

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

بحث مقدم
من

طه علي محمد سلطان
باحث دكتوراة الفلسفة في العلوم التجارية
(تخصص المحاسبة)

إشراف

د / مروة أحمد البسطويسي
مدرس المحاسبة
بكلية التجارة جامعة مدينة السادات

أ.د / محمود السيد الناغي
أستاذ المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة جامعة المنصورة

٢٠٢٢ / ١٤٤٤ هـ

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

أولاً المقدمة :

يعد موضوع التخصص القطاعي للمراجع الخارجي من الموضوعات الهامة من الناحية العملية والعلمية ، فقد إهتمت العديد من الأبحاث في السنوات الأخيرة بدراسة خبرة المراجع بنشاط العمل وهو ما يطلق عليه التخصص القطاعي أو التخصص الصناعي للمراجع (Sectoral Specialization) .

ومفهوم التخصص القطاعي يعني تركيز المراجع لنشاطه المهني في نشاط إقتصادي معين ، حيث يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال هذا النشاط ، مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني في مجال التخصص^١.

كما يؤكد (Solomon and Whittington , 1999)^٢ أن الخبرات الصناعية لدى المراجع تؤدي إلى معلومات أدق من حالة عدم وجود تلك الخبرات والتي تمكن من القيام بالمراجعة على مستوى عال من الدقة ، كما يرى أنه إذا كانت شركات المحاسبة والمراجعة لديها عملاء في المجالات الصناعية المختلفة فإن ذلك يزيد من إمكانية اكتساب المراجعين لدى تلك الشركات من نوعية أعمق من المعلومات والخبرات الصناعية .

وترجع أهمية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي للآتي^٣:

- ١) توفير درجة مناسبة من جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية وبما يؤدي إلى زيادة كفاءة سوق الأوراق المالية (البورصة) .
- ٢) تقييد الممارسات التي يمكن ان تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح المحاسبية (المحاسبة الإبداعية) .
- ٣) سهولة التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة .

^١ عربان ، عزة حمدي. (٢٠١٥). "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة دراسة نظرية اختيارية " ،
المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، ص ص ٦٧-٧٣ .

^٢ Solomon, M.S., and whittington, O.R.(1999). "What do industry – specialist auditors know?", **Journal of Accounting Research**, (spring) 191-208.

^٣ د . محمد ، صالح حامد ، ود. عبد الرحمن عبدالله عبد الرحمن. (٢٠١٣). "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من
الأساليب الإبداعية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، مج ٢٧ ، ع ٢ ، ص ص ١٧٣ – ١٧٦ .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

ويرى الكثير أن المراجعين الذين لديهم فهم بصورة أكثر شمولية لخصائص واتجاهات صناعة العميل ستكون فعاليتهم كبيرة في مراجعة حسابات الشركات التي تعمل في مجال هذه الصناعة ، وأن هناك أهمية للمعرفة الجيدة بنشاط صناعة عميل المراجعة ، حيث أن الاتجاه في مهنة المراجعة الخارجية يتزايد نحو الأخذ بمستويات أعلى في التخصص القطاعي نتيجة تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نشاط مهني على حدة ، هذا ويعتبر التخصص الصناعي وفهم المزيد من طبيعة أنشطة عملاء المراجعة المختلفة وسيلة فعالة لتحقيق مراجعة ذات جودة عالية .

ثانياً مشكلة الدراسة :

لقد أصبح الاتجاه في مهنة المراجعة الخارجية نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص القطاعي ويرجع ذلك لازدياد حدة المنافسة والمتغيرات العالمية على النطاق المحلي والدولي مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدة ، لهذا بدأت مؤسسات المراجعة البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها والذي بدوره يقوي الموقع التنافسي لهذه المؤسسات لتستطيع إجراء تعاقدات رابحة مع عملائها، وحيث ان الهدف الرئيسي لمكتب المراجعة هو تبنى أساليب وطرق خاصة به بعيدا عن المنافسين في تلبية احتياجات العملاء فمن خلال التميز في أبعاد أخرى بخلاف الاسعار يستطيع مكتب المراجعة أن يخلق فرصا قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية.

وقد أدى ذلك إلى قيام مؤسسات المراجعة بمحاولات للحصول على معدلات أعلى من حصص السوق المهنية لتحقيق خبرة فوق المعتادة لجذب العملاء ولجعل التحول إلى مؤسسات المراجعة الأخرى خياراً غير جذاب بالنسبة للعملاء ،ولكي تتمكن من ذلك عليها إضافة قيمة حقيقية لعملاء المراجعة من خلال الفهم الجيد لطبيعة الصناعة التي يعمل بها العملاء.

هذا وإن الحصول على حصة كبيرة في سوق الخدمات المهنية يتطلب من مؤسسة المراجعة تقديم خدمات مراجعة متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مؤسسات المراجعة المنافسة بسهولة، حيث تسعى مؤسسات المراجعة إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المؤسسات المنافسة ، وتجدر الإشارة إلى أن بؤرة التركيز في استراتيجية التميز والمنافسة تتمثل في تطوير وتوفير خدمة متميزة يطلبها العملاء ، والتي يجد المنافسون صعوبة كبيرة في أدائها بذات الجودة والصفة ، حيث تتكبد مؤسسات المراجعة تكاليف ضخمة لتكون متخصصة نوعياً ويقتضي

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

ذلك ضمناً أن تلك التكاليف تمنع المنافسين من الوصول إلى درجات مشابهة من التخصص بسهولة، ويحدث التميز بناء على العديد من أبعاد خصائص العميل والطلب على الخدمات ذات الصلة، إن التخصص النوعي للمراجع يفسر جانب العرض من خدمات المراجعة بمعنى أن المراجعين يتخصصون في صناعات معينة للحصول على مزايا اقتصادية الحجم كما أن هناك تفسيراً لجانب الطلب من تخصص مكتب المراجعة فطبقاً لهذا التفسير يرى العملاء أن المراجعين المتخصصين أكثر قدرة على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء في القوائم المالية من المراجعين غير المتخصصين كما أن التخصص النوعي لمكتب المراجعة يعزز من سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد مقارنة مع عمليات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة غير المتخصصة.

ويعتبر التخصص القطاعي من أكبر الأبعاد أهمية والذي من خلاله يمكن لمؤسسات المراجعة ربط نفسها بخصائص واحتياجات خدمات معينة للعميل ، ويسمح التخصص النوعي لمؤسسة المراجعة استخدام استراتيجيتها المتميزة في مجال معين لتقديم الخدمة إلى تلك الخاصية الأساسية التي يمتلكها مجموعة كبيرة نسبياً من عملاء المراجعة ، وتسعى مؤسسات المراجعة جاهدة إلى اكتساب المعرفة بالتخصصات الصناعية طبقاً لصناعات العملاء ، فقد نالت استراتيجية التخصص النوعي اهتماماً كبيراً لما لها من دور هام في تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي عند التصدي للكشف والتقرير عن المخاطر ، ومدى وقوع غش أو احتيال مالي وتحريف في القوائم المالية لتصبح مضللة ، وتطوير خدمات التأكيد مما ينعكس على كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

وفي ضوء ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :-

- (١) ما هو الإطار العام للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي ؟
- (٢) ماهي أدوات وآليات التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة ؟
- (٣) ماهي الأدوات والمعايير اللازمة لقياس أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تحقيق جودة المراجعة وكيفية إستخدامها ؟

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

ثالثاً أهداف الدراسة :

وتتلخص أهداف البحث في الإجابة على تساؤلات مشكلة الدراسة من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- (١) التعرف على ماهية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي .
- (٢) توضيح أدوات وآليات التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة.
- (٣) دراسة الأدوات والمعايير والتي يمكن إستخدامها في قياس أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تحقيق جودة المراجعة وكيفية إستخدام تلك الأدوات .

رابعاً مفاهيم الدراسة :

التخصص القطاعي : مفهوم التخصص القطاعي يعني تركيز المراجع لنشاطه المهني في نشاط إقتصادي معين ، حيث يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال هذا النشاط ، مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني في مجال التخصص.

جودة مهنة المراجعة : تعني تخطيط وأداء عملية المراجعة والتقرير عنها وفقاً لمعايير المراجعة ، والمتطلبات القانونية ، وقواعد وآداب السلوك المهني ، وكذلك القواعد التي تصدرها المنظمات المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة ، بما يضمن تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن عن طريق إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية ، والتقرير عنها ، وبما يحفظ للمراجع إستقلاله ونزاهته .

مخاطر المراجعة : يعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر المراجعة بأنه الخطر الناتج عن وجود أخطاء مادية أو جوهرية في القوائم المالية محل المراجعة ، ولا يتم إكتشافها حتى بعد انتهاء عملية المراجعة . كما يعرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري .

الغش في القوائم المالية : يعرف الغش في القوائم المالية بأنه إساءة تقدير الوضع المالي للشركة بطريق الخطأ سواء كان عمداً أو عن طريق الإغفال في مقدار الإفصاح في القوائم المالية ، ويحدث الغش بصفة عامة عن طريق تلاعب الإدارة في الأرباح ؛ وذلك بهدف خداع المستثمرين أو يحدث بهدف تحقيق منافع لمساهمي الأكتريية على حساب مساهمي الأقلية .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

الخطأ: الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية ، مثل خطأ في جمع البيانات أو في معالجتها وتشغيلها ، أو في تقدير محاسبي غير سليم ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للوقائع ، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الخاصة بالقياس أو العرض أو الإفصاح أو الإعراف أو التصنيف. **المخاطر المهنية للمراجع:** وتشير إلى احتمال تعرض العمل المهني للمراجع لخسائر أو أضرار مادية ، فضلاً عن تعرضه لفقدان سمعته المهنية ، نتيجة لمواجهته لدعاوى قضائية من قبل عملاء المكتب أو من قبل الغير، أو لتوقيع بعض العقوبات أو الجزاءات التأديبية عليه من قبل المنظمة المهنية التي يتبعها، أو من قبل أحد الأجهزة التنظيمية بالدولة.

