
- 3/لجوء أختيار المراجع القانوني فى بعض مجالس الادارات الى ترشيح المراجع صاحب العرض الاقل دون النظر الى جوهر عملية المراجعة ومتطلباتها
- 4/عدم تناسب حجم القوى العاملة المتوفرة لدى المراجع القانوني بمكتبة مع حجم العمل والالتزامات.

1 أ.د محمود السر(التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة فى السودان)جامعة الدول العربية،المنظمة العربية للتنمية الادارية،المؤتمر العربى السنوى العام الاول بعنوان واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطوح،بغداد،16-17 أبريل 2014م

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفروضيات

يحتوي هذا المبحث على المنهجية والخطوات والإجراءات التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وإجراء اختبارات الصدق والثبات لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها، ووصفاً لمجتمع وعينة الدراسة وخصائص العينة، وقياس متغيرات الدراسة، والاساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج. وذلك على النحو التالي:

أولاً: منهج الدراسة :

أعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة المنهج الاستبطاني لتحديد محاور الدراسة وصياغة المشكلة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى وصف وتحليل طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في (التخصص المهني للمراجع الخارجي) كمتغير مستقل، (جودة الاداء المهني للمراجعة) كمتغير تابع، وتحليل البيانات وقياسها للتوصل إلى وصف دقيق للظاهرة أو المشكلة ونتائجها.

ثانياً: تصميم أداة الدراسة: أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي أستخدمها الباحث في جمع البيانات والمعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وقد اعتمدت هذه الدراسة على وسيله الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة. في ضوء الهدف الرئيسي للدراسة وفروضها السابق الإشارة إليها، قام الباحث بتصميم أداة الاستبانة والتي يتمثل الهدف الرئيسي منها في أستبيان آراء أفراد عينة الدراسة عن أبعاد العلاقة بين التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الاداء المهني للمراجعة. وقد تكونت أداة الاستبانة من قسمين، وذلك على النحو الآتي:

في هذا الفصل تم وصف الطريقة والإجراءات التي أتبع في تنفيذ هذه الدراسة، حيث يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينة الدراسة، وطريقة إعداد الاداء التي جمعت بها البيانات، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من الصدق والثبات لعبارات الاستبيان، والطريقة التي تم تطبيقها، ومن ثم المعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج واتخاذ

ما يلزم من قرارات بشأن المشكلة قيد الدراسة، كما شمل هذا المبحث تحديداً ووصفاً دقيقاً لمنهج الدراسة المتبع والذي يمثل المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:-

يقصد بمجتمع الدراسة مجموعة كل الافراد الذين يجب ان يشملهم البحث في المؤسسة او المنشأة التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة في حالة تطبيق الدراسة في تلك المؤسسة أو المنشأة، وفي هذه الدراسة فان مجتمع الدراسة الأصلي يتكون من جميع الموظفين بمكاتب المراجعة الخارجية، في البنوك والمؤسسات التجارية، إضافةً إلى الخبراء و الأستاذة الجامعيين والمهنيين من ذوي الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث. فيما يخص عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع الذي تم اختياره لاجراء الدراسة عليه، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (164) استمارة استبيان على المستهدفين في الجهات المذكورة سابقا لكي يقوموا بتعبئتها بعد الاطلاع عليها وفقا لما يتمتعون به من خبرات اهلتهم لكي يختاروا ضمن الفئة المستهدفة لاجراء الدراسة عليهم. تم توزيع الاستبيانات علي جميع المستهدفين لتعبئتها ومن ثم ارجاعها لكي تتم معالجتها بالطرق الاحصائية وقد استجاب منهم (152) فرداً (بعض الاستثمارات تم تعبئتها بطريقة خطأ والبعض الاخر لم يتم تعبئتها وهنالك جزء لم يسترد) حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بالكامل وبكل المعلومات المطلوبة محققين بذلك ما نسبته تقريباً (93%) من الافراد المستهدفين. وللخروج بنتائج تتصف بالدقة المطلوبة وتكون قريبة من الواقع قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الخصائص الديمغرافية للمبحوثين مثل الفئات العمرية (أقل من 35 سنة، من 35-40 سنة، 40-45 سنة، 45-50 سنة، 50 سنة فأكثر)، المؤهل العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه)، التخصصات العلمية (محاسبة، إدارة أعمال، تكاليف ومحاسبة ادارية، تمويل، أخرى)، المؤهل المهني (زمالة محاسبين قانونيين سودانية، زمالة محاسبين قانونيين عربية، زمالة محاسبين بريطانية، زمالة محاسبين قانونيين امريكية، أخرى) المسمي الوظيفي (مراجع خارجي، مراجع داخلي، مدير مالي، مدير مراجعة، مراجع معتمد، أخرى) سنوات الخبرة (أقل من 10 سنة، من 10-15 سنة، 15 - 20 سنة، أكثر من 20 سنوات)، وفيما يلي وصفا احصائيا لتلك المتغيرات:

ثالثاً: وصف الاستبيان

حيث لا بد من أرفاق شكر وامتنان في بداية كل استبيان للأفراد المستجيبين للوقت الذي يعطونه للباحث لكي يجيبوا علي استبيانته وكذلك تنويرهم بموضوع الدراسة والهدف منها والتاكيد علي سرية البيانات وانها تستخدم للبحث العلمي فقط، وقد احتوت الاستبيانة على قسمين رئيسين: *القسم الأول*: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات مثل العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمي الوظيفي، و عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (6) فرضيات، الفرضية الاولى ويختص استراتيجيات المراجع الخارجي ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة هذا الفرضية علي عدد (13) عبارة، الفرضية لثانية ويختص بالمطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العمل ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة وقد اشتمل هذا الفرضية علي عدد (10) عبارات، الفرضية الثالثة ويختص جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع الخارجي المتخصص ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة وقد اشتمل هذا الفرضية علي عدد (10) عبارات، الفرضية الرابعة ويختص بتطبيق استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي لمعايير المراجعة الدولية وجودة الاداء المهني للمراجعة وقد اشتمل هذا الفرضية علي عدد (10) عبارات، الفرضية الخامسة ويختص بتطبيق استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وبين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية لجودة الاداء المهني للمراجعة وقد اشتمل هذا الفرضية علي عدد (7) عبارات، الفرضية السادسة ويختص بتطبيق اليات استراتيجيات التخصص المهني للمراجع وجودة الاداء المهني للمراجعة وقد اشتمل هذا الفرضية علي عدد (17) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لاعتنائهم الشخصية للإجابة علي السؤال المحدد في كل فرضية من فرضيات الاستبيان.

رابعاً: مقياس ليكرت للإجابة على تساؤلات الدراسة و التحقق من فرضياتها تم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان و التي تبين آراء أفراد عينة الدراسة، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "موافق بشدة"، و الدرجة (4) كوزن لكل إجابة "موافق"، و الدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد " و الدرجة (2) كوزن لكل إجابة "غير موافق"، و الدرجة (1) كوزن

لكل إجابة " غير موافق بشدة". ولمعرفة إتجاه الإستجابات فإنه يتم حساب الوسيط بعد التأكد من ان العبارة ذات دلالة احصائية عن طريق القيمة الاحتمالية.

إن كل ما سبق ذكره و حسب متطلبات التحليل الاحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية الى متغيرات كمية، كما انه تم استخدام اختبار مربع كاي χ^2 لمعرفة دلالة الفروق فى اجابات أفراد الدراسة على عبارات فرضية الدراسة.

خامسا: الثبات والصدق الظاهري للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه

سادسا: الثبات والصدق الذاتي :- يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما أعيد استخدامه أكثر من مرة تحت نفس الظروف او ظروف مماثلة له. ايضا الثبات يعني أنه إذا ما طبق هذا الاختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق نفس الاختبار على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على اسئلة الادراسة وذلك عن طريق استخدام مقياس محدد، ويحسب الصدق بعدة طرق أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح ودائما قيمتهما موجبة وتمثل في شكل نسبة مئوية، والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت لقياسه، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة، فقد قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي للدراسة إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي المتمثلة في الصيغة التالية:

$$\sqrt{\text{الصدق}} = \text{الثبات}$$

ايضا تم حساب معامل الثبات للمقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط سبيرمان-براون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.
تم اخذ عينة استطلاعية مكونة من (10) أفراد من مجتمع الدراسة وذلك لحساب صدق وثبات الاستبيان كما في الصيغه المشار اليها أعلاه وذلك عن طريق استخدام طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على الإستبيان لعدد (6) محاور.

الجدول (1/1/4)

معامل الصدق والثبات لفرضيات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	الثبات	الصدق
الأول	12	0.722	0.849
الثاني	11	0.846	0.919
الثالث	10	0.854	0.924
الرابع	10	0.887	0.942
الخامس	7	0.842	0.918
السادس	19	0.909	0.953
كل محاور الإستبانة	69	0.948	0.974

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الجدول رقم (1/1/4) يوضح قيم معامل الصدق الذاتي والثبات لمتغيرات الدراسة وفقاً لكل فرضية من فرضيات الاستبانة والباغ عددها 6 فرضيات والتي تم وضعها بحيث تحقق الفرضية المطلوبة، فيما يخص الفرضية الأولى فقد بلغ معامل الثبات لهذا المحور 0.72 مما يوشر علي انه لو اعيد توزيع الاستبان علي المبحوثين تحت نفس الظروف فان النتائج التي يمكن الحصول عليها سوف تكون مقارنة من هذه النتائج التي حصلنا عليها في هذه الدراسة بنسبة لا تقل عن 72%، اما بالنسبة الفرضية الثانية فني معامل الثبات بلغ 0.85 والفرضية الثالثة 0.85 ايضاً، وللمحور الرابع 0.89 والفرضية الخامسة 0.84 والفرضية السادس 0.91 ولجميع محاور الاستبيان (للاستبيان ككل) 0.95 مما يوشر علي انه مستقبلاً اذا اعديت هذه الاسئلة علي نفس المجموعة تحت نفس الظروف فان النتائج تكون مقارنة لما تم الحصول عليه في هذه الدراسة وبنسبة 95% وهي تعتبر نسبة عالية لمعامل الثبات، اما فيما يخص معامل الصدق والذي يعبر عن ما تم تصميم الاستبانة لقياسه وهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات ولكل فرضية من فرضيات الاستبيان نلاحظ ان قيمته بلغت 0.85 للفرضية الاولى، 0.92 للفرضية الثانية، 0.92 للفرضية الثالثة، 0.94 للفرضية الرابعة، 0.92 للفرضية الخامسة، 0.95 للفرضية السادسة، و0.97 لجميع عبارات الاستبيان.

سابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية.
 - 2- التوزيع التكراري للإجابات.
 - 3- النسب المئوية.
 - 4- معامل ارتباط بيرسون.
 - 5- معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.
 - 6- الوسيط.
 - 7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.
- وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.
- ثامنا: الإحصاءات الوصفية لنتائج الدراسة:**

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة والبالغ عددهم (152) فرداً، ومن ثم تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (1، 2، 3، 4، 5) على الترتيب وبعد ذلك تم تفريغ البيانات في الجداول التكرارية السابقة واتبعها بالأشكال البيانية اللازمة، وللتأكد من فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار مربع لدلالة الفروق في آراء المبحوثين والقيمة الاحتمالية التي تبين ما إذا كانت هنالك فروقات ذات دلالة معنوية أم لا، وبعد التأكد من وجود تلك الفروقات كان لا بد من معرفة آلي الجهات تميل آراء المبحوثين لذلك تم استخدام الوسيط ومن ثم تم تفسير تلك القيمة علي حسب الوزن الذي تم اعطاؤه لكل اجابة.

البيانات الشخصية :

1-العمر : التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

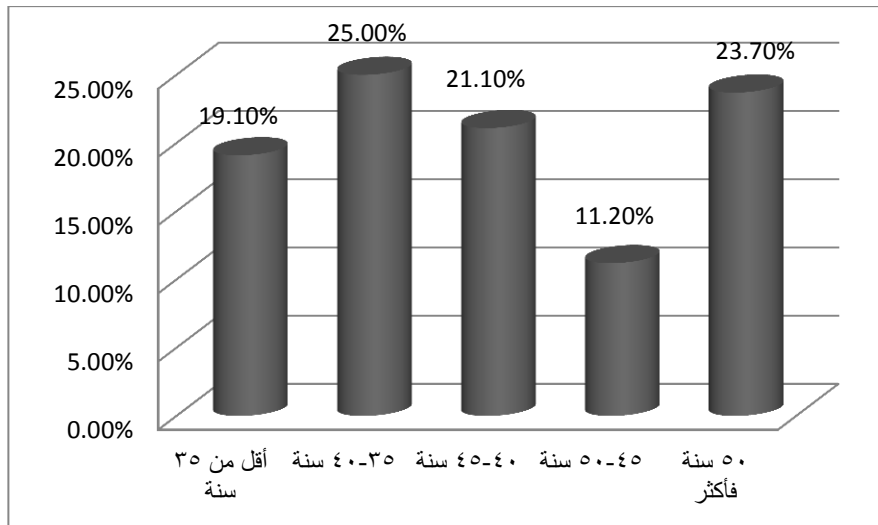
الجدول رقم (2/1/4)

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 35 سنة	29	19.1%
35-40 سنة	38	25.0%
40-45 سنة	32	21.1%
45-50 سنة	17	11.2%
50 سنة فأكثر	36	23.7%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الشكل رقم (1/2/4)

التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (2/1/4) و الشكل رقم (1/2/4) يوضح الفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة حيث نلاحظ أن (29) فردا وبنسبة (19.1%) من المبحوثين أعمارهم أقل من 35 سنة، في حين أن (38) فردا وبنسبة (25.0%) من المبحوثين أعمارهم تتراوح في الفئة العمرية ما بين (35-40) سنة، (32) فردا وبنسبة (21.1%) من المبحوثين أعمارهم تتراوح في الفئة العمرية ما بين (40-45) سنة، (17) فردا وبنسبة (11.2%) من المبحوثين أعمارهم تتراوح في الفئة العمرية ما بين (45-50) سنة، في حين أن (36) فردا وبنسبة (23.7%) من المبحوثين أعمارهم أكثر من 50 سنة.

2-المؤهل العلمي: التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

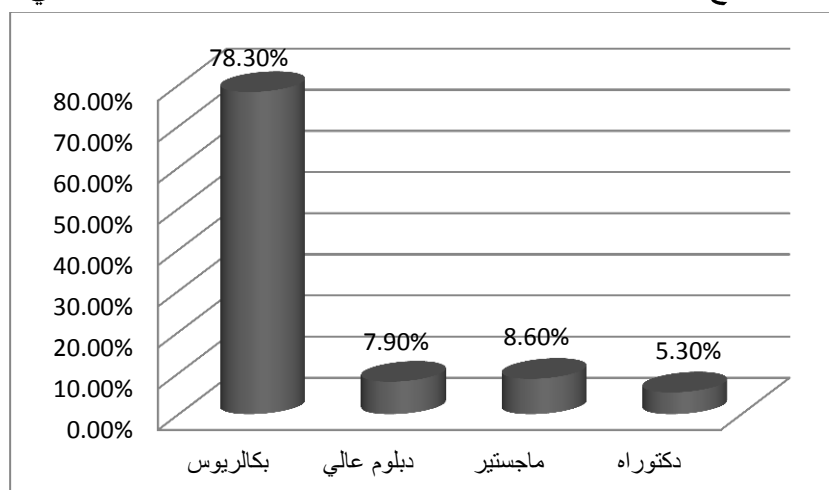
الجدول رقم (3/1/4)

المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية %
بكالوريوس	119	78.3%
دبلوم عالي	12	7.9%
ماجستير	13	8.6%
دكتوراه	8	5.3%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الشكل رقم (2/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (3/1/4) و الشكل رقم (2/2/4) يوضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي بكالوريوس، حيث بلغ عددهم (119) فرداً وبنسبة (78.3%) من العينة الكلية، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) من ذوي المؤهل العلمي دبلوم عالي، وتضمنت العينة على عدد (13) فرداً وبنسبة (8.6%) من ذوي المؤهل العلمي ماجستير، كما هنالك (8) أفراد وبنسبة (5.3%) من المبحوثين من ذوي المؤهل العلمي دكتوراه

3- التخصص العلمي : التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

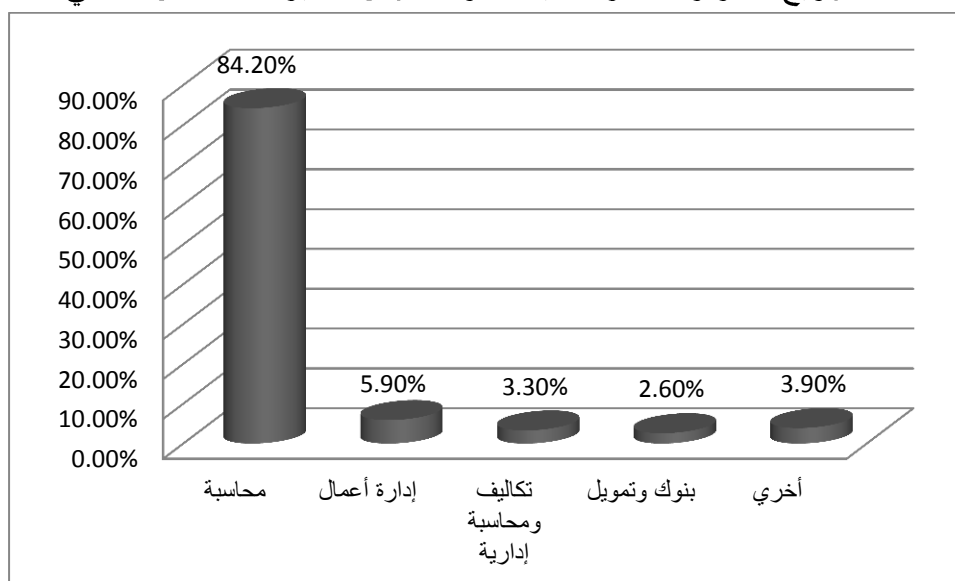
الجدول رقم (4/1/4)

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية %
محاسبة	128	84.2%
إدارة أعمال	9	5.9%
تكاليف ومحاسبة إدارية	5	3.3%
بنوك وتمويل	4	2.6%
أخرى	6	3.9%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الشكل رقم (3/2/4)

التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (3/2/4) يوضح أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين في مجال المحاسبة (128) فرداً وبنسبة (84.2%)، كما تضمنت العينة (9) أفراد وبنسبة (5.9%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) من المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) من المتخصصين بنوك وتمويل، كما تضمنت العينة (6) أفراد وبنسبة (3.9%) من المبحوثين لهم تخصصات أخرى.

4- المؤهل المهني: التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

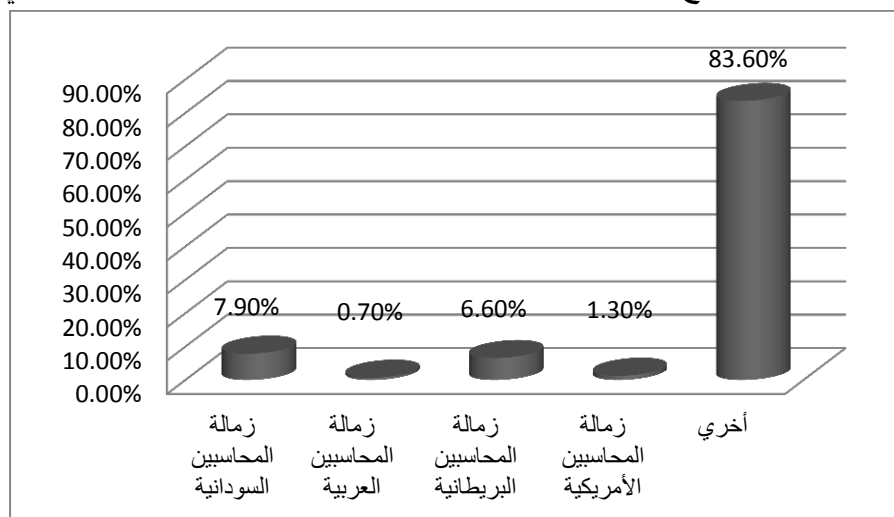
الجدول رقم (5/4/4)

المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية%
زمالة المحاسبين السودانية	12	7.9%
زمالة المحاسبين العربية	1	0.7%
زمالة المحاسبين البريطانية	10	6.6%
زمالة المحاسبين الأمريكية	2	1.3%
أخري	127	83.6%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الشكل رقم (4/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (5/1/4) و الشكل رقم (4/2/4) يوضح المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة لايملكون اي من الزمالات المذكورة هنا بمعنى أن لديهم مؤهل مهني اخر، حيث بلغ عددهم (127) فرداً وبنسبة (83.6%) من العينة الكلية، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) من المبحوثين لديهم زمالة المحاسبين السودانية، فرداً واحداً وبنسبة (0.7%) لديه زمالة المحاسبين العربية، وتضمنت العينة على عدد (10) أفراد وبنسبة (6.6%) من المبحوثين لديهم زمالة المحاسبين البريطانية ، كما أن هنالك (2) فرداً وبنسبة (1.3%) من المبحوثين من ذوي زمالة المحاسبين الأمريكية.

5- المسمي الوظيفي : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

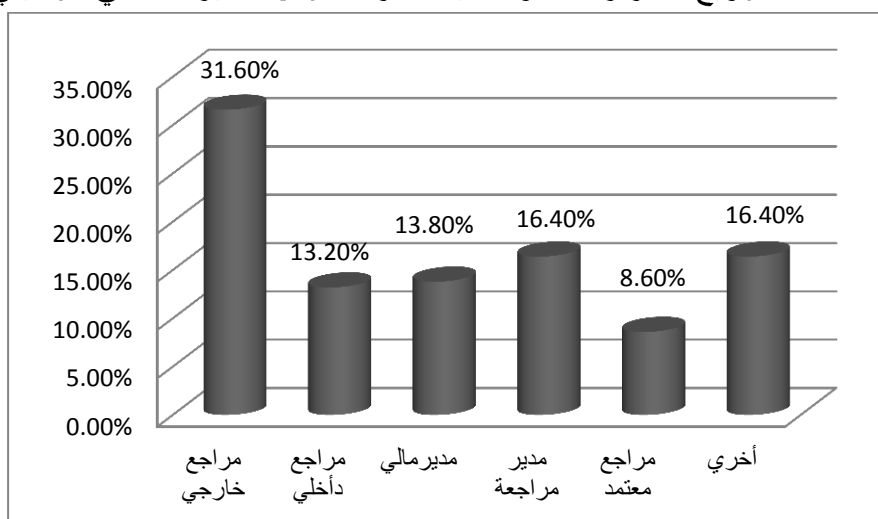
الجدول رقم (6/1/4)

المسمي الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية%
مراجع خارجي	48	31.6%
مراجع داخلي	20	13.2%
مدير مالي	21	13.8%
مدير مراجعة	25	16.4%
مراجع معتمد	13	8.6%
أخري	25	16.4%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

الشكل رقم ((5/2/4))

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (6/1/4) و الشكل رقم ((5/2/4)) يوضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مراجع خارجي، إذ بلغ عددهم في العينة (48) فرداً وبنسبة (31.6%)، (20) فرداً وبنسبة (13.2%) من المبحوثين يعملون في وظيفة مراجع داخلي، و(21) فرداً وبنسبة (13.8%) من المبحوثين يعملون في وظيفة مدير مالي، و(25) فرداً وبنسبة (16.4%) من المبحوثين يعملون في وظيفة مدير مراجعة، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) من المبحوثين يعملون في وظيفة مراجع معتمد، و (25) فرداً وبنسبة (16.4%) من المبحوثين يعملون في وظيفة أخرى غير التي تم ذكرها في الاستبيان.

6- سنوات الخبرة: التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

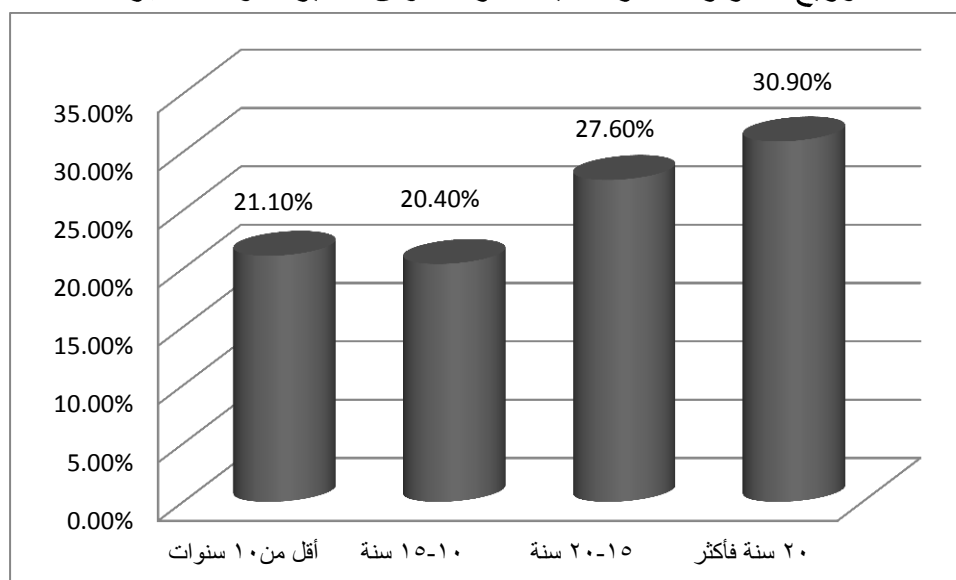
الجدول رقم (7/1/4)

المدة	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 10 سنوات	32	21.1%
10-15 سنة	31	20.4%
15-20 سنة	42	27.6%
20 سنة فأكثر	47	30.9%
المجموع	152	100%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019

الشكل رقم (6/2/4)

التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel، 2019م

الجدول رقم (7/1/4) و الشكل رقم (6/2/4) يوضح سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة حيث نلاحظ أن (32) فرداً وبنسبة (21.1%) من المبحوثين لديهم خبرة أقل من 10 سنوات، (31) فرداً وبنسبة (20.4%)، من المبحوثين لديهم خبرة تتراوح ما بين 10 الي 15 سنة في مجال العمل، (42) فرداً وبنسبة (27.6%) من المبحوثين لديهم خبرة تتراوح ما بين 15 الي 20 سنة، و(47) فرداً وبنسبة (30.9%) من المبحوثين لديهم خبرة أكثر من 20 سنة.

ثانياً: أداة الدراسة: أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن المشكلة المدروسة، كما ان هنالك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة مثل الملاحظة والمقابلة والمراسلة والاستبيان، وقد اعتمد الباحث على عدد من الادوات وذلك بهدف تقوية الجانب النظري للدراسة والتأكد من صحة الفرضيات بتوفير أكبر قدر من المعلومات مثل الملاحظة واستشارة الخبراء والمختصين، والاستبيان وقد استخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، لما تتمتع به من مزايا منها:

أ- يمكن تطبيق الاستبيان للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

ب-قليلة التكلفة وسهلة التطبيق.

ت-من السهل التحكم في وضع الالفاظ والعبارات بما يتناسب وافراد الدراسة.

ث-تعطي أكبر قدر من الوقت للشخص المستجيب لكي يفكر في اختيار الاجابة المناسبة لكل عبارة

ج- هنالك حرية تامة للمستجيبين في التعبير عن آراءهم بالموافقة او عدم الموافقة فيما بينهم.

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في جودة الأداء المهني للمراجعة

الجدول (8/1/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الاولى :

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي تأثيراً إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	77 %50.7	70 %46.1	4 %2.6	1 %0.7	0 %0.0
2	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	68 %44.7	73 %48	10 %6.6	1 %0.7	0 %0.0
3	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	84 %55.3	67 %44.1	1 %0.7	0 %0.0	0 %0.0
4	يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض الإستعانة بالخبير مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	58 %38.2	73 %48	17 %11.2	4 %2.6	0 %0.0

5	يساعد التخصص المهني في إستخدام تقنيات الالكترونية في عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية	63 %41.4	75 %49.3	12 %7.9	2 %1.3	0 %0.0
6	يعتمد المراجع الخارجي علي التخصص المهني لعمل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة	63 %41.4	73 %48	13 %8.6	3 %2.0	0 %0.0
7	يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي علي طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسئولياتة الجنائية والهنية تجاة المهنة	70 %46.1	68 %44.7	11 %7.2	3 %2.0	0 %0.0
8	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي لتمكنة من إبداء الراي الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمراجعة	87 %57.2	58 %38.2	6 %3.9	1 %0.7	0 %0.0
9	يعمل التخصص المهني علي إستقلالية المراجع لها دور مهم لإمكانية الوصول الي جودة الأداء المهني للمراجعة	72 %47.4	72 %47.4	5 %3.3	1 %0.7	2 %1.3
10	التخصص المنهي يعمل علي إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويسحن جودة الأداء المهني للمراجعة	77 %50.7	67 %44.1	6 %3.9	2 %1.3	0 %0.0
11	إدراكك بعض الإدارات بأن المراجع الخارجي المتخصص بشكل خاص لا يهدف الي تصيد إخطاء بل أنه مرشد لهم لتجويد الأداء المهني للمراجعة	75 %49.3	63 %41.4	9 %5.9	4 %2.6	1 %0.7
12	إدراكك بعض الإدارات إتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجي المتخصص تعزز من كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة	72 %47.4	68 %44.7	9 %5.9	3 %2.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

- 1- يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي تأثيراً إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (77) فرداً وبنسبة (50.7%) اجابوا أوافق بشدة، و (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا محايد، في حين ان يوجد فردا واحد فقط وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق بشدة.
- 2- يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (68) فرداً وبنسبة (44.7%) اجابوا أوافق بشدة، و (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق، (10) أفراد وبنسبة (6.6%) اجابوا محايد، في

حين ان يوجد فردا واحد فقط وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

3- التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (84) فرداً وبنسبة (55.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (67) فرداً وبنسبة (44.1%) اجابوا اوافق، في حين ان يوجد فردا واحد فقط وبنسبة (0.7%) محايد، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق، أو لا اوافق بشدة.

4- يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض الإستعانة بالخبير مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق، (17) فرداً وبنسبة (11.2%) اجابوا محايد، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

5- يساعد التخصص المهني في استخدام تقنيات الالكترونية في عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية نجد ان (63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق بشدة، و (75) فرداً وبنسبة (49.3%) اجابوا اوافق، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

6- يعتمد المراجع الخارجي علي التخصص المهني لعميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة نجد ان (63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق بشدة، و (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا محايد، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

7- يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي علي طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسئولياته الجنائية والهيئية تجاة المهنة نجد ان (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (68) فرداً وبنسبة (44.7%) اجابوا اوافق، (11) فرداً وبنسبة (7.2%) اجابوا محايد، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

8- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي لتمكنة من إبداء الراي الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (87) فرداً وبنسبة (57.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا اوافق، (6) أفراد وبنسبة

(3.9%) اجابوا محايد، في حين ان يوجد فردا واحد فقط وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

9- يعمل التخصص المهني علي إستقلالية المراجع لها دور مهم لإمكانية الوصول الي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (72) فرداً وبنسبة (47.4%) اجابوا اوافق بشدة، و (72) فرداً وبنسبة (47.4%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا محايد، في حين ان يوجد فردا واحد فقط وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، و (2) فردا وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق بشدة.

10- التخصص المنهي يعمل علي إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويسحن جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (77) فرداً وبنسبة (50.7%) اجابوا اوافق بشدة، و (67) فرداً وبنسبة (44.1%) اجابوا اوافق، (6) أفراد وبنسبة (3.9%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

11- إدراك بعض الإدارات بأن المراجع الخارجي المتخصص بشكل خاص لا يهدف الي تصيد إخطاء بل أنه مرشد لهم لتجويد الأداء المهني للمراجعة نجد ان (75) فرداً وبنسبة (49.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق، (9) أفراد وبنسبة (5.9%) اجابوا محايد، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا لا اوافق، و فرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق بشدة.

12- إدراك بعض الإدارات إتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجي المتخصص تعزز من كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (72) فرداً وبنسبة (47.4%) اجابوا اوافق بشدة، و (68) فرداً وبنسبة (44.7%) اجابوا اوافق، (9) أفراد وبنسبة (5.9%) اجابوا محايد، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الجدول (9/1/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عباراتالفرضية الثانية :

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي أساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	32 %21.1	63 %41.4	43 %28.3	11 %7.2	3 %2.0
2	شيوخ التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	42 %27.6	96 %63.2	9 %5.9	5 %3.3	0 %0.0
3	زيادة درجة التعقيد في العديد من المنشآت لذا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجوة الأداء المهني للمراجعة	54 %35.5	80 %52.6	16 %10.5	2 %1.3	0 %0.0
4	إهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً علي جودة الأداء المهني	51 %33.6	71 %46.7	23 %15.1	7 %4.6	0 %0.0
5	تخصص المراجع الخارجي يمثل إستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	58 %38.2	87 %57.2	7 %4.6	0 %0.0	0 %0.0
6	التخصص المهني أحد المحددات الرئيسية لإختيار المراجع الخارجي للحصول علي جودة التقارير المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	64 %42.1	76 %50	12 %7.9	0 %0.0	0 %0.0
7	زيادة إدراك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة	70 %46.1	74 %48.7	8 %5.3	0 %0.0	0 %0.0

8	التأكيد الضمني لمعايير المراجعة علي أهمية إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة إلمامه بنشاط العمل حتي يتمكن من أداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	71 %46.7	76 %50	5 %3.3	0 %0.0	0 %0.0
9	الإعتماد علي الأحكام والتقارير المعتمدة علي المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة	75 %49.3	71 %46.7	5 %3.3	1 %0.7	0 %0.0
10	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً علي جودة التقارير المالية للمراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	80 %52.6	70 %46.1	1 %0.7	1 %0.7	0 %0.0
11	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما إنها تريقة تقدم لاي مهنة لتقديم خدمات اكثر مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة	80 %52.6	70 %46.1	2 %1.3	0 %0.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

1-التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي أساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (32) فرداً وبنسبة (21.1%) اجابوا أوافق بشدة، و(63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق، (43) فرداً وبنسبة (28.3%) اجابوا محايد، (11) فرداً وبنسبة (7.2%) اجابوا لا أوافق، و (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجاب لا أوافق بشدة.

2- شيوع التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (42) فرداً وبنسبة (27.6%) اجابوا أوافق بشدة، و (96) فرداً وبنسبة (63.2%) اجابوا اوافق، (9) أفراد وبنسبة (5.9%) اجابوا محايد، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا لا أوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق بشدة.