كفاءة وفعالية المراجع: وتعتبر الكفاءة عن قدرة المراجع في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل. أما الفعالية فتعني أداء الأعمال الصحيحة وقدرة المراجع على تحقيق الأهداف واستغلال الفرص المتاحة له .

خامساً أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى أهمية الموضوع التي تتناوله وهو دراسة وقياس أثر التخصص القطاعي وأثر استخدامه على كل من مخاطر وكفاءة عملية المراجعة مع توضيح ضوابط تطبيقه في مهنة المراجعة ، كما أن تلك الدراسة قد بينت أنه لكي يتفوق المراجع المتخصص على المراجع العام غير المتخصص لابد وأن يمتلك المراجع المتخصص مجموعة من المعارف (القانونية ، طبيعة عمل العميل والنشاط الخاص به ، معايير المحاسبة والمراجعة).

سادساً فروض البحث :

تقوم الدراسة على فرض رئيسي هو "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وكشف الإحتيال وتحسين جودة المراجعة " ، وينبثق من هذا الفرض مجموعة من الفروض الفرعية التي تقيس أثر التخصص القطاعي في تحقيق عوامل جودة المراجعة وهي :-

(١) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة.

(٢) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .

- أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
- ٣) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال .
- ٤) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .

سابعاً منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث السابقة واختبار فروض البحث للوصول إلى وضع إطار لقياس أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة فإن الباحث يقوم باستخدام منهجين أساسيين :

(١) المنهج الاستقرائي :

ويتم ذلك بالاعتماد على استقراء الدراسات والأبحاث العلمية المنشورة بالدوريات المختلفة والكتب العلمية والمقالات المرتبطة بموضوع البحث ، وذلك لاستخلاص النتائج التي تبين أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في كشف الغش والإحتيال ومن ثم تحسين جودة المراجعة .

(٢) المنهج الاستنباطي التحليلي :

ويتم من خلاله اختبار فروض البحث وتحديد مدى قبول هذه الفروض من عدمه ، وإجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية واستخلاص النتائج ، وذلك لتحقيق أهداف البحث السابقة ، مع اختبار تلك الفروض على مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال الدراسة الميدانية .

ثامناً خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث يتم تقسيمه إلى الفصول الآتية :

- المبحث الأول :-

الدراسات السابقة

- المبحث الثاني :-

مفهوم وآليات قياس جودة المراجعة .

- المبحث الثالث :-

آليات التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وأثرها على كشف الغش وتحسين جودة المراجعة .

- المبحث الرابع :-

الدراسة الميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
المبحث الأول الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات في مختلف دول العالم على مدار الزمن ومنها ما يلي :

(١) دراسة⁴. **Joseph, V. Carcello and Albert, L. Nagy. (2004).**

عنوان الدراسة : حجم العميل وتخصص المراجع والتقارير المالية الاحتياطية

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع ومدى وجود خداع في التقارير المالية وذلك في حالة أن تكون شركة العميل التي يتم مراجعتها كبيرة الحجم .
وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ضعيفة بين التخصص القطاعي وبين مدى أو درجة وجود خداع في التقارير المالية للشركات الكبيرة الحجم .

(٢) دراسة^٥. **Kimberly .A. Dunn. (2004).**

عنوان الدراسة : التخصص الصناعي لشركة المراجعة وجودة الإفصاح .

هدفت هذه الدراسة إلى بحث تأثير التخصص القطاعي للمراجع على جودة الإفصاح التي يحصل عليها العميل .
وقد توصلت تلك الدراسة إلى أنه هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لشركات المراجعة وبين جودة الإفصاح وذلك بالنسبة للشركات ذات الأنشطة الغير متماثلة .
ولكنه لا يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمراجع على جودة الإفصاح بالنسبة للشركات ذات الأنشطة المتماثلة .

⁴ Joseph V. Carcello., and Albert L. Nagy. (2004). "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 5, pp. 651-668.

⁵ Kimberly. A. Dunn. (2004). "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", **Review of Accounting Studies**, Vol 9, pp. 35-58.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(٣) دراسة عويس، شادي أحمد زكي. (٢٠٠٧).^٦

عنوان الدراسة: دراسة تحليلية لقياس أثر إستراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء
مهنة المراجعة في مصر (دراسة ميدانية)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اثر التخصص القطاعي على رفع كفاءة المراجع الخارجي وكذلك
أثره على تطوير سياسات وممارسات المراجعة الخارجية .

وقد توصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني من محيط مهنة المراجعة إلى أهمية الدور الذي
يلعبه التخصص القطاعي للمراجعين في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي وذلك
من خلال تحسين قدرة المراجع في مدى الدقة في تقدير المخاطر الحتمية وجودة تخطيط عمليات
المراجعة .

(٤) دراسة ريشة ، وشيرين شوقي محمد. (٢٠١١).^٧

عنوان الدراسة: أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءته في تقييم خطر
المراجعة وكشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية (دراسة ميدانية)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الآثار المحتملة للتخصص القطاعي على كل من دقة تقييم خطر
المراجعة بأنواعه المختلفة وكفاءة مراقب الحسابات في إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم
المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي في بيئة الممارسة المهنية
المصرية وإعتبار خاصية الإستنتاج والإستنباط أهم صفة من الصفات الواجب توافرها في مراقبي
الحسابات ذو التخصص القطاعي .

^٦ عويس، شادي أحمد زكي. (٢٠٠٧). "دراسة تحليلية لقياس أثر إستراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر
(دراسة ميدانية)" ، رسالة ماجستير ، مجلة إدارة الأعمال ، مصر ، عدد ١١٩ ، ص ٩٣-٨٦.

^٧ ريشة ، شيرين شوقي محمد. (٢٠١١). "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءته في تقييم خطر المراجعة وكشف التحريفات
الجوهرية بالقوائم المالية (دراسة ميدانية)" ، رسالة ماجستير ، مجلة البحوث الإدارية بأكاديمية السادات ، عدد يناير ٢٠١١ .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(٥) دراسة أبو ليل ، ردينة نسيم. (٢٠١٢).^٨

عنوان الدراسة : أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات على أتعاب التدقيق والميزة التنافسية
وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التخصص القطاعي لمراجعي الحسابات على
أتعاب المراجعة وكذلك مدى تأثيره على الميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة .

وقد توصلت الدراسة إلى الآتي :-

(أ) وجود أثر إيجابي للتخصص القطاعي في مكاتب المراجعة على زيادة أتعاب المراجعة
والميزة التنافسية وعلى جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة .

(ب) يساعد التخصص القطاعي بشكل كبير في تخفيض تكلفة المراجعة.

(٦) دراسة محمد ، كمال الدين محمد. (٢٠١٢).^٩

عنوان الدراسة : قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على
التسعير في أسواق المراجعة الخارجية (دراسة تجريبية)

هدفت هذه الدراسة إلى البحث تجريبياً في بيان تأثيرات المنافسة في سوق المراجعة من خلال
التخصص القطاعي للمراجع بالنسبة لنوع صناعة العميل المراد مراجعة شركته وأثر ذلك التخصص
على عملية تسعير أتعاب المراجعة .

وقد توصلت تلك الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين قيمة أتعاب عملية المراجعة وبين درجة
التخصص القطاعي ، كما أن هناك علاقة عكسية بين قيمة تلك الأتعاب وبين درجة التخصص
لشركات المراجعة المنافسة .

^٨ أبو ليل ، ردينة نسيم. (٢٠١٢). "أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات على أتعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في
مكاتب التدقيق" ، رسالة دكتوراة ، جامعة عمان ، الأردن .

^٩ محمد ، كمال الدين محمد. (٢٠١٢) "قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على التسعير في أسواق
المراجعة الخارجية (دراسة تجريبية) ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية – مصر ، ص ص ٤٩-١٠٣ .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(٧) دراسة ١٠. **AlbertL.Nagy. (2014).**

عنوان الدراسة : شريك المراجعة ذو التخصص القطاعي وأتعب المراجعة .
هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى تأثير التخصص القطاعي للمراجع الشريك على جودة عملية
المراجعة وذلك بالتطبيق على شركة Andrsen للمراجعة ، وقد توصلت تلك الدراسة إلى أنه يوجد
علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي للمراجع الشريك وبين جودة عملية المراجعة .
وتوصلت تلك الدراسة أيضاً إلى أن أثر التخصص القطاعي للمراجع الشريك على جودة
المراجعة أكبر من تأثير مستوى التخصص لمكتب المراجعة نفسه .