3- زيادة درجة التعقيد في العديد من المنشآت لذا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجوة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (54) فرداً وبنسبة (35.5%) اجابوا أوافق

بشدة، و (80) فرداً وبنسبة (52.6%) اجابوا اوافق، (16) فرداً وبنسبة (10.5%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

4- إهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً علي جودة الأداء المهني نجد ان (51) فرداً وبنسبة (33.6%) اجابوا اوافق بشدة، و (71) فرداً وبنسبة (46.7%) اجابوا اوافق، (23) فرداً وبنسبة (15.1%) اجابوا محايد، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

5- تخصص المراجع الخاجي يمثل إستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (87) فرداً وبنسبة (57.2%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) محايد، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق، أو لا اوافق بشدة.

6- التخصص المهني أحد المحدات الرئيسية لإختيار المراجع الخارجي للحصول علي جودة التقارير المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (64) فرداً وبنسبة (42.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (76) فرداً وبنسبة (50.0%) اجابوا اوافق، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) محايد، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق، أو لا اوافق بشدة.

7- زيادة إدراك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة نجد ان (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (74) فرداً وبنسبة (48.7%) اجابوا اوافق، (8) أفراد وبنسبة (5.3%) محايد، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق، أو لا اوافق بشدة.

8- التأكيد الضمني لمعايير المراجعة علي أهمية إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة إلمامه بنشاط العمل حتي يتمكن من أداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (71) فرداً وبنسبة (46.7%) اجابوا اوافق بشدة، و (76) فرداً وبنسبة (50.0%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) محايد، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق، أو لا اوافق بشدة.

9- الإعتماد علي الأحكام والتقارير المعتمدة علي المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة نجد ان (75) فرداً وبنسبة (49.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (71) فرداً وبنسبة (46.7%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة.

10- يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً علي جودة التقارير المالية للمراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (80) فرداً وبنسبة (52.6%) اجابوا أوافق بشدة، و (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق، فرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق بشدة.

11- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما إنها تريقة تقدم لاي مهنة لتقديم خدمات اكثر مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (80) فرداً وبنسبة (52.6%) اجابوا أوافق بشدة، و (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع الخارجي المتخصص ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة

الجدول (10/1/4)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المراجع المتخصص أكثر قدرة علي تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة أداء مهني وكفاءة اكثر من المراجع الخارجي غير المتخصص	73 %48.0	73 %48.0	5 %3.3	1 %0.7	0 %0.0
2	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي إنجاز خطة المراجعة	60 %39.5	90 %59.2	2 %1.3	0 %0.0	0 %0.0
3	جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني	66 %43.4	81 %53.3	4 %2.6	1 %0.7	0 %0.0
4	فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	51 %33.6	93 %61.2	7 %4.6	1 %0.7	0 %0.0
5	صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لا بد من وجود مراجع خارجي متخصص لكل نشاط لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة	52 %34.2	76 %50.0	17 %11.2	7 %4.6	0 %0.0

6	إستخدام المراجع الخارجي المتخصص الي وسائل تقنية وأساليب حديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	62 %40.8	78 %51.3	12 %7.9	0 %0.0	0 %0.0
7	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي الحصول علي أدلة وقرائن إثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الأداء المهني للمراجعة	61 %40.1	84 %55.3	7 %4.6	0 %0.0	0 %0.0
8	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرة علي تقييم جودة الأداء المهني ومدي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها مستقبلاً	61 %40.1	81 %53.3	10 %6.6	0 %0.0	0 %0.0
9	ستؤدي كل الفوائد المتحققة من التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها علي فعاليته ودورها في تفعيل جودة الأداء المهني للمراجعة	57 %37.5	83 %54.6	12 %7.9	0 %0.0	0 %0.0
10	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الي تحسين قدرته في إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال المالي مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة	71 %46.7	69 %45.4	12 %7.9	0 %0.0	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

- 1- المراجع المتخصص أكثر قدرة علي تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة أداء مهني وكفاءة أكثر من المراجع الخارجي غير المتخصص نجد ان (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا أوافق بشدة، و(73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا أوافق بشدة.
- 2- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي إنجاز خطة المراجعة نجد ان (60) فرداً وبنسبة (39.5%) اجابوا أوافق بشدة، و (90) فرداً وبنسبة (59.5%) اجابوا اوافق، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 3- جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني نجد ان (66) فرداً وبنسبة (43.4%) اجابوا أوافق بشدة، و (81) فرداً وبنسبة (53.3%) اجابوا اوافق، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا أوافق بشدة.
- 4- فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (51) فرداً وبنسبة (33.6%) اجابوا أوافق بشدة، و (93) فرداً

- وبنسبة (61.2%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق بشدة.
- 5- صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لا بد من وجود مراجع خارجي متخصص لكل نشاط لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (52) فرداً وبنسبة (34.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (76) فرداً وبنسبة (50.0%) اجابوا اوافق، (17) فرداً وبنسبة (11.2%) اجابوا محايد، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.
- 6- استخدام المراجع الخارجي المتخصص الي وسائل تقنية وأساليب حديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة نجد ان (62) فرداً وبنسبة (40.8%) اجابوا اوافق بشدة، و (79) فرداً وبنسبة (51.3%) اجابوا اوافق، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 7- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي الحصول علي أدلة وقرائن إثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (61) فرداً وبنسبة (40.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (84) فرداً وبنسبة (55.3%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 8- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي تقييم جودة الأداء المهني ومدى قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها مستقبلاً نجد ان (61) فرداً وبنسبة (40.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (81) فرداً وبنسبة (53.3%) اجابوا اوافق، (10) أفراد وبنسبة (6.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 9- ستؤدي كل الفوائد المتحققة من التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها علي فعاليته ودورها في تفعيل جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (57) فرداً وبنسبة (37.5%) اجابوا اوافق بشدة، و (83) فرداً وبنسبة (54.6%) اجابوا اوافق، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 10- يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الي تحسين قدرته في إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال المالي مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (71) فرداً وبنسبة (46.7%) اجابوا اوافق بشدة، و (69) فرداً وبنسبة

(45.4%) اجابوا اوافق، (12) فرداً وبنسبة (7.9%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

الفرضية الرابعة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجع الخارجي المتخصص للمعايير المراجعة الدولية ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة
الجدول (11/1/4)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الرابعة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1	يمثل رأي المراجع الخارجي المتخصص المستل والذي يترجم تقريره مقياساً للمصادقية معداً وفقاً للمباني والمعايير الدولية المتعارف عليها التي تدعم إستقلالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للقوائم المالية	58 %38.2	91 %59.9	3 %2.0	0 0.0 %	0 %0.0
2	يمكن إعتبار أن عملية المراجعة التي تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول علي المعلومات المحاسبية ذات الجودة والأداء المهني العالي حتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم	58 %38.2	91 %59.9	3 %2.0	0 0.0 %	0 %0.0
3	يؤدي إهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي المتخصص والإلتزام بتطبيقها الي تحسين جودة الأداء المهني للقوائم المالية للمنشأة	79 %52.0	69 %45.4	4 %2.6	0 0.0 %	0 %0.0
4	أن التوفيق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدي الي إرتفاع نسبة جودة الأداء المهني للقوائم المالية وعلي المراجع الخارجي المتخصص أن يدرك هذا التوافق	67 %44.1	78 %51.3	7 %4.6	0 0.0 %	0 %0.0
5	لكي تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز علي مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهمها المراجع الخارجي المتخصص بعناية لتمكنه جودة الأداء المهني للمراجعة	71 %46.7	73 %48.0	7 %4.7	1 0.7 %	0 %0.0
6	يجب أن يطلع المراجع الخارجي المتخصص علي كافة التطورات التي تحدث في معايير المراجعة لكي يتمكن من أداء عمله بجودة وكفاءة	82 %53.9	64 %42.1	6 %3.9	0 0.0 %	0 %0.0
7	أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل علي إضفاء الثقة علي جودة المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية مما يساعد إيجاباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	78 %51.3	67 %44.1	7 %4.6	0 0.0 %	0 %0.0

8	المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الأداء المهني للمراجعة كمنه معترف بها	81 %53.3	65 %42.8	6 %3.9	0 %0.0	0 %
9	المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاوله المهنة قليلة الجودة والفائدة	73 %48.0	68 %44.7	10 %6.6	1 %0.7	0 %
10	ضعف الإلتزام بمعايير المراجعة يؤدي الي رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع الخارجي	70 %46.1	63 %41.4	17 %11.2	2 %1.3	0 %

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

1- يمثل رأي المراجع الخارجي المتخصص المسقتل والذي يترجم تقريره مقياساً للمصداقية معداً وفقاً للمباني والمعايير الدولية المتعارف عليها التي تدعم إستقلالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للقوائم المالية نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (91) فرداً وبنسبة (59.9%) اجابوا اوافق، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

2- يمكن إعتبار أن عملية المراجعة التي تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول علي المعلومات المحاسبية ذات الجودة والأداء المهني العالي حتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا اوافق بشدة، و (91) فرداً وبنسبة (59.9%) اجابوا اوافق، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

3- يؤدي إهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي المتخصص والإلتزام بتطبيقها الي تحسين جودة الأداء المهني للقوائم المالية للمنشأة نجد ان (79) فرداً وبنسبة (52.0%) اجابوا اوافق بشدة، و (69) فرداً وبنسبة (45.4%) اجابوا اوافق، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

4- أن التوفيق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدي الي إرتفاع نسبة جودة الأداء المهني للقوائم المالية وعلي المراجع الخارجي المتخصص أن يدرك هذا التوافق نجد ان (67) فرداً وبنسبة (44.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (78) فرداً وبنسبة (51.3%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

5- لكي تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز علي مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهمها المراجع الخارجي المتخصص بعناية لتمكنه جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (71) فرداً وبنسبة (46.7%) اجابوا اوافق بشدة، و (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

6- يجب أن يطلع المراجع الخارجي المتخصص علي كافة التطورات التي تحدث في معايير المراجعة لكي يتمكن من أداء عمله بجودة وكفاءة نجد ان (82) فرداً وبنسبة (53.9%) اجابوا اوافق بشدة، و (64) فرداً وبنسبة (42.1%) اجابوا اوافق، (6) أفراد وبنسبة (3.9%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

7- أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل علي إضفاء الثقة علي جودة المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية مما يساعد إيجاباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (78) فرداً وبنسبة (51.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (67) فرداً وبنسبة (44.1%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

8- المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الأداء المهني للمراجعة كمنه معترف بها نجد ان (81) فرداً وبنسبة (53.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (65) فرداً وبنسبة (42.8%) اجابوا اوافق، (6) أفراد وبنسبة (3.9%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.

9- المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاولة المهنة قليلة الجودة والفائدة نجد ان (73) فرداً وبنسبة (48.0%) اجابوا اوافق بشدة، و (68) فرداً وبنسبة (44.7%) اجابوا اوافق، (10) أفراد وبنسبة (6.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

10- ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدي الي رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع الخارجي نجد ان (70) فرداً وبنسبة (46.1%) اجابوا اوافق بشدة، و (63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق، (17) فرداً وبنسبة (11.2%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.

11- الفرضية الخامسة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات الواردة

بالتقارير المالية للمرجع الخارجي المتخصص ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الجدول (12/1/4)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية

الخامسة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	مبدأ الإفصاح التام في تقرير المراجع الخارجي المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منه ويساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	54 %35.5	90 %59.2	8 %5.3	0 %0.0	0 %0.0
2	مصداقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجي المتخصص تؤدي الي تلبية إحتياجات المستخدمين وجودة الأداء المهني	58 %38.2	87 %57.2	7 %4.6	0 %0.0	0 %0.0
3	سلامة التقارير المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجي المتخصص للإعتماد عليها في جودة الأداء المهني	66 %43.4	78 %51.3	8 %5.3	0 %0.0	0 %0.0
4	التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي ملائمة وموثقية التقارير المالية لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويعزز جودة الأداء المهني للمراجعة	67 %44.1	72 %47.4	13 %8.6	0 %0.0	0 %0.0
5	التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي النظام المطبق علي مبدأ الأهمية النسبية علي جودة المعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدي ذلك الي جودة الأداء المهني للمراجعة	60 %39.5	79 %52	13 %8.6	0 %0.0	0 %0.0
6	قيام إدارات بعض المنشآت بإستخدام أساليب المحاسبة الإبتكارية للتأثير علي التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	72 %47.4	57 %37.5	18 %11.8	4 %2.6	1 %0.7
7	يزيد من الشكوك حول عدم الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي جودة الأداء المهني للمراجعة والتي قد يكون لها تأثير جوهري علي القوائم المالية	84 %55.3	63 %41.4	4 %2.6	1 %0.7	0 %0.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

- 1- مبدأ الإفصاح التام في تقرير المراجع الخارجي المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منة ويساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (54) فرداً وبنسبة (35.5%) اجابوا أوافق بشدة، و (90) فرداً وبنسبة (59.2%) اجابوا اوافق، (8) أفراد وبنسبة (5.3%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 2- مصداقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجي المتخصص تؤدي الي تلبية إحتياجات المستخدمين وجودة الأداء المهني نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا أوافق بشدة، و (87) فرداً وبنسبة (57.2%) اجابوا اوافق، (7) أفراد وبنسبة (4.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 3- سلامة التقارير المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجي المتخصص للإعتماد عليها في جودة الأداء المهني نجد ان (66) فرداً وبنسبة (43.4%) اجابوا أوافق بشدة، و (78) فرداً وبنسبة (51.3%) اجابوا اوافق، (8) أفراد وبنسبة (5.3%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 4- التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي ملائمة وموثقية التقارير المالية لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويعزز جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (67) فرداً وبنسبة (44.1%) اجابوا أوافق بشدة، و (72) فرداً وبنسبة (47.4%) اجابوا اوافق، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 5- التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي النظام المطبق علي مبدأ الأهمية النسبية علي جودة المعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدي ذلك الي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (60) فرداً وبنسبة (39.5%) اجابوا أوافق بشدة، و (79) فرداً وبنسبة (52.0%) اجابوا اوافق، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق أو لا أوافق بشدة.
- 6- قيام إدارات بعض المنشآت بإستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية للتأثير علي التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (72) فرداً وبنسبة (47.4%) اجابوا أوافق بشدة، و (57) فرداً وبنسبة (37.5%) اجابوا اوافق، (18) فرداً وبنسبة (11.8%) اجابوا محايد، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا لا أوافق، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق بشدة.

عدم الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي يزيد من الشكوك حول جودة الأداء المهني للمراجعة والتي قد يكون لها تأثير جوهري علي القوائم المالية نجد ان (84) فرداً وبنسبة (55.3%) اجابوا أوافق بشدة، و (63) فرداً وبنسبة (41.1%) اجابوا اوافق، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا أوافق بشدة.

الفرضية السادسة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اليات إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورة فى جودة الأداء المهني للمراجعة
الجدول (13/1/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات المحور السادس

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	زيادة درجة التركيز السوقي يؤدي الي المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلي جودة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	32 %21.1	60 %39.5	46 %30.3	13 %8.6	1 %0.7
2	تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	39 %25.7	94 %61.8	17 %11.2	2 %1.3	0 %0.0
3	تطبيق برامج المراجعة المهيكله لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	37 %24.3	99 %65.1	14 %9.2	2 %1.3	0 %0.0
4	إستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وذلك لتطوير اداء المرجع يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة	46 %30.3	90 %59.2	15 %9.9	1 %0.7	0 %0.0
5	تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة لدعم المراجع في مراحل القرار مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	37 %24.3	95 %62.5	18 %11.8	2 %1.3	0 %0.0
6	الكيان القانوني وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني	35 %23.0	102 %67.1	11 %7.2	3 %2.0	1 %0.7
7	تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الأداء المهني بين المكاتب	38 %25.0	95 %62.5	16 %10.5	3 %2.0	0 %0.0
8	التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة	51 %33.6	95 %62.5	5 %3.3	1 %0.7	0 %0.0
9	رقابة الجودة علي مكاتب المراجعة لزيادة جودة الأداء	46	93	13	0	0

					المهني للمراجعة	
0	0	11	94	47	إستخدام مساعدات القرار يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة	10
0	1	15	86	50	الإستشارة والإستعانة بأهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	11
0	0	10	89	53	تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	12
0	0	8	82	62	التأهيل العلمي والمهني للمعرفة الكافية بمبادي وأصول المحاسبة لتحقيق الأداء المهني للمراجعة	13
0	0	3	86	63	قواعد وأداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدى الإلتزام المراجع الخارجي بها مما يساعد علي جودة الأداء المهني	14
0	1	5	101	45	تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تحديث قاعدة معايير أداء مهنية مما يساعد علي تحسين الأداء المهني للمراجعة	15
1	1	11	96	43	الإلتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة إصدار تقارير مضللة أو بالتواطؤ مع مرتكبيها حتي نضمن جودة الأداء المهني للمراجعة	16
0	1	4	89	58	تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة	17

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

1-زيادة درجة التركيز السوقي يؤدي الي المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلي جودة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (32) فرداً وبنسبة (21.1%) اجابوا أوافق بشدة، و (60) فرداً وبنسبة (39.5%) اجابوا اوافق، (46) فردا وبنسبة (30.3%) اجابوا محايد، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا لا أوافق، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق بشدة.

2- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (39) فرداً وبنسبة (25.7%) اجابوا أوافق بشدة، و (94) فرداً وبنسبة (61.8%) اجابوا اوافق، (17) فرداً وبنسبة (11.2%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا أوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا أوافق بشدة.

- 3- تطبيق برامج المراجعة المهيكلية لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (37) فرداً وبنسبة (24.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (99) فرداً وبنسبة (65.1%) اجابوا اوافق، (14) فرداً وبنسبة (9.2%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.
- 4- استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وذلك لتطوير اداء المرجع يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (46) فرداً وبنسبة (30.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (90) فرداً وبنسبة (59.2%) اجابوا اوافق، (15) فرداً وبنسبة (9.9%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة.
- 5- تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة لدعم المراجع في مراحل القرار مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (37) فرداً وبنسبة (24.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (95) فرداً وبنسبة (62.5%) اجابوا اوافق، (18) فرداً وبنسبة (11.8%) اجابوا محايد، (2) فرداً وبنسبة (1.3%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق بشدة.
- 6- الكيان القانوني وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني نجد ان (35) فرداً وبنسبة (23.0%) اجابوا اوافق بشدة، و (102) فرداً وبنسبة (67.1%) اجابوا اوافق، (11) فرداً وبنسبة (7.2%) اجابوا محايد، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا لا اوافق، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق بشدة.
- 7- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الأداء المهني بين المكاتب تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة من خلال نجد ان (38) فرداً وبنسبة (25.0%) اجابوا اوافق بشدة، و (95) فرداً وبنسبة (62.5%) اجابوا اوافق، (16) فرداً وبنسبة (10.5%) اجابوا محايد، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة
- 8- التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (51) فرداً وبنسبة (33.6%) اجابوا اوافق بشدة، و (95) فرداً وبنسبة (62.5%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة.

- 9- رقابة الجودة علي مكاتب المراجعة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (46) فرداً وبنسبة (30.3%) اجابوا اوافق بشدة، و (93) فرداً وبنسبة (61.2%) اجابوا اوافق، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 10- استخدام مساعدات القرار يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (47) فرداً وبنسبة (30.9%) اجابوا اوافق بشدة، و (94) فرداً وبنسبة (61.8%) اجابوا اوافق، (11) فرداً وبنسبة (7.2%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 11- الإستشارة والإستعانة بأهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (53) فرداً وبنسبة (34.9%) اجابوا اوافق بشدة، و (89) فرداً وبنسبة (58.6%) اجابوا اوافق، (10) أفراد وبنسبة (6.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة.
- 12- تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (62) فرداً وبنسبة (40.8%) اجابوا اوافق بشدة، و (82) فرداً وبنسبة (53.9%) اجابوا اوافق، (8) أفراد وبنسبة (5.3%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 13- التأهيل العلمي والمهني للمعرفة الكافية بمبادي وأصول المحاسبة لتحقيق الأداء المهني للمراجعة نجد ان (60) فرداً وبنسبة (39.5%) اجابوا اوافق بشدة، و (79) فرداً وبنسبة (52.0%) اجابوا اوافق، (13) فرداً وبنسبة (8.6%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 14- قواعد وأداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدي الإلتزام المراجع الخارجي بها مما يساعد علي جودة الأداء المهني نجد ان (63) فرداً وبنسبة (41.4%) اجابوا اوافق بشدة، و (86) فرداً وبنسبة (56.6%) اجابوا اوافق، (3) أفراد وبنسبة (2.0%) اجابوا محايد، ولا يوجد اي فرد اجاب لا اوافق أو لا اوافق بشدة.
- 15- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تحديث قاعدة معايير أداء مهنية مما يساعد علي تحسين الأداء المهني للمراجعة نجد ان (45) فرداً وبنسبة (29.6%) اجابوا اوافق بشدة، و (101) فرداً وبنسبة (66.4%) اجابوا اوافق، (5) أفراد وبنسبة (3.3%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا اوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا اوافق بشدة.

16- الإلتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة إصدار تقارير مضللة أو بالتواطؤ مع مرتكبيها حتي نضمن جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (43) فرداً وبنسبة (28.3%) اجابوا أوافق بشدة، و (96) فرداً وبنسبة (63.2%) اجابوا اوافق، (11) فردا وبنسبة (7.2%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق بشدة.

17- تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة نجد ان (58) فرداً وبنسبة (38.2%) اجابوا أوافق بشدة، و (89) فرداً وبنسبة (58.6%) اجابوا اوافق، (4) أفراد وبنسبة (2.6%) اجابوا محايد، وفرد واحد وبنسبة (0.7%) اجاب لا أوافق، ولا يوجد أي فرد أجاب لا أوافق بشدة

تاسعا: إثبات فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار مربع لدلالة الفروق في آراء المبحوثين حل العبارات التي تخص كل محور علي حده وبعد التأكد من وجود فروقات معنوية دالة احصائيا تم حساب قيمة الوسيط كاحد مقاييس النزعة المركزية لمعرفة اتجاه آراء تلك الفروق علي حسب قيمة الوسيط (تم اعطا وزن كل اجابة من اجابات العبارات حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي) متي ما علمنا قيمة الوسيط فانه يجب تفسيرها علي حسب قيمة الوزن المعطاه لها مسبقا.

الجدول (14/1/4)

نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على الآتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجية التخصص

المهني للمراجع الخارجي ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي تأثيراً إيجابياً على جودة الأداء المهني للمراجعة	133.4	0.000	5	أوافق بشدة
2	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد على جودة الأداء المهني للمراجعة	112.6	0.000	4	أوافق
3	التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً على جودة الأداء المهني للمراجعة	75.88	0.000	5	أوافق بشدة
4	يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض الإستعانة بالخبير مما يساعد على جودة الأداء المهني للمراجعة	84.79	0.000	4	أوافق
5	يساعد التخصص المهني في استخدام تقنيات الالكترونية في عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية	104.37	0.000	4	أوافق
6	يعتمد المراجع الخارجي على التخصص المهني لعميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة	97.37	0.000	4	أوافق
7	يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي على طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسؤوليات الجنايات والهيئة تجاة المهنة	102.1	0.000	4	أوافق
8	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي لتمكنة من إبداء الراي الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمراجعة	136.7	0.000	5	أوافق بشدة
9	يعمل التخصص المهني على إستقلالية المراجع لها دور مهم لإمكانية الوصول الي جودة الأداء المهني للمراجعة	190.1	0.000	4	أوافق
10	التخصص المهني يعمل على إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويسحن جودة الأداء المهني للمراجعة	123.2	0.000	5	أوافق بشدة
11	إدراك بعض الإدارات بأن المراجع الخارجي المتخصص بشكل خاص لا يهدف الي تصيد إخطائة بل أنه مرشد لهم لتجويد الأداء المهني للمراجعة	166.8	0.000	4	أوافق
12	إدراك بعض الإدارات إتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجي المتخصص تعزز من كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة	108.5	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (14/1/4) علي النحو التالي:

1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي تأثيراً إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة. (133.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي انه يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي تأثيراً إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (112.6) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة (75.88) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي ان التأهيل المهني للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض الإستعانة بالخبير مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة. (84.79) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض الإستعانة بالخبير مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يساعد التخصص المهني في استخدام تقنيات الالكترونية في عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية (104.37) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه يساعد التخصص المهني في استخدام تقنيات الالكترونية في عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية.

6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يعتمد المراجع الخارجي علي التخصص المهني لعميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة (97.37) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه يعتمد المراجع الخارجي علي التخصص المهني لعميل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة.

7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي علي طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسئولياته الجنائية والهيئية تجاة المهنة (102.1) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي علي طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسئولياته الجنائية والهيئية تجاة المهنة.

8- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي لتمكنة من إبداء الراي الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمراجعة (136.7) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي لتمكنة من إبداء الراي الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمراجعة.

9- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يعمل التخصص المهني علي إستقلالية المراجع لها دور مهم لإمكانية الوصول الي جودة الأداء المهني للمراجعة (190.1) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يعمل التخصص المهني علي إستقلالية المراجع لها دور مهم لإمكانية الوصول الي جودة الأداء المهني للمراجعة.

10- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التخصص المنهي يعمل علي إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويسحن جودة الأداء المهني للمراجعة (123.2) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي ان التخصص المنهي يعمل علي إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويسحن جودة الأداء المهني للمراجعة.

11- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة إدارك بعض الإدارات بأن المراجع الخارجي المتخصص بشكل خاص لا يهدف الي تصيذ إخطائة بل أنه مرشد لهم لتجويد الأداء المهني للمراجعة (166.8) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان إدارك بعض الإدارات بأن المراجع الخارجي المتخصص بشكل خاص لا يهدف الي تصيذ إخطائة بل أنه مرشد لهم لتجويد الأداء المهني للمراجعة.

12- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة إدارك بعض الإدارات إتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجي المتخصص تعزز من كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة (108.5) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان إدارك بعض الإدارات إتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجي المتخصص تعزز من كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة.

الجدول (15/1/4)

نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية علي الاتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المطالبة بمراجع خارجي متخصص بطبيعة نشاط العميل ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي أساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	77.34	0.000	4	أوافق
2	شيوخ التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	139.74	0.000	4	أوافق
3	زيادة درجة التعقيد في العديد من المنشآت لذا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجوة الأداء المهني للمراجعة	100.0	0.000	4	أوافق
4	إهتمام ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً علي جودة الأداء المهني	64.32	0.000	4	أوافق
5	تخصص المراجع الخاجي يمثل إستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	64.75	0.000	4	أوافق
6	التخصص المهني أحد المحدثات الرئيسية لإختيار المراجع الخارجي للحصول علي جودة التقارير المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	45.68	0.000	4	أوافق
7	زيادة إدراك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة	54.05	0.000	4	أوافق
8	التأكيد الضمني لمعايير المراجعة علي أهمية إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة إلمامه بنشاط العميل حتي يتمكن من أداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	61.99	0.000	4	أوافق
9	الإعتماد علي الأحكام والتقارير المعتمدة علي المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة	129.37	0.000	4	أوافق
10	يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً علي جودة التقارير المالية للمراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	145.4	0.000	5	أوافق بشدة
11	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما إنها تريقة تقدم لاي مهنة لتقديم خدمات اكثر مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة	71.11	0.000	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (15/1/4) علي النحو التالي:

1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي أساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (77.34) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان التحول في معظم دول العالم الي النظام الراسمالي القائم علي أساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة .

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة شيوع التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (139.74) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه شيوع التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة زيادة درجة التعقيد في العديد من المنشئات لذا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجوة الأداء المهني للمراجعة (100.0) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان زيادة درجة التعقيد في العديد من المنشئات لذا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجوة الأداء المهني للمراجعة.

4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة إهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً علي جودة الأداء المهني (64.32) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان إهتزاز

ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً علي جودة الأداء المهني.

5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تخصص المراجع الخارجي يمثل إستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (64.75) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان تخصص المراجع الخارجي يمثل إستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التخصص المهني أحد المحدات الرئيسية لإختيار المراجع الخارجي للحصول علي جودة التقارير المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (45.68) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان التخصص المهني أحد المحدات الرئيسية لإختيار المراجع الخارجي للحصول علي جودة التقارير المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة زيادة إدراك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة (54.05) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان زيادة إدراك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة.

8- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التأكيد الضمني لمعايير المراجعة علي أهمية إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة إمامه بنشاط العمل حتي يتمكن من أداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة (61.99) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين

أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان التأكيد الضمني لمعايير المراجعة علي أهمية إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة إلمامه بنشاط العمل حتي يتمكن من أداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجابياً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

9- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة الإعتماد علي الأحكام والتقارير المعتمدة علي المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة (129.37) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان الإعتماد علي الأحكام والتقارير المعتمدة علي المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة.

10- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً علي جودة التقارير المالية للمراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (145.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي انه يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً علي جودة التقارير المالية للمراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

11- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما إنها تريقة تقدم لاي مهنة لتقديم خدمات اكثر مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة (71.11) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما إنها تريقة تقدم لاي مهنة لتقديم خدمات اكثر مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجع

الجدول (16/1/4)

نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة علي الاتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة تخطيط عملية

المراجعة للمراجع الخارجي المتخصص ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	المراجع المتخصص أكثر قدرة علي تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة أداء مهني وكفاءة أكثر من المراجع الخارجي غير المتخصص	129.2	0.000	4	أوافق
2	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي إنجاز خطة المراجعة	79.00	0.000	4	أوافق
3	جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني	135.7	0.000	4	أوافق
4	فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	145.4	0.000	4	أوافق
5	صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لا بد من وجود مراجع خارجي متخصص لكل نشاط لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة	80.05	0.000	4	أوافق
6	إستخدام المراجع الخارجي المتخصص الي وسائل تقنية وأساليب حديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	46.79	0.000	4	أوافق
7	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي الحصول علي أدلة وقرائن إثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الأداء المهني للمراجعة	61.67	0.000	4	أوافق
8	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي تقييم جودة الأداء المهني ومدى قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها مستقبلاً	52.91	0.000	4	أوافق
9	ستؤدي كل الفوائد المتحققة من التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها علي فعاليته ودورها في تفعيل جودة الأداء المهني للمراجعة	50.93	0.000	4	أوافق
10	يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الي تحسين قدرته في إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال المالي مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة	44.30	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (16/1/4) علي النحو التالي:

1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة المراجع المتخصص أكثر قدرة علي تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة أداء مهني وكفاءة أكثر من المراجع الخارجي غير المتخصص (129.2) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان المراجع المتخصص أكثر قدرة علي تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة أداء مهني وكفاءة أكثر من المراجع الخارجي غير المتخصص.

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي إنجاز خطة المراجعة (79.000) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي إنجاز خطة المراجعة.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني (135.7) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني.

4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (145.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين

أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة

5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لا بد من وجود مراجع خارجي متخصص لكل نشاط لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة (80.05) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لا بد من وجود مراجع خارجي متخصص لكل نشاط لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة.

6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة استخدام المراجع الخارجي المتخصص الي وسائل تقنية وأساليب حديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة (46.79) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان استخدام المراجع الخارجي المتخصص الي وسائل تقنية وأساليب حديثة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً علي إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي الحصول علي أدلة وقرائن إثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الأداء المهني للمراجعة (61.67) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي الحصول علي أدلة وقرائن إثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الأداء المهني للمراجعة.

8- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي تقييم جودة الأداء المهني

ومدي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها مستقبلاً (52.91) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الي زيادة قدرته علي تقييم جودة الأداء المهني ومدي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها مستقبلاً .

9- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة ستؤدي كل الفوائد المتحققة من التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها علي فعاليته ودورها في تفعيل جودة الأداء المهني للمراجعة (50.93) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه ستؤدي كل الفوائد المتحققة من التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيرها علي فعاليته ودورها في تفعيل جودة الأداء المهني للمراجعة.

10- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الي تحسين قدرته في إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال المالي مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة (44.30) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الي تحسين قدرته في إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال المالي مما يؤدي الي جودة الأداء المهني للمراجعة.

الجدول (17/1/4) نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الرابعة
تنص الفرضية الرابعة علي الاتي:هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين تطبيق المراجع
الخارجي المتخصص للمعايير المراجعة الدولية ودورة في جودة الاداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	يمثل رأي المراجع الخارجي المتخصص المستل والذي يترجم تقريره مقياساً للمصادقية معداً وفقاً للمبادي والمعايير الدولية المتعارف عليها التي تدعم إستقلالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للقوائم المالية	78.01	0.000	4	أوافق
2	يمكن اعتبار أن عملية المراجعة التي تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول علي المعلومات المحاسبية ذات الجودة والأداء المهني العالي حتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم	78.01	0.000	4	أوافق
3	يؤدي إهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي المتخصص والإلتزام بتطبيقها الي تحسين جودة الأداء المهني للقوائم المالية للمنشأة	65.46	0.000	5	أوافق بشدة
4	أن التوفيق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدي الي إرتفاع نسبة جودة الأداء المهني للقوائم المالية وعلي المراجع الخارجي المتخصص أن يدرك هذا التوافق	57.65	0.000	4	أوافق
5	لكي تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز علي مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهمها المراجع الخارجي المتخصص بعناية لتمكنه جودة الأداء المهني للمراجعة	122.2	0.000	4	أوافق
6	يجب أن يطلع المراجع الخارجي المتخصص علي كافة التطورات التي تحدث في معايير المراجعة لكي يتمكن من أداء عمله بجودة وكفاءة	62.26	0.000	5	أوافق بشدة
7	أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل علي إضفاء الثقة علي جودة المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية مما يساعد إيجاباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	57.65	0.000	5	أوافق بشدة
8	المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الأداء المهني للمراجعة كمنهة معترف بها	61.59	0.000	5	أوافق بشدة
9	المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاوله المهنة قليلة الجودة والفائدة	112.6	0.000	4	أوافق
10	ضعف الإلتزام بمعايير المراجعة يؤدي الي رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع الخارجي	89.11	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (17/1/4) علي النحو التالي:

1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يمثل رأي المراجع الخارجي المتخصص المستل والذي يترجم تقريره مقياساً للمصداقية معداً وفقاً للمباني والمعايير الدولية المتعارف عليها التي تدعم إستقلالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للقوائم المالية (78.01) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يمثل رأي المراجع الخارجي المتخصص المستل والذي يترجم تقريره مقياساً للمصداقية معداً وفقاً للمباني والمعايير الدولية المتعارف عليها التي تدعم إستقلالية مما يساعد علي جودة الأداء المهني للقوائم المالية.