(٨) دراسة ١١. **Jamie .L. Hoelscher and Scott .E. Seavey. (2014).**

عنوان الدراسة : التخصص الصناعي للمراجع وأثره على إدارة المخاطر بالشركة .
هدفت تلك الدراسة إلى بحث تأثير التخصص القطاعي للمراجع على درجة عدم التأكد المتعلقة
بالإيرادات المتوقعة أو التدفقات النقدية المتوقعة للشركة محل المراجعة (risk-taking) .
وقد توصلت تلك الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين درجة التخصص الصناعي وبين درجة
عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات المتوقعة أو التدفقات النقدية المتوقعة للشركة .

(٩) دراسة ١٢. **Jonathan .H. Grenier. (2016).**

عنوان الدراسة : تحفيز الشك المهني في عصر التخصص الصناعي .
هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين درجة تحفيز الشك المهني للمراجع وبين درجة التخصص
القطاعي للمراجع .
وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين درجة التخصص القطاعي للمراجع و
بين درجة تحفيز الشك المهني للمراجع .

¹⁰ AlbertL.Nagy. (2014). "Audit partner specialization and audit fees", **Managerial Auditing Journal**, Vol.29No.6, pp.513-526.

¹¹ Jamie .L. Hoelscher., and Scott .E. Seavey. (2014). "Auditor industry specialization and corporate risk-taking", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29, No. 7, pp. 596-620 .

¹² Jonathan H. Grenier . (2016). "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", **Springer** , published online, 20 April 2016.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

(١٠) دراسة عبشو، عمران عبدالله (٢٠١٦) ١٣:

عنوان الدراسة : محددات المراجعة في نطاق الاحتيال ومسؤوليات المراجع وفق المعيار الدولي (٢٤٠).

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح وبيان مسؤوليات مراجعي الحسابات نحو تطبيق وتفعيل ما جاء بالمعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٤٠ (IAS-240) ، وكذلك إبراز أهم القضايا والمشكلات التي تتعلق المتعلقة بمسؤولية المراجع نحو الغش والاحتيال الذي من الممكن وجوده في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، ولكي يتم تحقيق هذا الهدف قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي عن طريق قوائم الاستبيان، وقد تكون أفراد المجتمع الخاص بالدراسة من مكاتب المراجعة الرئيسية في مدينة عمان والبالغ عددها (١٥) مكتباً .

وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي :

١. إن نجاح عملية المراجعة تتوقف على تكوين وتدعيم الكفاءة المهنية ودعم الحياد والاستقلال للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال معرفة بيئة المراجعة وكذلك بيئة المنشأة .
 ٢. إن نجاح عملية المراجعة يتوقف على الالتزام بمعايير المراجعة الدولية ، بالإضافة إلى إستمرار تدعيم قدرات المراجعين من خلال تنظيم الدورات التدريبية والاطلاع على ما يستجد في مهنة المراجعة من معلومات وخبرات وذلك في إطار المشكلات المالية والاقتصادية التي أسفرت عنها الأزمات المالية العالمية والمحلية .
- توصيات الدراسة :**

في ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة فقد أوصت بما يلي :

١. ضرورة تدعيم ودعم الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين ، ويكون ذلك بشكل خاص فيما يتعلق بعمليات كشف الغش والاحتيال ، على أن هذا التدعيم بما يمكن المراجعين الخارجيين من الوفاء بمتطلبات المراجعة المهنية الفعالة وفقاً للمستجدات المتعلقة بالمهنة خاصة في ضوء الإخفاقات في الأداء التي أثّرت حول مهنة المراجعة في ظل الأزمة المالية العالمية.

^{١٣} عبشو، عمران عبدالله. (٢٠١٦). "محددات المراجعة في نطاق الاحتيال ومسؤوليات المدقق وفق المعيار الدولي (٢٤٠)". مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد (١٣): ص ص ١٥٤-١٧٠.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

٢. ينبغي على المراجعين عند فحص وتقييم المخاطر القيام بتحديد إذا ما كانت العوامل التي تؤثر في تلك المخاطر قد تم تحديدها جيدا ، وما إذا كانت هناك متغيرات جديدة تقتضي تطوير إجراءات المراجعة ؛ وذلك لكشف ما تتضمنه القوائم المالية عليه من مخاطر الغش وذلك للوصول إلى برنامج متكامل يحقق كافة الجوانب الرقابية اللازمة في هذا الشأن .

التعليق على الدراسة :

لقد تم صياغة فروض البحث متناسبة مع مشكلة البحث وكذلك تم صياغة عبارات قائمة الإستبيان ملائمة لفروض البحث بالكيفية التي تلائم إختبار مدى صحة تلك الفروض .

(١١) دراسة¹⁴ Paul, D. Harrison, and F. Todd De Zoort. (2018)

عنوان الدراسة : دراسة حول إدراك المراجعين بمسؤوليتهم نحو الكشف عن الغش والإحتيال في المنظمة.

الهدف من هذه الدراسة : هو تقييم مدى إدراك المراجعين لمسؤوليتهم عن كشف الغش والإحتيال في القوائم المالية ، كما تهدف تلك الدراسة إلى إختبار مدى إدراك المراجعين لأهمية العصف الذهني أثناء عملية المراجعة في كشف الغش .

وقد توصلت تلك الدراسة :

إلى أنه على الرغم من أن المعايير والإرشادات المهنية تؤكد مسؤولية المراجع عن كشف الغش فإن قليل من المراجعين يدركوا تلك المسؤولية .

كما توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي مسئول فقط عن إكتشاف الغش في القوائم المالية أما المراجع الداخلي فإنه مسئول عن إكتشاف كل أنواع الغش .

التعليق على الدراسة :

● لقد قامت الدراسة بتسليط الضوء على أهمية المراجعة الخارجية (المستقلة) وكذلك المراجعة الداخلية. وقد قامت الدراسة بتناولهما من ناحية كونهما آليتان هامتان في إدارة الحوكمة ، وكذلك قامت الدراسة ببيان مسؤوليتهما عن إدارة مخاطر الإحتيال . كما قامت الدراسة كذلك بتوضيح

¹⁴ Paul, D. Harrison., and F. Todd DeZoort. (2018). "Understanding Auditors' Sense of Responsibility for . Detecting Fraud Within Organizations". **Journal Business Ethics**, (149): pp 857-874

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" كيفية أن المراجعين الخارجيين والداخليين يشكلان الخطوط الأمامية في الحوكمة ، وكذلك في جهود إدارة مخاطر الاحتيال ، كما انهما يتحملا قدرًا كبيرًا من المسؤولية في قضايا الاحتيال البارزة (على سبيل المثال ، Enron ، و HealthSouth ، و Parmalat ، و Satyam ، و Tyco و WorldCom) حيث لم يتم اكتشاف الاحتيال وسوء سلوك الإدارة لفترات طويلة من الزمن ، وكان ذلك بسبب عدم إدراك المراجعين لمسؤوليتهم عن كشف الغش والإحتيال في القوائم المالية .

• دراسة فرج، عبدالنبي محمد ، وحسام الزروق عامر محمد. (٢٠٢١)١٥.

عنوان الدراسة : تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي .

الهدف من هذه الدراسة هو بيان أثر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي البديل على مخاطر المراجعة ، وذلك في حالة التغيير الإلزامي للمراجع .وقد توصلت الدراسة إلى ان هناك أثر على التخصص القطاعي للمراجع الخارجي البديل على مخاطر المراجعة وذلك في حالة التغيير الإلزامي للمراجع ؛ ويكون هذا الأثر عند حده الأقصى عندما يتعلق بخطر إكتشاف الأخطاء الجوهرية ، كما ان له أثر على مخاطر المراجعة من ناحية تقييم خطر المراجعة وتقييم خطر الرقابة .

^{١٥} فرج، عبدالنبي محمد، و حسام الزروق عامر محمد. (٢٠٢١). "تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي". مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال ، س ٨، ع ١، ٢١٠-٢٤٢.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

المبحث الثاني

مفهوم وآليات قياس جودة المراجعة

مفهوم جودة المراجعة :

يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها مدى كفاءة المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية
والتقرير عنها ، وتقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، وبالتالي المساعدة في
حماية مصالح المساهمين ، كما أنها تعني تخفيض احتمالية أن تحتوي القوائم المالية على أخطاء
جوهرية¹⁶.

هذا وقد تعددت التعريفات لجودة المراجعة في أبحاث علم المحاسبة ، ويرى الباحث أن جودة
المراجعة هي أن يقوم بالأداء والقيام بعمله في كافة مراحل المراجعة المختلفة بكفاءة وفاعلية عالية
ووفقاً للمعايير والقواعد المهنية ، فأولاً مرحلة التخطيط يجب ان تتم بالكفاءة والملاءمة وحسب بيئة
العمل محل المراجعة ، وفي مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة يجب ان تتم وفق لمعايير المراجعة
والتعليمات القانونية ، وفي إطار قواعد وآداب السلوك المهني وعلى أن يتم الأخذ في الاعتبار
المعايير والأدلة التي تصدرها المنظمات المهنية التي تقوم على تنظيم مهنة المراجعة ، وذلك بما
يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن بواسطة إكتشاف الأخطاء والمخالفات
الجوهرية والتقرير عنها ، وبما يتبعه في النهاية إشباع رغبات وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية .
وتتمثل محددات قياس جودة عملية المراجعة في كل من :-

- الصدق :

وهو يعني مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير اعداد
التقارير وقواعد وآداب السلوك المهني ، وإرشادات مهنة المراجعة ، وكذلك القواعد
والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة والمحافظة على حياد
ونزاهة المراجع .

¹⁶ Loveday, A.N. (2017). "Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria". **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol.7No.(2):p 145.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- مدى تحقيق أهداف الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة :

تقاس جودة المراجعة بمدى تحقيق أهداف كافة أطراف المعنية بعملية المراجعة ودرجة إشباع إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة ، وتقاس جودة المراجعة بحجم الفجوة بين ما تقدمه مهنة المراجعة وبين ما يتوقعة مستخدمي المهنة وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.

- الثقة : تقاس جودة المراجعة بدرجة ثقة مستخدمي المراجعة في رأي المراجع والتي تتوقف على مدى تأهيل المراجع وإستقلالته وسمعته .

- الإفصاح العادل : تقاس جودة المراجعة بدرجة الوضوح لرأي المراجع ودرجة الإفصاح والصدق للمعلومات التي تخدم مصالح مستخدمي مهنة المراجعة في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAB.

الموضوعية : وهي مدى الحصول على الأدلة الكافية والجيدة التي تشكل الأساس الملائم لإبداء الرأي في درجة صدق وعدالة القوائم المالية .

- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات : تقاس جودة المراجعة بمدى إسهام عملية المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات^{١٧}.

آليات قياس جودة المراجعة :

إنه في حالة توافر عناصر أو محددات معينة فإن ذلك يعتبر مؤشر لتوافر جودة المراجعة ، ويتم قياس جودة المراجعة من خلال توافر العناصر أو المحددات التالية :

(١) مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المنشأة على المراجعة :

يرى (Francis and wrong 2004) أن العديد من الأبحاث الخاصة بالمراجعة قد فحصت

مدى تأثير طول مدة مراجعة العميل على جودة المراجعة وهناك رأيين في هذا الشأن :

^{١٧} ابن خليفة، أحمد درهمون. (٢٠١٨). "جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات". جامعة حسيبة بن علي الشلف - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مجلة الاقتصاد والمالية، مج٤ع(١):ص ص ١٠٩-١٢٠.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

الرأي الأول : يتفق على أن مدة استمرار المراجع وعدم التناوب يؤدي إلى رفع جودة المراجعة وأن جودة المراجعة تكون أقل في بداية العلاقة بين المراجع والعميل وأن هذا الاستمرار لا يؤثر في استقلال المراجع ولا يؤدي إلى سيطرة أو تأثير العميل على المراجع .

الرأي الثاني : يرى أن مدة استمرار المراجع في مراجعة أعمال العميل تؤثر على استقلال المراجع وإلى وجود علاقات شخصية بينه وبين العميل مما يؤدي إلى قصور في إجراءات المراجعة نظراً لثقة المراجع بالعميل مما يؤثر على جودة المراجعة بالسلب .

وهذا الرأي يؤيد التناوب وعدم طول مدة استمرار المراجع مع ذات العميل .

ولكن دراسة (Meyers et al 2003) لم تجد أية دليل أن طول مدة المراجعة تفسد جودة المراجعة¹⁸ ، ويرى (Jonson et al 2002) أن جودة المراجعة تكون قليلة في أول التعاقد مع العميل أو عند تغيير المراجع وذلك عند الثلاثة أعوام الأولى وذلك مقارنة بالعام الرابع أو الأعوام التالية وأنه كلما استمرت المدة كلما زادت جودة المراجعة¹⁹ .

٢) تأدية خدمات أخرى غير المراجعة :

إن دراسة (Reynolds et al., 2004) تؤكد أنه ليس هناك دليل على أن تأدية شركات المراجعة لخدمات أخرى غير المراجعة تؤثر على قرارات تقرير المراجع ، كما أنه في تلك المرحلة ليس هناك دليل حاسم على ذلك ولكن هناك احتمالية فقط على أن الزيادة فقط في مستويات تأدية خدمات غير المراجعة يؤثر سلباً على جودة المراجعة²⁰ .

٣) استقلال لجنة المراجعة :

وضحت دراسة (Francis 2004) أن الدراسات قد ربطت بين جودة المراجعة وبين مجلس الإدارة وكذلك بينها وبين لجنة المراجعة وأن هذه الدراسات قد توصلت إلى أن جودة المراجعة تكون عالية

¹⁸ Meyers, J.M., and Omer, T. (2003). "Exploring the term of auditor – client relationship and the quality of earnings : a case for mandatory auditor rotation", **The Accounting Review**, (July), 779-799 .

¹⁹ Johnson, V., Khurana, I., and Reynolds, J.K. (2002). "Audit firm tenure and the quality of financial reports", **Contemporary Accounting Research**, (winter) 637-660

²⁰ Reynolds, J.K., Deis, D., and Francis, J. (2004). "Professional service fees and auditor objectivity", **Auditing: A Journal of practice and Theory**, (spring), 29-52.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" عندما تكون لجنة المراجعة ومجلس الإدارة أكثر استقلالية (أي من خارج المديرين) التي يكون لديها مجلس إدارة أكثر استقلالية ويكون المراجعين في هذه الحالة أكثر احتمالية لاكتشاف الأخطاء والمشاكل والتقرير عنها^{٢١}.

كذلك فإن (Carcello and Neal 2000) يؤكد أن المراجعين يقدموا تقارير أكثر دقة وأكثر مصداقية في حالة وجود لجنة مراجعة مستقلة وكذلك مجلس إدارة مستقل^{٢٢}.

كما يرى (Abbott et al, 2001) أن زيادة استقلال مجلس الإدارة يؤدي إلى قلة احتمالية استخدام مراجعين لخدمات غير المراجعة ، وذلك يؤدي إلى زيادة احتمالية اكتشاف المشاكل والتقرير عنها ، وأن ذلك يقلل من احتمالية استخدام مراجعين في خدمات غير المراجعة والتي قد تفسد جودة المراجعة^{٢٣}.

٤) النظام القانوني في الدولة :

توصلت دراسة (Francis and wong 2004) أن هناك علاقة بين جودة المراجعة ومدى وجود نظام قانوني لحماية المستثمرين حيث وجد أن الأربع شركات المراجعة الكبرى تتعامل مع عملائهم باهتمام في البلاد والتي لديها نظام قانوني يعطي للمستثمرين حماية كبيرة متضمنا ذلك النظام القابلية لمقاضاة المراجعين ، وبصفة خاصة وجدوا أن المستحقات المالية لعملاء الأربع شركات الكبرى تكون قليلة وذلك بالنسبة للبلاد التي لديها حماية كبيرة للمستثمرين وهذا يتوافق رغبات المراجعين ومما يؤدي إلى تحفيزهم للعمل باحترام واهتمام في الأنظمة القانونية التي تحمي المستثمرين وهذا يبين أن تصرفات المراجعين تتأثر بالعوامل القانونية^{٢٤}.

²¹ Francis, J.R. (2004). "What we do we know about audit quality?", *The British Accounting Review*, 36 (4) 345-368.

²² Carcello., and Neul, t. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review* (October), 453-467.

²³ Abbott, L., parker, S., peters, G., and Raghunadan, K. (2001). "An investigation of the impact of audit committee characteristics on the relative maghnitude of non-audit service purchases", **available at <http://www.sciencedirect.com>** .

²⁴ Francis, J., and Wong D. (2004). "Investor protection and auditor conservatism: are Big 4 auditors conservative only in the United States?", **Working paper: university of Missouri and university of Nebraska**.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(٥) مدى توافر الأخطار القانونية :

يرى (Francis 2004) أن توافر حد معين من أخطار رفع قضايا ضد المراجعين يجعل المراجعون أن يبذلوا العناية الكافية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق أفضل جودة للمراجعة أو على الأقل مستوى مرضي من جودة المراجعة . وهذا ما يوفره النظام القانوني السائد في البلد ، ولكن هناك رأي آخر يرى أنه ليس من الضرورة أن يواجه المراجعين أخطار قانونية لتحقيق جودة مراجعة عالية ممثلا في كندا والمملكة المتحدة فإن النظام القانوني هناك قد وفر جودة عالية للمراجعة وذلك بدون وجود المخاطر القانونية ضد المراجعين كما في الولايات المتحدة الأمريكية^{٢٥}.

(٦) مدى الخبرة بالعميل محل المراجعة :

بينت دراسة (Carcella et al, 1992) أنه كلما زادت درجة خبرة فريق المراجعة والشركة بالعميل وبنشاطه محل المراجعة كلما زادت درجة جودة المراجعة^{٢٦}.

(٧) مدى سرعة الاستجابة لاحتياجات العميل :

يرى (Carcella et al, 1992) أنه كلما زادت سرعة استجابة شركة المراجعة لاحتياجات العميل بالنسبة لعمل التقارير المالية وتقارير المراجعة وبالتوقيت المناسب كلما كان ذلك مؤشرا على جودة عملية المراجعة ، وإن كان يرى أن قيد الوقت يعتبر بمثابة ضغط على المراجع والذي قد يؤثر على أدائه وبالتالي جودة المراجعة^{٢٧}.

(٨) نسبة مساهمة العميل في تحقيق الإيراد لشركة المراجعة :

بينت دراسة (Cameran , 2005) أن زيادة نسبة مساهمة شركة العميل في الإيراد الكلي لشركة المراجعة قد يؤثر على استقلال المراجع ويعرضه لضغوط ؛ مما يؤثر بالسلب في النهاية على جودة المراجعة^{٢٨}.

²⁵ Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**

²⁶ Carcello, D.R., H., and Mc Grath, N.T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, prepares, and financial. Statements users. **Auditing : A journal of practice and theory**, 11,pp 1-15.