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يمكن إعتبار أن عملية المراجعة التي تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول علي المعلومات المحاسبية ذات الجودة والأداء المهني العالي حتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم (78.01) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يمكن إعتبار أن عملية المراجعة التي تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول علي المعلومات المحاسبية ذات الجودة والأداء المهني العالي حتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يؤدي إهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي المتخصص والإلتزام بتطبيقها الي تحسين جودة الأداء المهني للقوائم المالية للمنشأة (65.46) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق بشدة علي ان يؤدي إهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجي المتخصص والإلتزام بتطبيقها الي تحسين جودة الأداء المهني للقوائم المالية للمنشأة.

- 4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة أن التوفيق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدي الي إرتفاع نسبة جودة الأداء المهني للقوائم المالية وعلي المراجع الخارجي المتخصص أن يدرك هذا التوافق (57.65) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي أن التوفيق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدي الي إرتفاع نسبة جودة الأداء المهني للقوائم المالية وعلي المراجع الخارجي المتخصص أن يدرك هذا التوافق.
- 5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة لكي تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز علي مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهمها المراجع الخارجي المتخصص بعناية لتمكنة جودة الأداء المهني للمراجعة (122.2) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي انه لكي تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز علي مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهمها المراجع الخارجي المتخصص بعناية لتمكنة جودة الأداء المهني للمراجعة.
- 6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة يجب أن يطلع المراجع الخارجي المتخصص علي كافة التطورات التي تحدث في معايير المراجعة لكي يتمكن من أداء عملة بجودة وكفاءة (62.26) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة علي انه يجب أن يطلع المراجع الخارجي المتخصص علي كافة التطورات التي تحدث في معايير المراجعة لكي يتمكن من أداء عملة بجودة وكفاءة.
- 7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل علي إضفاء الثقة علي جودة المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية مما يساعد إيجاباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة (57.65) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى

وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة علي أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل علي إضفاء الثقة علي جودة المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية مما يساعد إيجاباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

8- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الأداء المهني للمراجعة كمنهة معترف بها (61.59) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة علي ان المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الأداء المهني للمراجعة كمنهة معترف بها.

9- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاوله المهنة قليلة الجودة والفائدة (112.6) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجي المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاوله المهنة قليلة الجودة والفائدة.

10- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة ضعف الإلتزام بمعايير المراجعة يؤدي الي رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع الخارجي (89.11) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان ضعف الإلتزام بمعايير المراجعة يؤدي الي رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع الخارجي .

الجدول (18/1/4)

نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الخامسة

تنص الفرضية الخامسة علي الاتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمراجع الخارجي المتخصص ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	مبدأ الإفصاح التام في تقرير المراجع الخارجي المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منة ويساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	66.68	0.000	4	أوافق
2	مصداقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجي المتخصص تؤدي الي تلبية إحتياجات المستخدمين وجودة الأداء المهني	64.75	0.000	4	أوافق
3	سلامة التقارير المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجي المتخصص للإعتماد عليها في جودة الأداء المهني	55.32	0.000	4	أوافق
4	التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي ملائمة وموثقية التقارير المالية لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويعزز جودة الأداء المهني للمراجعة	42.25	0.000	4	أوافق
5	التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي النظام المطبق علي مبدأ الأهمية النسبية علي جودة المعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدي ذلك الي جودة الأداء المهني للمراجعة	45.57	0.000	4	أوافق
6	قيام إدارات بعض المنشآت بإستخدام أساليب المحاسبة الإبتكارية للتأثير علي التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة	136.6	0.000	4	أوافق
7	عدم الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي يزيد من الشكوك حول جودة الأداء المهني للمراجعة والتي قد يكون لها تأثير جوهري علي القوائم المالية	75.30	0.000	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (18/1/4) علي النحو التالي:

- 1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة مبدأ الإفصاح التام في تقرير المراجع الخارجي المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منة ويساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (66.68) بقيمة احتمالية

(0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان مبدا الإفصاح التام في تقرير المراجع الخارجي المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منة ويساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبرة مصداقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجي المتخصص تؤدي الي تلبية إحتياجات المستخدمين وجودة الأداء المهني (64.75) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه يمكن إعتبار أن مصداقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجي المتخصص تؤدي الي تلبية إحتياجات المستخدمين وجودة الأداء المهني.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبرة سلامة التقارير المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجي المتخصص للإعتماد عليها في جودة الأداء المهني (55.32) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان سلامة التقارير المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجي المتخصص للإعتماد عليها في جودة الأداء المهني.

4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبرة التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي ملائمة وموثقية التقارير المالية لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويعزز جودة الأداء المهني للمراجعة (42.25) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي ملائمة وموثقية التقارير المالية لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ويعزز جودة الأداء المهني للمراجعة.

5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي النظام المطبق علي مبدأ الأهمية النسبية علي جودة المعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدي ذلك الي جودة الأداء المهني للمراجعة (45.57) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص يعمل علي النظام المطبق علي مبدأ الأهمية النسبية علي جودة المعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدي ذلك الي جودة الأداء المهني للمراجعة.

6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة قيام إدارات بعض المنشآت بإستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية للتأثير علي التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة (136.6) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان قيام إدارات بعض المنشآت بإستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية للتأثير علي التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة عدم الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي يزيد من الشكوك حول جودة الأداء المهني للمراجعة والتي قد يكون لها تأثير جوهري علي القوائم المالية (75.30) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة علي ان عدم الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي يزيد من الشكوك حول جودة الأداء المهني للمراجعة والتي قد يكون لها تأثير جوهري علي القوائم المالية.

الجدول (19/1/4)

نتيجة اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية السادسة

تنص الفرضية السادسة علي الاتي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اليات إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورة في جودة الأداء المهني للمراجعة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	زيادة درجة التركيز السوقي يؤدي الي المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلي جودة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	75.30	0.000	4	أوافق
2	تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	128.26	0.000	4	أوافق
3	تطبيق برامج المراجعة المهيكله لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	147.2	0.000	4	أوافق
4	إستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وذلك لتطوير اداء المرجع يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة	122.8	0.000	4	أوافق
5	تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة لدعم المراجع في مراحل القرار مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	130.2	0.000	4	أوافق
6	الكيان القانوني وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني	234.8	0.000	4	أوافق
7	تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الأداء المهني بين المكاتب	130.5	0.000	4	أوافق
8	التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة	154.6	0.000	4	أوافق
9	رقابة الجودة علي مكاتب المراجعة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة	63.80	0.000	4	أوافق
10	إستخدام مساعدات القرار يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة	68.38	0.000	4	أوافق
11	الإستشارة والإستعانة بأهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	114.4	0.000	4	أوافق
12	تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة	61.75	0.000	4	أوافق

13	التأهيل العلمي والمهني للمعرفة الكافية بمبادي وأصول المحاسبة لتحقيق الأداء المهني للمراجعة	57.84	0.000	4	أوافق
14	قواعد وأداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدى الإلتزام المراجع الخارجي بها مما يساعد علي جودة الأداء المهني	72.49	0.000	4	أوافق
15	تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تحديث قاعدة معايير أداء مهنية مما يساعد علي تحسين الأداء المهني للمراجعة	170.4	0.000	4	أوافق
16	الإلتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة إصدار تقارير مضللة أو بالتواطؤ مع مرتكبها حتي نضمن جودة الأداء المهني للمراجعة	216.03	0.000	4	أوافق
17	تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة	145.4	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2019م

تفسير نتائج الجدول (19/1/4) علي النحو التالي:

1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة زيادة درجة التركيز السوقي يؤدي الي المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلي جودة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (75.3) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان زيادة درجة التركيز السوقي يؤدي الي المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلي جودة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة علي ما جاء بالعبارة تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (128.26) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تطبيق برامج المراجعة المهيكلية لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد على جودة الأداء المهني للمراجعة (147.2) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان تطبيق برامج المراجعة المهيكلية لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وذلك لتطوير اداء المرجع يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة (122.8) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وذلك لتطوير اداء المرجع يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة.

5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة لدعم المراجع في مراحل القرار مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (130.2) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة لدعم المراجع في مراحل القرار مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

6- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الكيان القانوني وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني (234.8) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان الكيان القانوني وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني .

7- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الأداء المهني بين المكاتب (130.5) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الأداء المهني بين المكاتب.

8- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة (154.6) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة.

9- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة رقابة الجودة علي مكاتب المراجعة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة (63.80) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي انه رقابة الجودة علي مكاتب المراجعة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة.

10- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة إستخدام مساعدات القرار يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة (68.38) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان إستخدام مساعدات القرار يساعد في جودة الأداء المهني للمراجعة.

11- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الإستشارة والإستعانة بأهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد علي جودة

الأداء المهني للمراجعة (114.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان الإستشارة والإستعانة بأهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة .

12- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة (61.75) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

13- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة التأهيل العلمي والمهني للمعرفة الكافية بمبادي وأصول المحاسبة لتحقيق الأداء المهني للمراجعة (57.84) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان التأهيل العلمي والمهني للمعرفة الكافية بمبادي وأصول المحاسبة لتحقيق الأداء المهني للمراجعة.

14- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة قواعد وأداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدي الإلتزام المراجع الخارجي بها مما يساعد علي جودة الأداء المهني (72.49) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق علي ان قواعد وأداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدي الإلتزام المراجع الخارجي بها مما يساعد علي جودة الأداء المهني.

15- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تحديث قاعدة معايير أداء مهنية مما يساعد علي تحسين الأداء المهني للمراجعة (170.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة

أقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تحديث قاعدة معايير أداء مهنية مما يساعد علي تحسين الأداء المهني للمراجعة.

16- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الإلتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة إصدار تقارير مضللة أو بالتواطؤ مع مرتكبيها حتي نضمن جودة الأداء المهني للمراجعة (216.03) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان الإلتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة إصدار تقارير مضللة أو بالتواطؤ مع مرتكبيها حتي نضمن جودة الأداء المهني للمراجعة .

17- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة (145.4) بقيمة احتمالية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوي المعنوية (5%) وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى (5%) بين أجابات أفراد الدراسة ولصالح الذين اجابوا أوافق علي ان تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.

تلخيص ومناقشة نتائج الدراسة :

سوف يتم مناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج في تحليل دور المتغيرات المستقلة (أبعاد التخصص المهني للمراجع الخارجي التي تتضمنت استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وطبيعية نشاط العميل وجودة تخطيط عملية المراجعة وتطبيق المعايير الدولية ومصادقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية وتطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وسوف تتم مناقشتها وفقاً لنتيجة كل فرضية على حدا .

الفرضية الاولى استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي

من تحليل آراء عينة المشاركين في الاستبانة حول (12) عبارة من عبارات استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي مايلي :-

1- اجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على أن كل عبارة من عبارات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجي تتجه نحو الموافقة بشدة بمعامل ثبات 0.72 اي بنسبة 72 % حسب مقياس لكرت الخماسي أن هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة ليلي عزيز 2003 حيث اكدت الدراسة أن التغيرات الاقتصادية التي حدثت في أواخر القرن العشرين الى تطوير مهنة المراجعة من عدة زوايا منها تبني المهنة التخصص المهني للمراجعين ودراسة (Owhoso,2002 حيث اكدت الدراسة أن قيام المراجعين المتخصصون بمزولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم تتكامل فيها جهودهم بمايؤدي الى ارتفاع الى ارتفاع درجة فعالية عملية المراجعة

يتضح للباحث من الجدول أن جميع القيم الاحتمالية المقابلة لقيمة اقل من مستوى المعنوية (5%) وهذا يعنى ان هنالك فروقات ذات دالة احصائية بين اجابات المبحوثين اي توجد دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة اوفق بشدة ، اوفق ، محايد ، لاوافق بشدة وبصورة عامة نستنتج أن معظم افراد العينة موافقين بشدة ووافقين على عبارات المحور الاول .

الفرضية الثانية المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل كبعد ايجابي للتخصص المهني
لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين فى الاستبانة حول (11) عبارة من عبارات
محور مراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل ما يلى :

1- أجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على أن كل عبارة من عبارات طبيعة
نشاط العميل كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى تتجة نحو الموافقة بشدة بمعامل
ثبات 0.85 اى 85 % حسب مقياس لكرت الخماسى

2-بعد التوصل الى هذه النتائج تم اجراء اختبار One Sample Test للعينة الواحدة يتضح
للباحث من الجدول أن جميع القيم الاحتمالية (الدالة الاحصائية) المقابلة لدلالة اقل من مستوى
المعنوية (5%) وهذا يعنى أن هناك فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات اى توجد دلالة
احصائية فى توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوفى ،بشدة اوفى
،محايد ،لاوفى ، لاوفى بشدة) وبصورة عامة نستنتج ان معظم افراد العينة موافقين على
عبارات المحور الثانى .ويشير ذلك الى وجود فروق دالة احصائية فى اجابات المبحوثين حول
عبارات المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل كبعد ايجابى لاستراتيجية التخصص
المهني ويرى الباحث أن هذه النتيجة تتفق مع ماتوصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج مثل
دراسة خالد لبيب 2005 حيث أشارات الراسة الى ان المعايير الدولية أكدت على ضرورة
حصول المراجع الخارجى على المعرفة الكافية بطبيعة عمل او نشاط المنشاة محل المراجعة
وننتج عن هذا الاختبار ثبوت صحة الفرضية الثانية

الفرضية الثالثة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى
لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين فى الاستبانة حول (10) عبارة من عبارات
محور جودة تخطيط عملية المراجعة ما يلى :-

1-أجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على ان كل عبارة من عبارات جودة
تخطيط عملية المراجعة كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى تتجة نحو اوفى
بمعامل ثبات 85% حسب مقياس لكرت الخماسى

2-بعد التوصل الى هذه النتائج تم أجراء اختبار (One sample Test) للعينة الواحدة أحد
الاختبارات للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختبارة وقيمة أفتراضية لها دلالة احصائية فى
البحث لتحديد الدلالة الاحصائية . يتضح للباحث من الجدول أن جميع القيم الاحتمالية (الدلالة

الاحصائية) قيمة مربع كاي لدلالة الفروق اقل من مستوى المعنوية (5%) وهذه يعنى أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات المبحوثين اى توجد دلالة احصائية فى توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوفى ، أوفى بشدة ، محايد ، لاوفى ، لاوفى بشدة) وبصورة عامة ان معظم افراد العينة موافقين على عبارات الفرضية الثالثة ويشير ذلك الى وجود فروق دالة احصائياً فى اجابات المبحوثين حول عبارة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد ايجابى للتخصص المهنى للمراجع الخارجى

يتضح للباحث أن النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج مثل دراسة Taylor,2002 حيث اكدت الدراسة ان المراجع المتخصص صناعياً يساعد فى زيادة دقة تقرير المخاطر الحتمية المرتبطة بعملية تخطيط المراجعة .

دراسة 2003 , Krishnan حيث اكدت الدراسة ان المراجع المتخصص صناعياً يساهم فى تحسين درجة مصداقية معلومات القوائم المالية واكتشاف ممارسة الادارة لاساليب ادارة الربحية عند الاعداد لعملية تخطيط المراجعة

دراسة بدر نبية أرسناتايوس 2004 حيث اكدت الدراسة ان المراجع المتخصص صناعياً يساهم فى القضاء على مخاطر الغش والاحتيال ويرتقى بعملية المراجعة الى درجة الجودة المطلوبة دراسة Low 2004 -ترتفع درجة حساسية قرارات تخطيط المراجع الخارجى المتخصص فى نشاط معين ، لعمليات المراجع بالنسبة لتقارير مخاطر تلك العمليات ، عما هو عليه الحال بالنسبة للمراجع غير المتخصص فى نشاطه

3-يتميز المراجع الخارجى المتخصص فى نشاط معين ، بارتفاع قدراته المهنية على تعديل وتطوير الاجراءات المخططه لعمليات المراجعة ، عما هو عليه الحال بالنسبة للمراجع الخارجى غير المتخصص فى نشاط معين ، مما ينعكس اثرة ارتفاع درجة جودة اجراءات المراجعة ، التى ينفذها المراجع المتخصص وفقاً لبرنامج المراجعة النهائى ، والموازنه الزمنيه الموضوعيه على نظيره غير المتخصص وينتج عن هذه الاختبار ثبوت صحة الفرضية الثالثة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد ايجابى للتخصص المهنى للمراجع الخارجى

الفرضية الرابعة تطبيق المعايير الدولية كبعد ايجابى للتخصص المهنى للمراجع الخارجى يتضح من تحليل اراء عينة الدراسة المشاركين فى الاستبانة حول (10) عبارة من عبارات محور تطبيق المعايير الدولية مايلى

1-أجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على ان كل عبارة من عبارات تطبيق المعايير الدولية كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى نتيجة نحو الموافقة بشدة بمعامل ثبات 89% حسب مقياس لكرت الخماسى

2-بعد التوصل الى هذه النتائج تم اجراء اختبار One Sample Teats للعينة الواحدة التى تستخدم متوسط المتغير واختبار قيمة افتراضية لها دلالة احصائية لتحديد الدلالة يتضح للباحث من الجدول ان جميع القيم الاحتمالية الدلالة الاحصائية المقابلة لقيمة المحسوبة لدلالة الفروق اقل من مستوى المعنوية (5%) وهذه يعنى أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات المبحوثين أى توجد دلالة احصائية فى توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوفى بشدة ، أوفى ، محايد لاوفى ، لاوفى بشدة) وبصورة عامة نستنتج أن معظم افراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الرابع . ويشير ذلك الى وجود فروق دالة احصائياً فى اجابات المبحوثين حول تطبيق المعايير الدولية لاستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى .

يتضح للباحث ان هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج مثل :- دراسة ليلى عزيز 2003 حيث اكدت الدراسة ان تدعم معايير وارشادات المراجعة التخصص الصناعي لمنشات المراجعة توصي الدراسة ،بان تلعب الجامعات دوراً مهماً في اعداد الكوادر البشرية التي يحتاج اليها المجتمع للمساهمة لذلك يجب ان تتفاعل مع احتياجاته لتقوم بدورها الريادي خير قيام وذلك بعدم الاكتفاء بتدريس اصول المراجعة عامة انما يكون هذا بجانب مراجعة متخصصة في الصناعات المختلفة

الفرضية الخامسة مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى. يتضح من تحليل اراء عينة الدراسة المشاركين فى الاستبانة حول (7) عبارة من عبارات محور تطبيق المعايير الدولية مايلى

1-أجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على ان كل عبارة من عبارات تطبيق المعايير الدولية كبعد ايجابي للتخصص المهني للمراجع الخارجى نتيجة نحو الموافقة بشدة بمعامل ثبات 84% حسب مقياس لكرت الخماسى

2-بعد التوصل الى هذه النتائج تم اجراء اختبار One Sample Teats للعينة الواحدة التى تستخدم متوسط المتغير واختبار قيمة افتراضية لها دلالة احصائية لتحديد الدلالة

يتضح للباحث من الجدول ان جميع القيم الاحتمالية الدلالة الاحصائية المقابلة لقيمة المحسوبة لدلالة الفروق اقل من مستوى المعنوية (5%) وهذه يعنى أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات المبحوثين أى توجد دلالة احصائية فى توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوفى بشدة ، أوفى ، محايد لاوفى ، لاوفى بشدة) وبصورة عامة نستنتج أن معظم افراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الخامس . ويشير ذلك الى وجود فروق دالة احصائياً فى اجابات المبحوثين حول مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للتخصص المهني للمراجع الخارجى .

يتضح للباحث ان هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج مثل :- دراسة 2003 , Krishnan حيث اكدت الدراسة ان المراجع المتخصص صناعياً يساهم فى تحسين درجة مصداقية معلومات القوائم المالية واكتشاف ممارسة الادارة لاساليب ادارة الربحية عند الاعداد لعملية تخطيط المراجعة . ينتج عن هذه الاختبار ثبوت صحة الفرضية الخامسة مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية كبعد ايجابى للتخصص المهني للمراجع الخارجى . الفرضية السادسة تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني كبعد ايجابى للتخصص المهني للمراجع الخارجى يتضح من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين فى الاستبانة حول (17) عبارات من عبارات محور تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني ما يلى :

1-أجماع آراء كل المشاركين من افراد عينة الدراسة على ان كل عبارات تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني كبعد ايجابى للتخصص المهني للمراجع الخارجى نتيجة الموافقة بشدة بمعامل ثبات 91% حسب مقيس لكرت الخامس

2- بعد التوصل الى هذه النتائج تم اجراء اختبار One Sample Teats للعينة الواحدة التى تستخدم متوسط المتغير واختبار قيمة افتراضية لها دلالة احصائية لتحديد الدلالة.

يتضح للباحث من الجدول ان جميع القيم الاحتمالية الدلالة الاحصائية المقابلة لقيمة المحسوبة لدلالة الفروق اقل من مستوى المعنوية (5%) وهذه يعنى أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات المبحوثين أى توجد دلالة احصائية فى توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوفى بشدة ، أوفى ، محايد لاوفى ، لاوفى بشدة) وبصورة عامة نستنتج أن معظم افراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور السادس . ويشير ذلك الى وجود فروق

دالة احصائياً في اجابات المبحوثين حول تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي يتضح للباحث أن هذه النتيجة تتفق مع الية الدراسات السابقة من نتائج مثل :-

دراسة خالد لبيب 2005 حيث أشارات الراسة الى ان أوصت الدراسة بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني ،بدأ من مراحل التعليم المحاسبي الجامعي بضرورة قيام اقسام المحاسبة بتطبيق منظورة ادارة الجودة الشاملة مع ضرورة تحول كافة برامج التعليم المحاسبي الجامعي الي نظام الساعات المعتمدة.

ينتج عن هذه الاختبار ثبوت صحة الفرضية السادسة تطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي

الخاتمة

تشتمل على الآتى:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج: -

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيلتها يمكن للباحث عرض نتائجها على النحو التالي :-

1-أوضح من خلال التحليل اتفاق عينة المبحوثين حول ابعاد استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى والمتمثلة فى استراتيجية التخصص المهني ، والمطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل ، وجودة تخطيط عملية المراجعة ، وتطبيق المعايير الدولية ، ومصادقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية ، وتطبيق اليات استراتيجية التخصص المهني ، كما ان معامل الثبات لاجابات العينة حول هذه الابعاد كانت ذات درجات عالية نسبياً كانت على النحو الاتى (72%،85%،85%،89%،84%،91%) وكانت نسبة الثبات لكل الفرضيات 95%

2-تؤكد النتائج المتعلقة بالمؤشرات المعتمدة فى التحليل لمتغيرات الدراسة ثبات صحة الفرضيات الستة

3-من خلال اختبار الفرضية الاولى حول اجابات المحور الاول الخاص باستراتيجية التخصص المهني كبعد ايجابى للتخصص المهني للمراجع الخارجى ودوره فى جودة الاداء المهني للمراجعة أجمع أفراد عينة الدراسة على ان استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى لها تأثيراً ايجابياً على نظام الرقابة الداخلية والتاهيل المهني وتعمل على تخفيض الاستعانة بالخبيروتساعد فى استخدام تقنيات الالكترونية وتعمل على تكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل وتعمل على تمكينة من ابداء راية الصحيح عن القوائم المالية ذات تاثير كبير على جودة الاداء المهني للمراجعة .

4-من خلال الفرضية الثانية حول اجابات المحور الثانى المطالبة بمراجع متخصص بطبيعة نشاط العميل كبعد ايجابى لاستراتيجية التخصص المهني وعلاقتها بجودة الاداء المهني للمراجعة اجمع أفراد عينة الدراسة على أن المطالبة بمراجع خارجى متخصص بنشاط العميل والمتمثلة فى ضرورة المامة بنشاط العميل حتى يتمكن من اداء عملية المراجعة ، والمنافسة بين مكاتب المراجعة ، وزيادة درجة التعقيد فى العديد من المنشآت التجارية والخدمية والصناعية ، واهتزاز ثقة المجتمع فى اداء المراجع فى جودة التقارير المالية ، والمعرفة الكاملة والعميقة بمجال تخصصه ذات تاثير كبير على جودة الاداء المهني للمراجعة .

5- من خلال الفرضية الثالثة حول أجابات المحور الثالث جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد ايجابي لاستراتيجية التخصص المهني وعلاقتها بجودة الاداء المهني للمراجعة ، اجمع أفراد عينة الدراسة على أن جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص والمتمثلة فى قدرة على تخطيط وتنفيذ المراجعة ، يعمل على جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات المهنة ،يساعد على الحصول على ادلة اثبات وقرائن ملائمة ،يعمل الى زيادة قدرته على تقييم جودة الاداء المهني ومدى قدرة المنشأة على الاستمرارية فى نشاطها مستقبلاً ، ويعمل وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية والتي تؤدى فى اكتشاف حالات التلاعب والاحتيال المالى ، تحديد مستويات الاهمية النسبية واعداد اوراق عمل المراجعة ، ذات تاثير مناسب على جودة الاداء المهني للمراجعة .

6- من خلال الفرضية الرابعة حول اجابات المحور الرابع تطبيق المراجع المتخصص للمعايير الدولية كبعد ايجابي لاستراتيجية التخصص المهني وعلاقتها بجودة الاداء المهني للمراجعة ، أجمع أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق المراجع المتخصص للمعايير الدولية والمتمثلة فى راية المستقل الذى يترجم تقريره للمصادقية وفقاً للمعايير الدولية المتعارف عليها ، ان يطلع على كافة التطورات التى تحدث فى معايير المراجعة ، تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل على أضاء الثقة على جودة المعلومات المتضمنة فى التقارير والقوائم المالية ،ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدى الى رفع الدعاوى القضائية ضد اصحاب المهنة ، ذات تاثير على جودة الاداء المهني للمراجعة .

7- من خلال الفرضية الخامسة حول أجابات المحور الخامس مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية كبعد ايجابي لاستراتيجية التخصص المهني وعلاقتها بجودة الاداء المهني للمراجعة ، أجمع أفراد عينة الدراسة على أن مصداقية المعلومات الوارد بالتقارير المالية والمتمثلة فى مبدا الافصاح التام فى تقريره ومصادقية القوائم المالية وصحتها تؤدى الى تلبية احتياجات المستخدمين ، ملائمة وموثقية التقارير المالية لاتخاذ القرار المناسب فى الوقت المناسب ، النظام المطبق على مبدا الاهمية النسبية على جودة المعلومات التى يتم عرضها بجانب خاصية الموضوعية تساعد على جودة المعلومة المقدمة ، عدم الافصاح الكافى فى تقريره يزيد من الشكوك حول جودة المراجعة ، ذات تاثير كبير على جودة الاداء المهني للمراجعة .

8-من خلال الفرضية السادسة حول أجابات المحور السادس تطبيق اليات استراتيجية التخصص كبعد ايجابي لاستراتيجية التخصص المهني للمراجعة وعلاقتها بجودة الاداء المهني للمراجعة ، أجمع أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق اليات استراتيجية التخصص والمتمثلة فى زيادة التركيز السوقى لمنافسة بين مكاتب المراجعة ،تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية فى مكاتب المراجعة ، تطبيق برامج المراجعة المهيكلية لخفض احتمالات حدوث الازخاء ،استخدام أساليب المراجعة الالكترونية لتطوير اداء المراجعة ،تطويع الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة ،التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة المهنية

ثانياً التوصيات :- بناءاً على نتائج الدراسة يوصى الباحث بالآتى :-

- 1-نوصى بضرورة أن تحرص المنشآت على التعاقد مع مراجعين متخصصين فى مجال تخصصهم عند اختيار المراجع الخارجى
- 2-نوصى بتفعيل دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وتوسيع دائرة نشاطه بحيث يكون له دور فاعل فى وضع ونشر القوانين والمعايير التى تنظم المهنة والعمل على إصدار النشرات لرفع مستوى كفاءة المراجعين والعمل على زيادة معرفة المراجعين بالطرق والاساليب المختلفة التى يمكن استخدامها فى مجال التخصص المهني
- 3-نوصى بضرورة تبنى مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجى فى ظل العولمة وكبر واختلاف المنشآت المختلفة لانها تساهم فى توفير كوادرفنية وبشرية على درجة عالية من التخصص المهني
- 4-نوصى بوضع برنامج من قبل المجلس لفحص مدى التزام مكاتب المراجعة بضمان الجودة فى الاداء المهني وبما يحقق الرقابة الميدانية على مكاتب وشركات المراجعة
- 5-يجب اعادة النظر فى قانون الشركات لسنة 1925 بحيث يلزم المراجع القانونى بتحمل مسؤولية فى تقييم جودة الاداء المهني لمراجعة وكذلك اعادة النظر فى معايير المراجعة وقواعد واداب سلوك المهنة

ثالثاً: مجالات البحث المستقبلية المقترحة :

- 1-دور التخصص المهني للمراجع الخارجى فى تفعيل اليات حوكمة الشركات
- 2-أهمية التخصص المهني للمراجع فى تحسين مخاطر المراجعة
- 3-دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى الصناعة التى ينتمى اليها عميل المراجعة

المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية :

قائمة الكتب:

- 1- الهوارى وآخرون 1999-2000 ،دراسات متقدمة فى المراجعة المشكلات المعاصرة فى المراجعة والاطار العلمى والمشكلات العلمية، القاهرة جامعة عين شمس.
- 2- المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق،
- 3- د.ظاهر القشى، مدى قدرة مدققى الحسابات الخارجيين على تدقيق الشركات الاردنية المتعاملة فى التجارة الالكترونية، المؤتمر العلمى الدولى الثانى، بعنوان:الاعمال الالكترونية واتحول فى أقتصاديات الاعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الادراية، جامعة الزرقاء، الاردن فى الفترة من 15-17 /3/2011م
- 4- اشرف ابوالذهب المعجم الاسلامى القاهرة دار الشروق للنشر 2002 م .
- 5- الفين ارينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل نظرى متكامل ترجمة عبدالقادر واحمد حامد حجاج ، الرياض دار المريخ للنشر 2008
- 6- حماد وطارق عبدالعال 2007 موسوعة معايير المراجعة لشرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية الاسكندرية الدار الجامعية
- 7- لطفى امين السيد احمد 1998 المراجعة فى ضوء المعايير الدولية القاهرة دار النهضة العربية
- 8- 2001 معايير المراجعة المصرية دراسة مقارنة لمعايير ابداء الراى المصرية والدولية والامريكية القاهرة دار النهضة العربية
- 9- 2004 -2003 موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقها القاهرة دار النهضة العربية
- 10- المراجعة الداخلية فى ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية الصادر عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولى 29 نوفمبر 2008 م

- 11- بدر ، د. عزيزة محمد على ، (1999 م) نظام الساعات المعتمدة امكانات ومعوقات تطبيقها في جامعة القاهرة ، مؤتمر تطوير التعليم الجامعى فى المرحلة الجامعية الاولى ، جامعة القاهرة .
- 12- مطاوع ، د. محمد عبد الحميد (1999 م) تحسين نوعية التعليم المحاسبى بالتطبيق على كلية التجارة جامعة المنوفية ، مؤتمر تطوير التعليم الجامعى فى المرحلة الجامعية الاولى جامعة القاهرة .
- 13- جبريل عودة واخرون 2004 اوضاع مهنة تدقيق الحسابات فى فلسطين الواقع الراهن ومتطلبات التغيير جمعية رجال الاعمال الفلسطينية.
- 14- أحمد حلمى جمعة، واخرون، مفاهيم التدقيق المتقدمة، إصدار المجمع العربى للمحاسبين القانونيين عمان، الاردن، 2001م.
- 15- صلاح الدين عبدالرحمن، مقارنة معايير المحاسبة الدولية شرح، تحليل، نقد، (القاهرة مكتبة الانجلو المصرية، الطبعة الاولى ، 2000م .
- 16- زيدان سليمان 2010 ادارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل الجزء الثانى دار المناهج للنشر والتوزيع عمان .
- 17- العزاوى محمد 2005 ادارة الجودة الشاملة دار اليازورى العلمية للنشر والتوزيع
- 18- الصوفى حمدان 2004 مفهوم الجودة ومقوماتها فى الاسلام ،للجودة فى التعليم العالى الجامعة الاسلامية غزة .
- 19- الدرادكة مامون 2006 ادارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء الطبعة الاولى دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الاردن .
- 20- د.محمد على جبران ،استاذ المحاسبة والمراجعة جامعة صنعاء ، العوامل المؤثرة فى جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعى الحسابات فى الجمهورية اليمنية
- 21- الاتحاد الدولى للمحاسبين 2006، المعايير الدولية للممارسة اعمال المراجعة وقواعد اداب وسلوكيات المهنة، ترجمة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، عمان المملكة الاردنية الهاشمية .
- 22- عبدالسلام سليمان قاسم الاهل 2008 بعنوان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية فى الجمهورية اليمنية .

- 23- نور ، أحمد محمد ، وآخرون ، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- 24- الدهراوي ، كمال الدين ، مناهج البحث في مجال المحاسبة الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002 .
- 25- الاتحاد الدولي للمحاسبين نشرة اصدرات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة طبعة عام 2009
- 26- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2006م).
- 27- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة – دراسات معاصرة وحالات عملية، القاهرة: دار الهاني للطباعة والنشر، ط2، 1981م.

المجلات والدوريات:-

- 1- د.ليلى عزيز صليب أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية 1كلية تجارة جامعة المنصورة العدد الاول 2003 .
- 2- د.بدر نبيه أرسانيوس اثار التخصص الصناعي للمراجعين علي كفاءة وفعالية قرارات تقرير مخاطر وتخطيط المراجعة دراسة تحليلية وتطبيقية مجلة الدراسات المالية والتجارية كلية تجارة جامعة القاهرة فرع بني سويف العدد الثالث 2004 م .
- 3- خالد عبد المنعم لبيب دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجى دراسة تطبيقية مقارنة مجلة كلية تجارة للبحوث العلمية كلية التجارة جامعة الاسكندرية العدد الاول مارس 2005 م.
- 4- د. امال محمد محمد عوض (2006) بعنوان قياس اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الارباح للشركات المسجلة فى سوق الاوراق الماليه المصرى ، المجله المصريه للدراسات التجاريه كلية التجاره جامعة المنصورة 'العدد الاول' 2006 .
- 5- أحمد ذكي حسين متولي نموذج لقياس العلاقة بين استراتيجيه التخصص الصناعي للمراجعة والعوامل المؤثرة في ادارة عملية المراجعة ،مجلة التجارة واثمويل - كلية التجارة -جامعة طنطا 2006 م.