²⁷ **ibid**

²⁸ Cameran, M. (2005). "Audit Fus and the large auditor premium in the Italian market". **International Journal of Auditing**, 9 (2), 129-146.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(٩) حجم شركة المراجعة :

يرى (Francis, 2004) أن حجم شركة المحاسبة إشارة للجودة وأن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وحجم شركة المراجعة وذلك لأن العميل يدرك أن المراجع الكبير والذي له سمعة كبيرة ليس عنده استعداد أن يفقد تلك السمعة وبالتالي يفقد العميل وذلك في حالة الخطأ في تقارير المراجعة .

وعلى ذات المحور فإن الأبحاث قد اتفقت على أن الأربع شركات محاسبة الكبرى العالمية قد أسست سمعة وإسم كبيرين وهذا يعتبر حافز لحماية تلك السمعة عن طريق إنتاج مراجعة ذات جودة عالية^{٢٩} .

كما يرى (Francis and Kreshman 2002) تأكيدا لهذا الرأي أن المراجعين الكبار ينتجوا مراجعة جيدة وذلك لكي يحموا سمعتهم وتجنبوا الدعاوى القضائية^{٣٠} .
كما أن هناك إجماع قوي على أن شركات المراجعة الكبيرة تستطيع أن تنتج مراجعات جيدة ورقابة أفضل .

وذلك لأنه عادة تكون تلك الشركات تمتلك درجة أكبر من الاستقلالية والخبرات الصناعية ويكونوا بدرجة أكبر قادرين على اكتشاف الأخطاء والتقارير عنها^{٣١} .

(١٠) نوعية التقارير السابقة لعملية الإفلاس :

يرى (Carcello et al., 1994) أن ٣٠٪ من حالات الإفلاس في أمريكا قد سبقت الإشارة والتحذير بذلك بتقارير المراجعة الخاصة لها أي أن ٧٠٪ من حالات الإفلاس كانت سلبية التحذير أو تقارير مراجعة نظيفة. False negative or clear audit report.

²⁹ Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**

³⁰ Francis, J.R., and Krishnan, d. (2002). Evidence on auditor risk – management strategies before and after the private securities litigation reform act of 1995. **Asia-pacific journal of Accounting and Economics**, 135-157

³¹ Defond, T.J.W., and Li, s., (2000). "The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China", **Journal of Accounting and Economics**, 28, 269-305.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" ويرى البعض أن هذا لا يعتبر فشل للمراجعة وذلك اعتباراً من أن أهداف المراجعة لا تشمل التنبؤ بالإفلاس . ولكن القاعدة العريضة ترى أن ذلك يحوي فشل للمراجعة وذلك لأن التقارير النظيفة قبل الإفلاس تعرض المراجعين لخطر رفع دعاوى قضائية مما يؤدي إلى تقليل جودة المراجعة^{٣٢} .

(١١) مدى صدق تقارير المراجعة :

حيث يرى chen et al., 2007 أن صدق تقارير المراجعة لشركات المراجعة فإن ذلك يعبر عن جودة عملية المراجعة وأن ذلك يؤدي إلى زيادة قيمتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية بطريقة تؤدي إلى أن تكون هذه التقارير ذات قائدة كبيرة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية^{٣٣} .

(١٢) هيكلية المراجعة :

المقصود بهيكلية المراجعة هو قيام المراجع باستخدام العديد من الإجراءات والأدوات والبرامج والتي تؤدي إلى تنظيم عملية المراجعة أثناء قيام المراجع بعمله في المراجعة وإعداد التقارير الخاصة بعملية المراجعة .

كما أن هناك علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وبين جودة عملية المراجعة وأن شركات المراجعة التي تتبع أسلوب هيكلية المراجعة تنتج عملية المراجعة أكثر دقة وأكثر جودة^{٣٤} .

(١٣) مدى وجود قدرة تنبؤية في التقارير المالية :

يؤكد (Francis.,2004) أنه متى توفرت القدرة على التنبؤ بتقارير المراجعة للخسارة الطارئة والتي تنشأ بصفة رئيسية من الدعاوى القضائية وبمعنى آخر عندما يقوم المراجعون بالتعليق مباشرة على الخسارة الطارئة في تقرير المراجعة فإن ذلك يدل على أن تقارير المراجعة بها معلومات مفيدة ويدل على جودة عملية المراجعة^{٣٥} .

³² Carcello., and palmrose. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. **Journal of accounting research**, 1-30.

³³ Chen, L., Carson, E., and Simmet, R. (2007). "Impact of stakeholder characteristics on voluntary dissemination of interim information of its level of assurance", **Accounting and Finance**, 47(4), 667-691.

³⁴ Bamber, E.C., and I yer, V., (2007). "Auditor identification with their elients and its effecton. **Auditos objectivity**". **Auditing a journal of practice and theory**, 26(6) 5-10 .

^{٣٥} Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
(١٤) فشل المراجعة :

إن جودة المراجعة يمكن أن تصور نظرا بأن التحول المقبل والمتسلسل من أدنى جودة إلى أقصى
جودة وأن فشل وسقوط المراجعة يمكن أن يحدث عند النهاية المنخفضة من سلسلة الجودة أو عند
الحد الأدنى من سلسلة الجودة .

وفي البداية للإشارة لمحددات ومقاييس جودة المراجعة فإنه ينبغي الإشارة إلى الحالة العكسية وهي
فشل المراجعة^{٣٦}.

ويرى الباحث أنه لقياس جودة المراجعة فإنه يتم قياس فشل المراجعة فإذا كانت نسبة فشل المراجعة
٢٥٪ فإن نسبة نجاح المراجعة ٧٥٪ ويكون هناك فشل في عملية المراجعة في حالتين :
الأولى : عندما لا يقوم المراجع باتباع وتنفيذ المبادئ العامة المحاسبية المقبولة .

Generally accepted accounting principles (GAAP failure)

الثانية : عندما يفشل المراجع في عمل تقرير سليم ومعبر عن حقيقة المركز المالي بالمنشأة وذلك في
ظروف المراجعة المقيدة وفي هذه الحالة يعرف فشل المراجعة Report failure .

وفي هاتين الحالتين فإن القوائم المالية التي تم مراجعتها تشوبها احتمالية أن تكون خادعة للمستخدم .
وجودة المراجعة لها علاقة عكسية مع فشل المراجعة ، فكلما زادت درجة فشل المراجعة كلما قلت
جودة المراجعة وإن مدى فشل المراجعة وبالتالي جودتها يكون من الصعب تحديده وقياسه بدقة ولكن
من الممكن أن نستنتج من العديد من العوامل وتشمل :

(أ) عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين .

(ب) فشل الأعمال .

(ت) سوء إدارة الأرباح .

وقد أكدت هيئة The Securities and Exchange Commission (SEC) أنه وبصفة قاطعة
يدل على فشل المراجعة عندما يكون هناك دعاوى قضائية ضد المراجعين^{٣٧}.

³⁶ ibid

³⁷ ibid

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

وفي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد حوالي ١٠٠٠ قضية مرفوعة ضد شركات المراجعة العالمية الكبرى خلال الفترة من ١٩٦٠ - ١٩٩٥ ، أي في المتوسط ٢٨ قضية سنويا وذلك بالنسبة لكثافة شركات حوالي ١٠٠٠٠ شركة في الولايات المتحدة . وهذا يدل على أن معدل فشل المراجعة في أمريكا حوالي ٠,٢٨٪ (أي تنسب عدد القضايا المرفوعة على إجمالي عدد الشركات). وقد يعزى فشل المراجعة إلى فشل الأعمال نفسها^{٣٨}.

ويرى (palmrose, 1987) أنه قد يكون من الخطأ أن نفترض أن فشل أو انخفاض المراجعة يعود إلى فشل الأعمال ، كما يرى (Feroz dt al., 1991) أن استخدام مقياس فشل الأعمال لقياس فشل المراجعة يكون استخدامه أقل دقة بالمقارنة بمقياس معدل القضايا المرفوعة .

كما يرى (Levit 1998) أن فشل المراجعة قد يعود إلى سوء إدارة الأرباح وأن أدلة فشل المراجعة هو مدى الدقة أو التضليل في تصريحات الأرباح .

ويرى الباحث كما سبق ذكره أن أحد مقاييس جودة المراجعة هو فشل المراجعة حيث أنه بقياس نسبة الفشل في المراجعة فتكون النسبة المكتملة لها هي جودة المراجعة .

كما أن فشل المراجعة قد ينتج من ثلاث عوامل :

(١) زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين .

(٢) فشل الأعمال .

(٣) سوء إدارة الأرباح .

(١٥) تكلفة المراجعة :

في تقدير تكلفة الجودة نجد أنه من المهم أن نقيم كل من المنافع والتكاليف للمراجعة ، وعلى سبيل المثال عندما يكون هناك معدل الفشل للمراجعة منخفض وتكون أتعاب المراجعة كبيرة فإنه من الممكن أن يعتقد أكثر المستثمرين بأنهم قد حصلوا على مراجعة جيدة مقارنة بالمنافع المحققة.

لقد قام (Francis, 2004) بتحليل أتعاب المراجعة وتكاليفها لعدد ٥٥٠٠ شركة بالولايات المتحدة الأمريكية وذلك عن الفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٣ والتي تبلغ مجموع مبيعاتها ٨١٧٧ مليار دولار وقيمة المبيعات السوقية ٩٩١٢ مليار دولار وكانت مجموع أتعاب المراجعة لتلك ال ٥٥٠٠ شركة ٣,٤

³⁸ Francis, J.R., and Krishnan, d. (2002). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" مليار دولار تمثل ٠,٠٤٪ من قيمة المبيعات بسعر التكلفة، ٠,٠٣٪ من القيمة السوقية. وبمتابعة أتعاب المراجعين بتلك الشركات وجد أن هناك علاقة طردية نسبيا بين جودة المراجعة وتكلفة أتعابها. ومع هذا فليس من الضرورة أنه عندما تكون التكلفة قليلة فهذا يعني أن الجودة قليلة^{٣٩}.