- 6- د. أشرف محمد إبراهيم منصور ، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر اطراف عملية المراجعة دراسة نظرية ميدانية ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية تجارة جامعة بني سويف ،العدد الثاني 2007 م.
- 7- د. ابراهيم عبدالحفيظ عبدالهادى محمد اثر خبره المراجع بصناعه العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجع وجوده ادائها وانعكاسات ذلك على جودة المراجعة مجله الدراسات الماليه والتجاريه كليه التجاره جامعه بن سويف ، العدد الثاني 2007 .
- 8- الحداد سامح (2008) تقييم مدى اثر استراتيجيه التخصص المهني الصناعى للمراجع على جودة الاء المهني فى خدمات المراجع دراسة ميدانيه تطبيقيه ، مجله الجامعه الاسلاميه ، سلسله الدراسات الانسانيه . فلسطين.
- 9- د. محمد محمد عبدالقادر الريسطنى ، و د. مصطفى عطيه السيد الغندور : علاقه بين التخصص والجوده فى مجال المراجع دراسته تطبيقيه عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمه المصريه ، المجله المصريه للدراسات التجاريه كليه التجاره جامعه المنصوره ، المجلد (35) العدد الثاني ، 2011م.
- 10- د. محمد كمال الدين محمد عبدالرحمن محمد : قياس علاقه التوافق بين شركات المراجع المتخصصه والمنافسه المكانيه على التسعير فى اسواق المراجع الخارجيه ، المجله العلميه للبحوث والدراسات التجاريه ، كليه التجاره واداره الاعمال ، جامعه حلوان العدد الثانى . الجزء الاول ، 2012م.
- 11- عزيز ليلي 2003، اثر التخصص المهني فى الصناعة على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة كلية التجارة العدد الاول .
- 12- مصطفى د. أحمد سيد التنافسية فى القرن الحادى والعشرون – مدخل انتاجى بدون ناشر الطبعة الاولى بدون تاريخ
- 13- مجاهد، د. سمير مرتضى محمد اطر مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فعالية اعمال المراجعة فى ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة: مجلة الفكر المحاسبى كلية التجارة -جامعة عين شمس ع2 -2002 .

- 14- العبد الله، رياض، سويدان، ميشل، د.سنا: الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل: دراسة ميدانية على الشركات الاردنية المدرجة في بورصة عمان المجلة العربية للمحاسبة جامعة البحرين -البحرين ع1-مايو 2007 .
- 15- مجاهد ، د. محمد عبدالله تقييم مخاطر بيئة عملية المراجعة المرتبطة بقرار قبول العميل واثرها على هذا القرار بالتطبيق على بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة -جامعة المنصورة ع2-2002 .
- 16- عبد العاطى، د. سيد احمد: نحو اطار متكامل للعوامل التى تؤثر فى اكتساب المعرفة فى مجال المراجعة والعوامل المحددة لاداء المراجع الخبير مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها-جامعة الزقازيق ع2-1997 .
- 17- المجلة العلمية للمحاسبة المعيار رقم 330 اجراءات 23 يوليو 2011 المراجع لمواجهة المخاطر.
- 18- مراجعة التقديرات المحاسبية اعداد شريف شحطة الغريب عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ماجستير ادارة اعمال باحث دكتوراه كلية التجارة جامعة عين شمس.
- 19- محمد د. احمد ابو العزم مقومات هيكل معرفة المراجع وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيف اخطاء التحيز فى احكام المراجعة المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة -جامعة عين شمس ع2 -ابريل 1999.
- 20- سلامة نبيل 1992 اثر حفظ الوقت والبرامج المهيكله على اداء المراجع دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جمهورية مصر العربية جامعة عين شمس كلية التجارة العدد الاول .
- 21- دور التخصص القطاعى فى تحسين كفاءة الاداء المهنى للمراجع الخارجى (دراسة تطبيقية مقارنة) د. خالد محمد عبدالمنعم لبيب استاذ المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة منشور بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية بالعدد الاول ، مارس 2005 م .

- 22- الفاتح الامين عبدالرحيم الفكي،تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها فى ضبط جودة المناهج المحاسبية فى الجامعات السعودية ،المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعى ،المجلد رقم 7،العدد 16، 2014 م .
- 23- بلال أمجد محمد الصائغ، دور التعليم المحاسبي الجامعى فى تاهيل الخريجين على استخدام الحاسوب فى العمل المحاسبي ،الواقع وامكانية التطوير، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق،المجلد 6 العدد 20، 2010م.
- 24- فتح الاله محمد أحمد محمد، مدى التوافق بين التعليم المحاسبي فى الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة العمل، مجلة جامعة بخت الرضا، جامعة بخت الرضا، المملكة العربية السعودية، العدد 12 ، 2014 م.
- 25- مقداد احمد الجليلي، الاء عبدالواحد ذنون، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين فى تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس فى العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل ،العراق،المجلد 32، العدد 99، 2010 م.
- 26- أ.د/ ابراهيم العدى، أحمد يونس رمضان، أثر استقلال مراجع الحسابات فى مصداقية التقارير المالية، مجلة جامعة البعث،كلية الاقتصاد، جامعة البعث، العراق، المجلد 37، العدد 5، 2015 م .
- 27- يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعى الحسابات القانونيين تجاة تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند أعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين، نشرة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004م.
- 28- أيمن حسين الشاطرى،حسام عبدالمحسن ،أنخفاض مستوى أتعاب المراجعة ،اثارها على جودة الاداء المهني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز،كلية أالاقتصاد والادارة ،السعودية،المجلد 20، العد الاول.
- 29- د.مختار ابو شعيشع أعادة هيكلة العلاقة بين المتغيرات التنظيمية لعملية المراجعة والانتماء المهني بهدف زيادة كفاءة اداء مراجع الحسابات المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الاول 1998 .

- 30- د. نبيل سلامة اثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلية على اداء المراجع دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة عين شمس العدد الاول 1992 .
- 31- د. عبد الحميد محمود التحليل البايزى وضبط مخاطر وتكاليف قرارات المراجع -مدخل وظيفة الشهادة مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج جامعة جنوب الوادى العدد الاول يونية 1998 .
- 32- د.محمد السعيد ابو العز المدخلان السلوكى والمعرفى لدراسة وتحسين الحكم المهني تحليل وتقييم للمساندات القرارية ونظم الخبرة فى المراجعة المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة ةادارة الاعمال جامعة حلوان العدد الثالث 1989 .
- 33- حسن، سيد عبدالفتاح، 1998 مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة -مدخل مقترح المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس العدد الثالث.
- 34- قطب ،أحمد سباعى وطارق ، محمد حسنين 2003 نحو اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة فى قياس جودة مراجعة الحسابات ،مجلة المحاسبة والتامين كلية التجارة جامعة القاهرة العدد (60).
- 35- الاديمى منصور، مكاتب ومؤسسات المراجعة واثرها فى جودة الاداء المهني، دراسة ميدانية مجلة كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء، العدد 28 -2007 ص ص49-166
- 36- قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات فى اليمن رقم (26) لسنة 1999 .
- 37- عيسى ،سمير كامل محمد 2008، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح، مع دراسة تطبيقية مجلة البحوث العلمية جامعة الاسكندرية، العدد السابع .
- 38- قطب ،احمد سباعى والخطر ، خالد ناصر العوامل المؤثرة فى تحديد اتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية 2004 جامعة قطر .
- 39- 39 الخزندار ، أية جار الله عثمان مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية و استقلاله“. رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008 .

- 40- المعتاز ، احسان بن صالح أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة بحث مقدم للمؤتمر الحادي عشر لسبل تطوير المحاسبة ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2006 .
- 41- مصطفى ، صادق حامد تحليل كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والتجارة الرياض ، 2001 .
- 42- مرافبة و مراجعة داخلية المؤسسة العامة للتدريب الفني و التدريب المهني ، مجلس الإدارة العامة ، 247 حسب ، السعودية.
- 43- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين القانونيين الزمالك وسط القاهرة تاسس فى 22 نوفمبر 1983 بالقرار الجمهورى رقم 484.
- 44- التويجري عبد الرحمن و النفاعي حسين، (٢٠٠٨) ، جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، جامعة القصيم، الكلية التقنية، المدينة النورة، المملكة العربية السعودية.
- 45- قطب ، احمد سباعى والخاطر ، خالد ناصر العوامل المؤثرة فى تحديد اتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية 2004 جامعة قطر .
- 46- 47-الديسطنى ، محمد محمد عبدالقادر ، 2008 العوامل المؤثرة فى تسعير خدمات المراجعة دراسة تطبيقية من واقع الشركات المساهمة المصرية جامعة المنصورة.
- الرسائل والبحوث الجامعية :**
- 1- احمد محمد جابر : اثر تطبيق المراجع الخارجى لاستراتيجيه التخصص النوعى على جودة عمله المراجعة فى البيئه المصريه ، رساله ماجستير فى المحاسبه غير منشورذ ، جامعه القاهره كليه التجاره . 2011
- 2- د.عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن التغير الادارى للسياسات المحاسبية - الاثار والدوافع والمعالجة الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رساله دكتوراه غير نشورة 2012 م .
- 3- خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التاهيل المهنى والتكنولوجيا للمحاسبين ، غزة ، الجامعة الاسلاميه ، رساله ماجستير منشورة 2014 م.

4- أميمة خليل محمد أحمد، تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان دراسة وصفية تحليلية رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2002 م.

مواقع الانترنت:-

- 1- موقع الانترنت لمعهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز WWW.icaew.com
- 2- موقع الانترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين WWW.Socpa.org
- 3- موقع الانترنت لهيئة المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي WWW.gccao.org

ثانياً: المصادر باللغة الانجليزية :

- 1- 1-Creswell A. T. And Stephen L.T, (1991) the market structure of Auditing in Australia: the Role of industry Specialization research in Accounting Regulation, Vol. s, Iss.1, .
- 2- Creen Wood, R., et al., (1993) Biggest is best? Strategic Assumptions and Actions in the Canadian Audit Industry, Canadian Review of Sciences of Administration, -(Dec),V-ol, ioIss.4.
- 3- Keefe , T.B., et al ., (1994) Audit Fees , Industry Specialization , and Compliance With GAAS Reporting Standards and , Auditing ; A Journal of Practice and Theory (Fall) , Vol. 13, Iss . 2 .
- 4- Hogan, C.E. and Debra C.J. (1999) Industry Specialization by Auditors; A journal of Practice and Theory, (spring) Vole. 18, Sis. 1.
- 5- Taylor, M.H. , (2000) the effect , of industry specialization on Auditors , inherent Risk Assessments and confidence judgments , contemporary Accounting Research (winter) vol. 17, Sis .4.
- 6- Grambling, A.A. and Dan N.S, (2001) Audit Firm Industry Expertise; A . Review and Synthesis of The Archival Literature, Journal of Accounting literature Vol . 20 .

- 7- O whoso, V.E, et al . , (2002) Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review, Journal of Accounting Research, (Jan) , Vol . 40, Iss. 3.
- 8- Chung, H. And Sanjay K ., (2003) Clint Importance , Non audit Services , and Abnormal Accruals The Accounting Review (Oct) Vol. 78,Iss .4.
- 9- Low, k. (2004) the effects of industry specialization on Audit Risk Assessments and Audit planning Decisions the Accounting Review , (jan) , vol . 79 , Iss . 1.
- 10- John Sullivan how cans I TELL IF I am being Strategic the Definition of Strategic, www.drghnsulvan.com
- 11- Ira Salmon and Others, What do Industry –Specialist auditors Know Journal of Accounting Research, VO 1.37, spring 1999, Chicago.
- 12- Bedard 11- J. and Karla M., 2004. Earnings Manipulation Risk Corporate Governance Risk and Auditors Planning and Pricing Decisions, the Accounting Review, Vol. 79.
- 13- Dezoort, T. and Jonathan D.S., (2004), Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects AAA. 2004 Annual Meeting, (Aug), American Accounting Association, N.Y.
- 14- Cahan, Steven F., et al The investment opportunity set and Industry Specialization by auditors, working paper, Monish University Australia 2006.
- 15- Mayhew, Brian. W., and Wilkins, Michael S, Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Finns Going Public Auditing: A Journal Of Practice and Theory, Vol.(22) No (2), September, 2003.

- 16- AICPA, 1998, Top Five Issues Impacting CPAs in 21st Century
<http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/topfive.htm>.
- 17- Maher, M., et al. 1992, Competition and Audit Fees the Accounting Review,(Vol.67,No.2).
- 18- chen, K., and Elder, R., 2001, Industry specialization and Audit Fees the Effect of Industry National Cheng Kung University, and Syracuse University.
- 19- Gramling, A., and Stone, D, 2001 Audit Firm Industry Expertise A Review and Synthesis of the Archival Literature Journal of Accounting Literature, (Vol.20) .
- 20- Francis, J. 2004 What Do We Know about Audit Quality the British Accounting Review, (Vol.36) .
- 21- Cahan, Steven F., et al, the Investment Opportunity Set and Industry Specialization by Auditors Working Paper Monish University Australia 2006.
- 22- Caimay, T. and Young, G: Homogeneous Industries and auditor Concentration: An Indication of Production Economics Working Paper, Georgia Southern University, 2004.
- 23- Asein Abel Aig: Internal audit and Value Creation the Nigerian Accounting July September 2000 .
- 24- Humphrey C., G., Moizer, P. and Turely, W.S the audit Expectation gap in Britain: An Empirical Investigation, Accounting and Business Research Vol.(23), No.(91), 199.
- 25- Basioudis, Ilias G.,and Ellwood Sheiia: An Empirical Investigation of Price Competition and Industry Specialization in NHS auditing Services Financial Accounting and Management Vol.2,No(2),May 2005 .
- 26- American Institute of Certified Public Accountants Condifination of Statements on auditing Standards, (New York Institute, 2002)

- 27- Wooten, T.C: Research about audit Quality, CPA Journal. Vol.(73), No.(1),2003.
- 28- Godfrey,J.M.,and Hamiliton,J.:the impact of R and D Intensity on Demand for Specialist auditor Services, Contemporary Accounting Research, Vol. (22),2005 .
- 29- Hedin, Taylor Mark the Effects of Industry Specialization on auditors Inherent Risk Assessments and Second Order Uncertainty PH. D. University of Arizona.
- 30- International Auditing and Assurance Standards Bard ISA No. 315: Understanding the Entity and Its Environment and assessing the Risk of Materials Misstatement (New York, IFAC, and October, 2003
- 31- Jones, Gregory J. and Blanchet, Jean not: Assessing Quality of Financial and Reporting Accounting Horizons, September, 2000
- 32- Balsam, Steven, Krishnan, Jag an and Yang Joon S.: Auditor Industry Specialization and Earnings Quality Auditing A Journal of Theory and Practice, Vol. (22), No.(4), September 2003.
- 33- Krishnan, Go pal V. Does big 6 auditors Industry Expertise Constrain Earnings Management? Accounting Horizons. May 2003.
- 34- 34-Stice, J. D., Using Financial Market Information to Identify Pre-engagement Factors Associated With Lawsuits Against Auditors the Accounting Review July, 1991.
- 35- Eichenseher, J. W., and Danos, P.: the Analysis of Industry Specific Auditor Concentration Towards an Explanatory Model, the Accounting Review, Vol.(56), 1981.
- 36- Ferguson, A. and Stokes, D.: Brand name Audit Pricing, Industry Specialization and Industry Leadership Premiums Post big 8 and big 6 Mergers Contemporary Accounting Research, Vol.(19),2002.

- 37- Owghoso, V. E., Messier, W. F. and Lynch, J. G: Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review Journal of Accounting Research Vol.(40),No. (3), 2002.
- 38- Bonner, S.E. and Lewis, B. L.: Determinants of Auditor Expertise Journal of Accounting Research, Supplement, 1990.
- 39- Francis, J.R., et al., the Pricing of Nation and City –Specific Reputations for Industry Expertise in the U.S. Audit Market the Accounting Review Vol.(80),2005.
- 40- Caterella, Jeffrey R., et al.,Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Pricing Auditing: A Journal of theory and Practice Vol.(23), No.(2), March 2004.
- 41- Low, K. Y.: the Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and audit –Planning Decisions the Accounting Review Vol. (79), 2004.
- 42- Taylor, M.: Bounded Rationality, Uncertainty, and Competence the Effects of Industry Specialization on Auditor Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments Contemporary Accounting Research Vol. (17), winter 2000.
- 43- International Federations of Accountant, 2007, Hand Book of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements.
- 44- Arens Alvin A., et al., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (New Jersey: Prentice-Hall, Inc.,2003) .
- 45- Kwon, S, Y, the Impact of Competition Within the Clients Industry on the auditor Selection Decision Auditing A Journal of Practice and Theory Vol.(15), 1996.
- 46- Chen, K,Y, and Elder, R, J, Industry Specialization and audit Fees the Effect of Industry Type and Market Definition, Working Paper (Syracuse University, USA), 2002.

- 47- Define, M, L, Francis, J,R, and Wang, T J, Auditor Industry Specialization and Market Segmentation Evidence from Hong Kong Auditing A Journal of Practice and Theory Vol.(19),No,(1) Spring 2000.
- 48- Biers take, J, L, & et al (2004) Accounting Majors Perceptions Regarding the 150-Hours Rule Issue in Accounting Education , (May) Vole, 19, Sis, 2.
- 49- mounce, P. H., et al, (2004) the Importance of Relevant Practical Experience among Accounting Faculty: An Empirical Analysis of Students Perceptions Issue in Accounting Education, (Nov), Vole, 19, Isis. 4.
- 50- Springer, C, W. & Faye B., (2004), Business Simulation to Stage Critical Thinking in Introductory Accounting: Rational Design, and Implementation, Issue in Accounting Education, (Aug),Vole, 19, ISS, 3.
- 51- Everett, J, O., et al., (2004), Developing Benchmarks for Evaluating Publication Records at
- 52- Doctoral Programs in Accounting Journal of Accounting Education, Vole 22, ISS , 3, PP 229-241
- 53- Knapp, M, C, & Carol A. K., (2004), Hard Times and Harder Choices: An Instructional Case Focusing On Ethical Responsibilities of CPAS In Public Practice, Issues In Accounting Education, (Nov), Vole 19, ISS .4, PP. 529-538.
- 54- Mayhew B. MW and M.S Wilkins, 2003 Audit Firm Industry Specialization as differentiation Strategy Evidence from Fees Charged to Firms going Public Auditing: A Journal of Practice and Theory 22(2) 33-52

- 55- Eichenseher, (2004), The Analysis of Industry Specific Auditors Concentration Towards an Explanatory Model the Accounting Review, July, 479-492 .
- 56- Doder, R. (2004), Concentration without Differentiation: A New Look at Determinants of audit Market Concentration Journal of Accounting.
- 57- Kogan , A , et al (2002) Continuous online auditing An evaluator Paper Submitted to the Journal of Information Systems 100-120
- 58- Deltas, G. & R. Doogar (2004) Large Audit Firm Practice Diversification Manuscript, University of Illinois- Urbana – Champaign.
- 59- A Shbaugh. H., R. Lafond & Mayhew, (2003), Do not audit Services Compromise auditor Independence? Further evidence the Accounting Review 78(3) 611-640.
- 60- GAO (United States General Accounting Office) (2003) Public Accounting Firms Mandated Study On Consolidation an Competition Report to the Senate Committee on banking Housing and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services GAO -03-864, General Accounting Office Washington D.C
- 61- Gramling A. and D . Stone , (2000) A review and evaluation of Industry Concentration Specialization experience and knowledge research in auditing Working Paper University of Illinois
- 62- Gul, & Tsui (2001) Auditor Industry Specialization and the earnings response Coefficient Working Paper Temple University.
- 63- Abbott, L. J., & S. Parker, (2000) Auditor Selection and Audit Committee Characteristics Auditing Journal of Practice & Theory.
- 64- De Angelo, LE 1981 Auditors Size and Audit Quality Journal of Accounting and Economics vole 3.
- 65- Palm rose Zoe-Vonda 1988 An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality the Accounting Review Vol. Lx111 No.

- 66- American Institute of Certified Public Accountants Official Releases Standards for Performing and Reporting and Quality Journal of Accountancy, SF.
- 67- Tayler D.H and Glezen, W, G 1994 Auditors legal liability towards, the Third Party Auditing Integrated Concepts and Procedures Sixth Edition.
- 68- Chaney, Paul-Kirk, Philippic Shredded Refutation the Cost of Audit Failure, Journal of Accounting Research Vole 40, No4,USA,2002 pp1221-1245
- 69- De Angelo, L.E. 1981, Auditors Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol 3.

الملاحق

ملحق رقم (1)

(الاستبانة)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الأخ/الأختالمحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يقوم الباحث باعداد رسالة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة والتمويل بعنوان :

أستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى ودورها فى جودة الأداء المهني للمراجعة

" دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة فى السودان "

لقد يطلب الأمر أعداد هذه الاستبانة بغرض الحصول على البيانات اللازمة لأختبار الفرضيات .

لذا نأمل فى الاستجابة والتعامل معها بكل صدق وأمانة ذلك بالأجابة على التساؤلات الواردة .

يؤكد لكم الباحث بأن البيانات الواردة تحاط بسرية تامة ،وتستخدم لأغراض البحث العلمى فقط .

وتفضلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحث

أبوبكر عبدالله احمد عبدالله

البيانات الشخصية : أرجو التكرم بوضع علامة (✓) أمام الأجابة المناسبة :

1/العمر :

أقل من 35 سنة ☐ 35-40 سنة ☐ 40-45 سنة ☐ 45-50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر ☐

2/المؤهل العلمى :

بكالوريوس ☐ دبلوم على ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

3/ التخصص العلمى :

محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ تكاليف محاسبة إدارية ☐ تمويل ☐ أخرى (حددها)

4/ المؤهل المهنى :

زمالة محاسبين قانونيين سودانية ☐ زمالة محاسبين قانونيين عربية ☐ زمالة محاسبين قانونيين بريطانية ☐ زمالة محاسبين قانونيين أمريكية ☐ أخرى (حددها)

5/ المسمى الوظيفى :

مراجع خارجى ☐ مراجع داخلى ☐ مدير مالى ☐ مدير مراجعة ☐ مراجع معتمد ☐ أخرى (حددها)

6/ سنوات الخبرة :

أقل-10 سنة ☐ 10-15 سنة ☐ 15-20 سنة ☐ 20- فاكتر ☐

القسم الثانى :

أسئلة الأستبانة الرجاء وضع علامة (✓) أمام مستوى الموافقة المناسب
الفرضية الأولى : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين استراتيجية التخصص المهنى للمراجع الخارجى ودورة فى جودة الاداء المهنى للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لاأوافق بشدة
1/يؤثر التخصص المهنى للمراجع الخارجى تأثيراً إيجابياً على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
2/يؤثر التخصص المهنى للمراجع الخارجى فى كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساعد على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
3/التاهيل المهنى للمراجع الخارجى يؤثر إيجابياً على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
4/يساعد التخصص المهنى للمراجع الخارجى فى تخفيض الاستعانة بالخبير مما يساعد على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
5/يساعد التخصص المهنى فى استخدام تقنيات الالكترونية فى عملية المراجعة لتقديم خدمات المراجعة بجودة عالية					
6/يعتمد المراجع الخارجى على التخصص المهنى لعمل المراجعة لتكوين هيكل معرفة ملائم وخبرات متخصصة حول صناعة عميل المراجعة					
7/يساعد التخصص المهنى للمراجع الخارجى على طبيعة التقارير المتوقع تقديمها ومسئوليات الجناية والمهنية تجاة المهنة					
8/يؤدى التخصص المهنى للمراجع الخارجى من تمكنة من ابداء الراى الصحيح عن القوائم المالية مما يزيد من جودة الاداء المهنى للمراجعة					
9/يعمل التخصص المهنى على استقلالية المراجع الخارجى لها دور مهم فى امكانية الوصول الى جودة الاداء المهنى للمراجعة					
11/التخصص المهنى يعمل على اتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة ويحسن جودة الاداء المهنى للمراجعة					
12/أدراك بعض الادارات بأن المراجع الخارجى المتخصص بشكل خاص لأيههدف الى تصيد أخطائهم بل أنه مرشد لهم لتجويد الاداء المهنى للمراجعة					
13/أدراك بعض لأدارات اتفاق أهدافها مع أهداف المراجع الخارجى المتخصص تعزز من كفاءة و جودة الاداء المهنى للمراجعة					

الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين المطالبة بمراجع خارجي متخصص
بطبيعة نشاط العميل ودورة في وجودة الاداء المهني للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لاأوافق بشدة
1/التحول في معظم دول العالم الى النظام الراسمالي القائم على اساس السوق الحر للمنافسة مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
2/ شيوع التخصص في معظم المهن والحرف مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
3/زيادة حجم درجة التعقيد في العديد من المنشآت لزا لا بد من مراجع خارجي متخصص في كل نشاط معين لجودة الاداء المهني للمراجعة					
4/أهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجع الخارجي لعدم جودة المراجعة المقدمة من قبل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً على جودة الاداء المهني					
5/تخصص المراجع الخارجي يمثل أستكمالاً لمنظومة المنافسة مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
6/التخصص المهني أحد المحددات الرئيسية لأختيار المراجع الخارجي لحصول على جودة التقارير المالية مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
7/زيادة أدارك مكاتب المراجعة العالمية لأهمية تخصص المراجع الخارجي لتقديم خدمات أكثر جودة للمراجعة					
8/التاكيد الضمني لمعايير المراجعة على أهمية أستراتيجية المهني للمراجع الخارجي لضرورة المامة بشاط العميل حتى يتمكن من اداء عملية المراجعة بجودة مما يؤثر إيجاباً على جودة الاداء المهني للمراجعة					
9/الأعتماد على الأحكام والتقارير المعتمدة على المعايير السارية سيظل أمراً إيجابياً لجودة عملية المراجعة					
10/ يؤثر التخصص المهني للمراجع الخارجي إيجابياً على جودة ألتقارير المالية للمراجعة مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
11/ يؤدي التخصص المهني للمراجع الخارجي الى المعرفة الكاملة والعميقة بمجال التخصص المهني كما انها طريق التقدم لاي مهنة لتقديم خدمات أكثر مما يؤدي الى جودة الاداء المهني للمراجعة					

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع الخارجى المتخصص ودورة فى جودة الأداء المهنى للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة	لاأوافق بشدة
1/المراجع المتخصص أكثر قدرة على تخطيط وتنفيذ المراجعة بجودة اداء مهنى وكفاءة اكثر من المراجع الخارجى غير المتخصص					
2/يؤدى التخصص المهنى للمراجع الخارجى الى زيادة قدرته على انجاز خطة المراجعة					
3/جودة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باسم ميثاق ومعايير أخلاقيات مهنة المراجعة مما يساعد على جودة الاداء المهنى					
4/فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام على القوائم المالية مما يساعد على على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
5/صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لذلك لابد من وجود مراجع خارجى متخصص لكل نشاط لضمان جودة الاداء المهنى للمراجعة					
6/أستخدام المراجع الخارجى المتخصص الى وسائل تقنية واساليب حديثة فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة					
7/يؤدى التخصص المهنى للمراجع الخارجى الى الحصول على ادلة وقرائن أثبات ملائمة وصحيحة تمكن من جودة الاداء المهنى للمراجعة					
8/يؤدى التخصص المهنى للمراجع الخارجى الى زيادة قدرته على تقييم وجودة الاداء المهنى و مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها مستقبلاً					
9/ستؤدى كل الفوائد المتحققة من التخصص المهنى للمراجع الخارجى وتأثيرها على فعالية ودورها فى تفعيل جودة الاداء المهنى لعملية المراجعة					
10/يؤدى التخصص المهنى للمراجع الخارجى وفقاً للمعرفة والخبرة المهنية الى تحسين قدرته فى اكتشاف حالات التلاعب والاحتيال المالى مما يؤدى الى جودة الاداء المهنى للمراجعة					

الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين تطبيق المراجع الخارجى المتخصص للمعايير المراجعة الدولية ودورة فى جودة الأداء المهنى للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة	لاأوافق بشدة
1/يمثل رأى المراجع الخارجى المتخصص المستقل الذى يترجم تقريره مقياساً للمصدقية معداً وفقاً للمبادئ والمعايير الدولية المتعارف عليها التى تدعم استقلالية مما يساعد على جودة الاداء المهنى للقوائم المالية					
2/يمكن اعتبار أن عملية المراجعة التى تتم بواسطة مراجع متخصص تساهم بقدر كبير وفعال فى الحصول على المعلومات المحاسبية ذات الجودة والاداء المهنى العالى حتى يستفيد منها مستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ قراراتهم					
3/يؤدى أهتمام المنشآت بتوصيات وإرشادات المراجع الخارجى المتخصص والالتزام بتطبيقها الى تحسين جودة الاداء المهنى للقوائم المالية للمنشأة					
4/أن التوافق بين معايير المراجعة الدولية والمحلية يؤدى الى ارتفاع نسبة جودة الاداء المهنى للقوائم المالية وعلى المراجع الخارجى المتخصص أن يدرك هذا التوافق					
5/لكى تكون معايير المراجعة ملائمة يجب أن تركز على مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب أن يفهما المراجع الخارجى المتخصص بعناية لتمكنة من جودة الاداء المهنى للمراجعة					
6/يجب أن يطلع المراجع الخارجى المتخصص على كافة التطورات التى تحدث فى معايير المراجعة لكى يتمكن من أداء عمله بجودة وكفاءة					
7/أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعمل على أضفاء الثقة على جودة المعلومات المتضمنة فى التقارير والقوائم المالية مما يساعد ايجاباً على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
8/المعايير الدولية للمراجعة تدعم الثقة وجودة الاداء المهنى للمراجعة كمهنة معترف بها					
9/المعايير الدولية للمراجعة تساعد المراجع الخارجى المتخصص ليصبح ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزوالة المهنة قليلة الجودة والفائدة					
10/ضعف الالتزام بمعايير المراجعة يؤدى الى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع الخارجى					

الفرضية الخامسة: هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمراجع الخارجى المتخصص ودورة فى جودة الاداء المهنى للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة	لاأوافق
1/مبدا الافصاح التام فى تقرير المراجع الخارجى المتخصص يعتبر كافياً لمختلف الفئات المستفيد منة ويساعد على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
2/مصادقية القوائم المالية وصحتها بواسطة المراجع الخارجى المتخصص تؤدى الى تلبية أحتياجات المستخدمين وجودة الاداء المهنى					
3/سلامة التقارير المالية وخلوها من الاخطاء الجوهرية المعدة بواسطة المراجع الخارجى المتخصص للاعتماد عليها فى جودة الاداء المهنى					
4/ التخصص المهنى للمراجع الخارجى المتخصص يعمل على ملائمة وموثوقية التقارير المالية لاتخاذ القرار المناسب فى الوقت المناسب و يعزز جودة الاداء المهنى للمراجعة					
5/ التخصص المهنى للمراجع الخارجى المتخصص يعمل على النظام المطبق على مبدا الاهمية النسبية على جودة المعلومات التى يتم عرضها ضمن التقارير المالية بجانب تحقيق خاصية الموضوعية مما يؤدى ذلك الى جودة الاداء المهنى للمراجعة					
6/قيام أدارات بعض المنشآت باستخدام أساليب المحاسبة الأبتكارية للتاثير على التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية مما ينعكس سلباً على جودة الاداء المهنى للمراجعة					
7/عدم الافصاح الكافى فى تقرير المراجع الخارجى يزيد من الشكوك حول جودة الاداء المهنى للمراجعة والتى قد يكون لها تاثير جوهرى على القوائم المالية					

الفرضية السادسة : هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين تطبيق آليات استراتيجية التخصص
المهني للمراجع الخارجى ودورة فى جودة الأداء المهني للمراجعة

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لاأوافق بشدة
1/زيادة درجة التركيز السوقى يودى الى المنافسة بين مكاتب المراجعة لتحقيق اعلى جودة كما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
2/تطوير تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى مكاتب المراجعة لضمان جودة الاداء المهني من خلال :-					
3/تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية فى مكاتب المراجعة مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
4/تطبيق برامج المراجعة المهيكلية لخفض احتمالات حدوث أخطاء أو مخالفات مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
5/أستخدام أساليب المراجعة الألكترونية وذلك لتطوير اداء المراجع يساعد فى جودة الاداء المهني للمراجعة					
6/تطوير الأساليب الأحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة لدعم المراجع الخارجى فى مراحل القرار مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
7/الكيان القانونى وحجم سمعة مكاتب المراجعة لتحقيق جودة الاداء المهني					
8/تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة من خلال :-					
9/تحديث المعرفة المهنية للمراجعين وذلك عن طريق المنافسة بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة لتجويد الاداء المهني بين المكاتب					
10/التدريب والتعليم المهني المستمر أحد وسائل زيادة الكفاءة وجودة الاداء المهني للمهني للمراجعة					
11/رقابة الجودة على مكاتب المراجعة لزيادة جودة الاداء المهني للمراجعة					
10/أستخدام مساعدات القرار يساعد فى جودة الاداء المهني للمراجعة					
12/الاستشارة والاستعانة باهل الخبرة فيما يتعلق بالمهام المعقدة يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
13/تطوير المتغيرات البيئة العامة مما يساعد على جودة الاداء المهني للمراجعة					
14/التاهيل العلمى والمهني للمعرفة الكافية بمبادئ واصول المحاسبة لتحقيق الاداء المهني للمراجعة					

					15/قواعد واداب سلوك المهنة ومواثيق المعاهدات والمنظمات المهنية ومدى الالتزام المراجع الخارجى بها مما يساعد على جودة الاداء المهني
					15/تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتحديث قاعدة معايير اداء مهنية مما يساعد على تحسين الاداء المهني للمراجعة
					16/الالتزام بالتشريعات القانونية وذلك بتشديد العقوبات المدنية والجنائية ضمن دائرة اصدار تقارير مضللة او بالتواطؤ مع مرتكبيها حتى نضمن جودة الاداء المهني للمراجعة
					17/تفعيل دور لجان المراجعة فى ادارة الشركات لتحقيق جودة الاداء المهني للمراجعة

ملحق رقم (2)
محكمي أداة الدراسة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	أ/د عبدالماجد عبدالله حسن	استاذ المحاسبة	جامعة أم درمان الإسلامية
2	د.صلاح على احمد	استاذالمحاسبة	جامعة أمدرمان الاسلاميه
3	د.مصطفى حامد الحكيم	استاذالمحاسبة المشارك	جامعة الزعيم الازهرى
4	د.عبدالرحمن عادل خليل	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
5	د.محمد حسن ادم أزرق	أستاذالمحاسبةالمساعد والامين العام لمجلس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومراجع قانونى	جامعةالسودان للعلوم والتكنولوجيا
6	د .محمد ابكر احمد	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة الزعيم الازهرى
7	الاستاذ .عبدالله عباس عبدالله	محاضر بقسم المحاسبة ومراجع معتمد	جامعة النيلين
8	زين العابدين البرعى	مراجع قانونى والامين العام السابق لمجلس المحاسبين القانونيين بالسودان	الخرطوم جوار المركز الثقافى الفرنسى
9	مدنى مالك حسب النبى	مراجع قانونى زميل المحاسبين القانونيين بانجلترا ويلز	عمارة تببى شارع البلدية