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة :

هناك عوامل فنية تؤثر في جودة عملية المراجعة أخرى يمكن تلخيصها في الآتي :

(١) مدى التزام المراجعين وشركات المراجعة بالمعايير المهنية :

أوضحت دراسة (Lin and Liu 2009) أن أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة هو مدى التزام شركات المراجعة، وتطابقها مع المعايير المهنية والذي يؤدي بدوره إلى تمتع مراجعي تلك الشركات بالاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية، والذي ينعكس بدوره على إبداء آرائهم بتقارير المراجعة بموضوعية وعدالة^{٤٠}.

(٢) مدى دقة إجراءات اختيار المراجعين بشركة المراجعة :

أكدت دراسة (Lin et al 2009) أنه لضمان جودة عالية لعملية المراجعة فإن الأمر يتطلب اتخاذ إجراءات دقيقة وبكفاءة لاختيار مراجعين أكفاء^{٤١}. هذا وقد بينت دراسة (Kim and cheang 2009) أن دقة قواعد اختيار المراجعين تكون فعالة في تحسين استقلال المراجع وبالتالي جودة المراجعة وبعبارة أخرى فإن دقة قواعد اختيار المراجعين يزيد جودة المراجعة لأن دقة قواعد اختيار المراجعين تهدف إلى تدعيم استقلال المراجعين وذلك بالحد من قيود الإدارة على اختيار المراجعين^{٤٢}.

³⁹ Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**

⁴⁰Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). "The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from china", **Journal of international Accounting, Auditing and taxation**, 18 (1) 44-59.

⁴¹ **Ibid.**

⁴² Kim, J.B., and cheang, H. (2009). "Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality p. Evidence from Korea", **Journal of Accounting and public policy**, 28 (3), 207-230.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

هذا وإن اختيار المراجعين بواسطة غير المختصين من أصحاب النفوذ بالشركة قد يؤدي إلى اختيار مراجع ليس لديه خبرة صناعية أو أية خبرة في مجال نشاط العميل وليس لديه معرفة بالمشاكل الموجودة بالشركة والمخاطر المالية مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض جودة التقارير المالية ومن ثم جودة المراجعة^{٤٣}.

٣) مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام المختلفة :

أوضحت دراسة Leang and Tratman, 2008 أنه يجب أن تتم تخصيص الأفراد بالنسبة للمهام المختلفة بمراعاة ناحيتين :

الناحية الأولى : أن يتم تقسيم الأفراد في شركة المراجعة إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين ومن يقوم بخدمات استشارية مثل دراسات الجدوى وتصميم وتحليل النظم وتصميم أنظمة محاسبة مالية ومحاسبة تكاليف ويتم توزيع هؤلاء الأفراد على مهامهم بمراعاة خبراتهم ومؤهلاتهم وطبقا لتصنيفهم السابق الإشارة إليه .

الناحية الثانية : أن يتم مراعاة رغبات أعضاء شركة المراجعة المتعلقة بنوع النشاط والمنطقة الجغرافية والكفاءة وإن هذا التخصيص في النهاية يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة^{٤٤}.

٤) استقلال المراجع :

أوضحت دراسة (Lin et al 2009) أن استقلال المراجع هو الذي يؤدي إلى قيام المراجع باكتشاف الأخطاء الموجودة بالقوائم المالية والتقارير عنها ، كما أن كبار المراجعين يجب أن يمتلكوا درجة كبيرة من الاستقلالية ولذلك لإكسابهم إمكانية أفضل في اكتشاف الاختلالات والأخطاء في التقارير المالية ويرى الباحث أن هذا يؤدي في النهاية إلى تحقيق جودة عالية من المراجعة ، كما أن إصدارات معهد المحاسبة الأمريكي ١٩٩٤ يؤكد أهمية إدراك المستثمرين لاستقلال المراجعين^{٤٥}.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Leang, P.T., and Tratman, K.T. (2008). "Effect of different types of feedback on the level of auditors", *Accounting and finance*, 48 (2), 301-318.

⁴⁵ Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). *Op.Cit..*

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

(٥) مدى متابعة فريق المراجعة :

إن متابعة فريق المراجعة عنصر هام لتحقيق جودة عالية للمراجعة هذا وقد أوضحت معايير المراجعة المالية ضرورة توجيه مراجع الحسابات لمساعديه والإشراف عليهم وأن يتم التأكد من أن أدائهم يتم وفقا للمعايير المهنية وكذلك فإن هذا الإشراف يتضمن أن يقوم بحسم الاختلافات في الأدائين أفراد فريق المراجعة وكذلك إصدار التوجيهات لفريق العمل بشأن المشاكل التي قد تقابلهم^{٤٦}.

(٦) المنافسة بين شركات المراجعة :

إن درجة المنافسة في أسواق خدمات المراجعة تتناسب طرديا مع جودة المراجعة فكلما زادت هذه المنافسة بين شركات المراجعة كلما أدت إلى زيادة جودة المراجعة^{٤٧}.

Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**^{٤٦}
Ibid.^{٤٧}

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

المبحث الثالث

آليات التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في كشف الغش وأثرها على جودة عملية المراجعة

مقدمة : إن المراجعة الخارجية تتلافى العيوب الموجودة بالمراجعة الداخلية وهو اختلال عنصر
الاستقلال في عملية المراجعة .

هذا وإن المراجعة الخارجية تمدنا بفحص مستقل لأعمال الإدارة وللمعلومات المستمدة من تلك
الإدارة وهذا يخدم المبدأ الأساسي في تعزيز الثقة في التقارير المالية وكذلك يؤدي إلى تقليل تكاليف
الوكالة والتي تنتج من انفصال الملكية عن الإدارة والتي قد تؤدي إلى قيام الإدارة باتخاذ تصرفات
انتهازية مما يؤدي إلى تعظيم تكلفة ومشاكل الوكالة في الشركة .

هذا ويتم بيان المراجعة الخارجية تفصيلاً من خلال دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات .
هذا ويوجد تصنيفات أخرى للمراجعة لا يوجد مجال لذكرها⁴⁸.

أهداف مهنة المراجعة الخارجية :

لقد أشارت دراسة (Defond and Francis 2005) إلى أن خدمات المراجعة تؤدي دورين هامين
وهما :

أ – إن خدمات المراجعة تلعب دور هام في تقليل عدم التماثل في المعلومات المتضمنة التقارير
المالية .

ب – تقليل مشاكل الوكالة بين المديرين والمساهمين وكذلك بين المساهمين والدائنين . كما يرى أن
لتأدية هذين الدورين للمراجعة فإن ذلك يعتمد على استخدام المراجعة الجيدة ، وبناء على ذلك يرى
إن جودة المراجعة تعتبر عنصر هام في حوكمة الشركات وأنها تعتبر مكمل أساسي أو بديل لبعض
عناصر حوكمة الشركات الأخرى .

إن المراجعة الخارجية قد تطورت لتصبح كلغة تقنية موثوق بها لكي تطمئن العامة أن الشركات
وإدارتها لا يقوموا بممارسات فاسدة وأن المديرين يؤدوا الواجبات والمسئوليات الخاصة بهم .

⁴⁸ Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" وفي هذا العالم المتغير فإن المراجعين الجيدين يفترض منهم أن يقوموا بإعطاء الراحة والطمأنينة لأصحاب حقوق الملكية وذلك بأن يقوموا بفحص الأهداف المحققة والتأكد من أنها متوافقة ما هو موجود بالقوائم المالية⁴⁹.

دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في كشف الإحتيال وتحقيق جودة المراجعة :

إن الخبرات الصناعية لدى المراجع تؤدي إلى معلومات أدق عن حالة عدم وجود تلك الخبرات والتي تمكن من القيام بالمراجعة على مستوى عال من الدقة . وإذا كانت شركات المحاسبة والمراجعة لديها عملاء في المجال الصناعي فإن ذلك يزيد من إمكانية اكتساب المراجعين لدى تلك الشركات من نوعية أعمق من المعلومات والخبرات الصناعية⁵⁰.

كما يرى (Francis 2004) أن إمكانيات وأجور المراجعة التي تحصل عليها شركات المراجعة نظير مراجعة الشركات الصناعية الكبرى تكون كبيرة نسبيا بالمقارنة بالشركات غير الصناعية وهذا يدل ضمنا على جودة المراجعة التي تؤديها الشركات في تلك الحالة إذا تم استخدام مقياس أجر المراجعة .

هذا وقد استخدم (Francis 2004) أجور المراجعة لتأكيد أن مدى توافر الخبرات الصناعية يؤثر على جودة المراجعة وذلك بأن قام في خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠٠١ بحساب أجور المراجعة لعدد ٦٣ شركة صناعية كبرى في الولايات المتحدة فوجد أن 49% من أجور المراجعة لتلك الشركات قد حصلت عليها ال ٤ شركات مراجعة الكبرى ولكن مع اختلاف نصيب كل شركة من تلك النسبة هذا ونصيب كل شركة كان كالآتي :

Deloitte touche(5) , KpMG (9) , Ernst and young (16) and Pricewaterhousecoopers (19).

هذا وأن الدليل الذي يدعم أن توافر الخبرة الصناعية يؤدي إلى توافر جودة المراجعة هو أن أجور المراجعة تكون عالية بالنسبة لشركات المراجعة ذات الخبرات الصناعية العالية وهذا يدل ضمنا

⁴⁹ Defand, M.L., and Francis. J.R. (2005). "Audit quality research after Sarbanes-Oxley", **Auditing: A journal of practice and theory**, 24, 5-30 .

⁵⁰ Solomon, M.S., and whittington, O.R. (1999). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
على جودة المراجعة وهذا يعتبر دليلاً كذلك على أن اكتساب المراجعين للجودة العالية عندما يكون
لديهم خبرات صناعية⁵¹.

ويمكن تناول أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في كشف الغش وتحقيق جودة المراجعة
من خلال العناصر الآتية :

١. دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في إدارة المخاطر :

لقد اختلف تعريف المخاطر اختلافاً شديداً عما كان عليه الحال منذ نصف قرن فقد كانت المخاطر
التي تواجه المنظمات في ذلك الحين تتمثل في احتمالات التزوير والاختلاس وفي إمكانية تحصيل
القروض المستحقة للمنظمة وتدبير الأموال اللازمة لها بأقل تكلفة ممكنة. أما الآن فقد ساهمت
التطورات الاقتصادية والمالية والمعلوماتية والفنية في ظهور مفهوم إدارة مخاطر المشروع حيث
ينظر للمخاطر التي تواجه المنظمة نظرة متكاملة تتضمن مجالات مثل : مخاطر التشغيل ، مخاطر
السيولة ، المخاطر الائتمانية ، المخاطر التسويقية ، المخاطر القانونية ، المخاطر المعلوماتية ،
المخاطر الاستراتيجية .

ويمكن القول بأن الخطر - في بيئة المنظمات - يعني التعرض للنتائج المترتبة على والمرتبطة بعدم
اليقين . وإذا كنا لا نستطيع أن نتجنب المخاطر فإنه من الممكن إدارة تلك المخاطر بما يسمح مفهوم
أفضل لظروف عدم اليقين ووضع أفضل الخطط للتقليل من آثار تلك الظروف وتحويل بعضها إلى
فرص إيجابية .

وعلى هذا النحو فإن إدارة المخاطر هي عملية مستمرة تتضمن إجراءات معينة تشمل :

- تحديد المخاطر - تحليل المخاطر - اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها والسيطرة على آثارها⁵² .

هذا وإن مفاهيم إدارة الخطر أصبحت لها اهتمام كبير في السنوات الأخيرة وهذا يرجع إلى :

أ - زيادة مساهمة أبحاث المخاطر نسبياً في العلوم الاجتماعية .

⁵¹ Francis, J.R. (2004). **Op.Cit.**

- د. عبد الحميد العقدة. (٢٠٠٥). "المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة"، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات ، ٥٢ ،
الاسكندرية .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
ب- إصدار معايير إدارة الخطر بواسطة المنظمات المهنية ومنها إصدارات جمعية التأمين ومديري الخطر (AIR) (Association of Insurance and Risk managers 2002)
هذا وإن النظرة الحديثة لمفهوم المخاطر تندمج في كل من الحصيلة الإيجابية والسلبية لتغير الظروف وهذا بخلاف ما كان سائداً قبل العصر الحالي حيث كان ينظر للمخاطر فقط باعتبارها سلبية⁵³.

هذا وإن دور المراجع في إدارة مخاطر الأعمال يتمثل في :

أولاً **مراجعة مخاطر الأعمال (BRA) Business Risk Auditing** :

إن **مراجعة مخاطر الأعمال** تعتبر اجابة فنية لتلبية احتياجات العميل المتغير (Flint et al., 2008) وفي وجهة نظر مقابلة فإن مراجعة المخاطر هي عبارة عن حلقة في سلسلة مستمرة لإعادة المراجعة ذاتها للأعمال الموجودة .

هذا وإن مراجعة مخاطر الأعمال تختلف عن الأساليب التقليدية في أنها تركز على مخاطر الأعمال للعميل بدلاً من القوائم المالية . وإن تقييم مخاطر الأعمال يعتبر عنصراً حرجياً في المراجعة ولدرجة أن أي عامل يزيد من مخاطر الأعمال فإنه بالتالي يزيد من مخاطر المراجعة . وإن التأثير الفعلي لمراجعة مخاطر الأعمال خلال التطبيق العملي يقابله العديد من الصعوبات⁵⁴.

هذا وقد أشارت دراسة (Robson et al., 2007) إلى أن مراجعة مخاطر الأعمال تعتبر بمثابة حافز قد أدى إلى تطوير معايير المراجعة الدولية (ISAS) لاستحداث أساليب جديدة تتناسب مع مراجعة مخاطر الأعمال . هذا وقد أشار أيضاً إلى أن معايير المراجعة الدولية الجديدة ومقارنتها

⁵³ Linsly, P.M., and shrives, P.J. (2006). "Risk reporting, A study of risk disclosures in the annual reports of UK companies", **The British accounting review**, 38 (4) 387-404.

⁵⁴ Knechel, W.R., and Vanstraelen, A. (2007). "The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions", **Auditing: A journal of practice and Theory**, 26, 113-131.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
بالمعايير السابقة فإننا نجد أن مراجعة مخاطر الأعمال (BRA) قد أدت إلى تأثير محدود على
المعايير^{٥٥}.

هذا وإن تقييم مخاطر الأعمال طبقاً لمعيار المراجعة رقم ٣١٥ (ISA 315) يحتاج إلى تفهم
طبيعة وبيئة ونوعية مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها عند مستوى القائمة المالية ومستوى
الإقرار ، كما يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ، ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول
عليها عند قبول المراجع للعميل كافية للتعرف على وجود التحريفات الجوهرية كما يجب أن يحصل
المراجع على فهم لما يلي:

(أ) (الصناعة ، واللوائح ، والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي
المعمول به .

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك: عملياتها ، هيكل الملكية والحوكمة أنواع الاستثمارات التي تقوم بها
المنشأة وتخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص ، الهيكل
التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها . كما يجب على المراجع أن يحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات
الصلة بالمراجعة^{٥٦}.

هذا وقد أشارت دراسة (Robson et al., 2007) إلى أنه عندما أصبح على المراجع أن يقوم
بمراجعة مخاطر الأعمال فإن ذلك يتطلب منه اكتساب الخبرات اللازمة التي تمكنه من ذلك فضلاً
عن وجوب زيادة الصلاحيات اللازمة للمراجع^{٥٧}.
كما أشارت الدراسة إلى أن قيام المراجع بمراجعة مخاطر الأعمال قد أضاف للمراجعين أهمية
وهوية جديدة .

⁵⁵ Robson, K., Humphrey, C., Kalifa, R., and Jones, J. (2007). "Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field", **Accounting, Organizations and Society**, 32 (4) 409-438.

^{٥٦} معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥. (طبعة ٢٠٢٠)

⁵⁷Robson, K., Humphrey, C., Kalifa, R., and Jones, J. (2007). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

وإذا كان للمراجع أن يقوم بدور في مساعدة إدارة المنظمة على مواجهة الخطر فإن الأمر يقتضي أن تضاف إليه مهام جديدة وأولى هذه المهام أن يشترك كخبير في إعادة صياغة نظام الرقابة الداخلية في المنظمة ومن ثم مهام المراجع الداخلي أما المهمة الثانية فهي قيامه بمراجعة تقرير إدارة المنظمة عن كيفية مواجهتها للمخاطر التي تعرضت لها المنظمة^{٥٨}. هذا ويخلص الباحث مما سبق إلى أن دور المراجع الخارجي في إدارة المخاطر هو أولاً: قيامه بمراجعة المخاطر التي تعرضت لها الشركة وتقييمها وبيان مدى تأثيرها على الشركة فضلاً عن تقييم تقارير الشركة عن المخاطر التي تعرضت لها. وفي ظل مفهوم التخصص القطاعي فإن المراجع الخارجي يكون أكثر قدرة في إدارة المخاطر من خلال خبرته بطبيعة نشاط الشركة، كما أنه من خلال قيامه بهذا الدور فإن ذلك يعمل على زيادة قدرته في كشف الغش والتلاعب، وتحسين جودة المراجعة.

ثانياً: التنبؤ بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة مستقبلاً وذلك من خلال دراسة المراجع للمخاطر السابق تعرض الشركة لها ومدى ارتباطها بالظروف السائدة وقتها.

ويرى الباحث أن قيام المراجع بإدارة المخاطر يمكنه من كشف الغش وتحسين جودة المراجعة، حيث أنه سيكون أكثر خبرة ومعرفة بالشركة من خلال معلوماته عن المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة؛ ومن ثم سيقوم بتوظيف هذه الخبرة في زيادة قدرته على كشف الغش وتحسين جودة المراجعة. ومن خلال تحقيق جودة المراجعة فإن المراجع يقوم بتحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة ومن ثم الاقتصاد ككل.

٢. دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في حوكمة الشركات:

يعتبر دور المراجعة الخارجية دور أساسي في عملية الحوكمة، حيث قد أقرت جميع القواعد المنظمة لمهنة المراجعة والمنظمة لأعمال الشركات وموائيق ومبادئ حوكمة الشركات أن المراجعة الخارجية أحد ركائز حوكمة الشركات، ومع تطور الإدارة حديثاً ونشأة عمليات إدارة الخطر، أصبح المراجع الخارجي ملزماً بمراجعة وتقييم عملية إدارة الخطر وكذلك مع تطوير وازدياد الاهتمام بمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أصبح لزاماً عليه الفحص والتقرير عن مدى قيام والتزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

^{٥٨} - د. عبد الحميد العقدة ٢٠٠٥، مرجع سبق ذكره.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

ومما مدى العلاقة بين المراجعة وحوكمة الشركات هو من خلال استعراضنا لمبادئ حوكمة الشركات وعلى الأخص المبدأ المتعلق بالإفصاح والشفافية وما يوجبه ذلك المبدأ من ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات من ضرورة الالتزام بإجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع مستقل وكفاء ومؤهل بغرض تقديم تأكيد موضوعي خارجي لمجلس الإدارة والمساهمين حول مدى عدالة عرض المركز المالي وإدارة الشركة في كافة جوانبها الهامة كما تطلب هذا المبدأ ضرورة أن يكون المراجعون مسئولين أمام المساهمين كما يجب أن يتحملوا المسؤولية أمام الشركة فيما يتعلق بممارسة وبذل العناية المهنية الواجبة في أداء عملية المراجعة^{٥٩}.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنه من خلال ممارسة المراجع الخارجي الذي يتميز بالتخصص القطاعي لمهامه في مراجعة حوكمة الشركات فإن ذلك يؤدي إلى إعطاء الثقة في التقارير المالية والمركز المالي للمنشأة وأنها تعبر عن الحقيقة ، وما يترتب على ذلك من تحقيق مصالح مالكي الأسهم والأطراف الأخرى ذات العلاقة من دائنين ومستثمرين وغيرهم . مما يحقق أهداف جودة المراجعة ومما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة .

ويكون دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تحقيق الحوكمة من خلال مايلي :

أولاً أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية :

إن المراجعة الخارجية تمدنا بفحص مستقل لأعمال الإدارة وللمعلومات المستمدة من الإدارة وهذا نجده بدرجة كبيرة في تعزيز الثقة في التقارير المالية^{٦٠}.

ومما يؤكد أهمية إعطاء الثقة في التقارير بالنسبة للحوكمة هو ما يراه (د.عبدالوهاب نصر ، ٢٠٠٥) من أن مفهوم حوكمة الشركات هو مجموعة الأنشطة التي تستهدف إلى إعطاء المصدقية لعملية إعداد التقارير المالية والحوكمة بهذا الشكل ترتبط بكل من بيئة وأنشطة الرقابة .

كما أن المراجعة لن تفي بالغرض المنشود منها في مجال حوكمة الشركات إلا بقيامها بإضفاء المصدقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي تعد الوظيفة الرئيسية للمراجعة في إطار حوكمة الشركات ، وذلك عن طريق قيام مراجع مستقل بإبداء الرأي المحايد وغير المتحيزة بشأنها ،

^{٥٩} د. بلال ، محمد سمير. (٢٠٠٥). "دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات"، المؤتمر العلمي الخامس في حوكمة الشركات في الاسكندرية الجزء الأول .

^{٦٠}Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). **Op.Cit.**

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
وبحيث لا يتم توصيل هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية إلا مشفوعة برأي المراجع حول
عدالة عرضها^{٦١}.

وبفرض أنه اعتبارا من أن أصحاب حقوق الملكية يريدون الحصول على معلومات مالية يمكن
الاعتماد عليها فإن المراجعة الخارجية لها دور هام في حوكمة الشركات كشطرق رقابي في عمليات
التقارير المالية ولذلك فإن المراجعة المستقلة تعتبر عنصرا هاما في حوكمة الشركات^{٦٢}.

هذا وإن واحدا من أهم وظائف حوكمة الشركات هو ضمان جودة التقارير المالية ، وهذا يرجع
إلى الشهرة الكبيرة للخداع والاحتيال الذي كان موجودا في التقارير المالية لشركة Enron وشركة
World Com وخاصة بدرجة كبيرة في تلك التقارير الخاصة بتقدير الأرباح^{٦٣}. كما أن هناك
علاقة إيجابية بين جودة حوكمة الشركات ومصداقية التقارير المالية^{٦٤}. هذا وقد وجدت الدراسات
السابقة أن حوكمة الشركات الضعيفة تؤدي إلى رقابة مالية ضعيفة وإلى زيادة مستوى الخداع
والاحتيال الموجود بالقوائم المالية والتقارير المالية^{٦٥}.

ومما يدل على ذلك الفضائح والتزوير الذي حدث في التقارير المالية للشركات الكبرى مثل Quest
tyco, world com, Adelphia, Global Crossing, Enrom فقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام
بحوكمة الشركات والمحاسبة على المسؤولية ومدى تأثير الحوكمة في التقارير المالية. فقد وجد أن
حوكمة الشركات الضعيفة وغير الفعالة أدت إلى تقارير مالية غير موثوق بها وغير حقيقية مما أدى
بدرجة كبيرة إلى عدم ثقة المستثمرين بتلك التقارير ومن ثم عدم الثقة في سوق الأوراق المالية
عموما مما أدى إلى انهيار تلك الشركات السابق بيانها ، مما أدى إلى اتساع الفجوة بين ما يتوقعه

^{٦١}د. بلال ، محمد سمير ٢٠٠٥، مرجع سبق ذكره .

^{٦٢} Allin, M.F., Linville, and Scot, D.M. (2005). "The effect of litigation on independent auditor selection", **Mid-American Journal of Business**, 20 (1) 37-46.

^{٦٣} John E. Core, Robert W. Holthausen and David F. Larcker.1(999). "Corporate governance, chief executive officer compensation, and firm performance", **Journal of Financial Economics**, 51, 371-406.

^{٦٤}Cohen, J., Krishnamoorthy, s., and wright, A.m. (2002). "Corporate governance and the audit process. **Contemporary accounting research**", 19 (4) 573-594.

^{٦٥} Jiang, W., Lee, P., and Avandor A. (2008). "The association between corporate governance and earning quality", **Advances in Accounting**, 24, (2), 191-201.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" المستثمرون والثقة في التقارير المالية من جهة وبين ما يود هؤلاء المستثمرون أن يحصلوا عليه من تلك التقارير .

لذا فإن العديد من المعايير قد صدرت لكي تضيق هذه الفجوة وعلى سبيل المثال قانون The Sarbanes oxley والذي صدر في يوليو ٢٠٠٢ لكي يعزز المحاسبة عن المسؤولية في الشركات وكذلك المسؤولية المهنية للمراجعة ولكي يعيد الثقة في التقارير المالية ومن ثم سوق الأوراق المالية^{٦٦}.

ثانياً أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في حل مشاكل الوكالة :

إن الركيزة الأساسية للحاجة إلى حوكمة الشركات هي انفصال الملكية عن الإدارة وما يترتب على ذلك من مشاكل (مشاكل الوكالة) وقد جاءت مبادئ حوكمة الشركات للقضاء أو الحد من تلك المشاكل والتكاليف المترتبة عليها .

وإن المراجعة الخارجية تمدنا بفحص مستقل لأعمال الإدارة وللمعلومات المستمدة من تلك الإدارة ، وهذا يخدم الدور الأساسي في تعزيز الثقة في التقارير المالية وكذلك يؤدي إلى تقليل تكاليف الوكالة والتي تنتج من انفصال الملكية عن الإدارة والتي قد تؤدي إلى قيام الإدارة باتخاذ تصرفات انتهائية مما يؤدي إلى تعظيم تكلفة ومشاكل الوكالة في الشركة^{٦٧}.

يوجد ثلاثة أنواع من مشاكل الوكالة وهي كالاتي :

- أ) تضارب الاهتمامات بين مالكي الأسهم والمديرين (تكلفة وكالة الملكية) .
- ب) تضارب الاهتمامات بين مالكي الأسهم والممثلين في الإدارة (الداخليين) أو التي لهم نسبة كبيرة من الأسهم وبين مالكي الأسهم الخارجية والتي لهم نسبة قليلة من الأسهم .
- ج) تضارب الاهتمامات بين مالكي الأسهم وبين مالكي السندات (تكاليف وكالة الدين)^{٦٨}.

⁶⁶ Rezaee, Z. (2004). "Corporate governance, Role in financial Reporting. **Research in Accounting Regulation**", 17, 107-149.

⁶⁷ Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). **Op.Cit.**

⁶⁸ Kim, B., and Lee, I. (2003). "Agency problems and performance of Corea companies during Asian Financial Cesis", **Pacific-Basin Finance Journal**, 11 (3) 327-348

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

هذا وإن إن الانفصال بين الملكية والإدارة قد يؤدي إلى تصرف الإدارة بانتهازية ويؤدي إلى زيادة مشاكل الوكالة بالشركة ولذلك فإن هناك اتفاق تعاقدي يجب أن يحدث بين المالكين والإدارة (الوكيل) ليتعهد للمالكين بأنه سيبذل أقصى عناية وكذلك فإن هذا التعاقد يجب أن يتضمن تنفيذ الرقابة الخارجية وذلك بواسطة مراجعين مستقلين والمراجع يجب عليه أن يعمل باستقلالية وبحياد على فحص أعمال الإدارة (الوكلاء) والمعلومات الصادرة منهم وبهذا يؤدي دور أساسي في تعزيز الثقة في القوائم المالية وأيضا تخفيض تكلفة الوكالة⁶⁹.

والعنصر الثاني من مشاكل الوكالة هو المشاكل المترتبة على تضارب الاهتمامات بين كبار مالكي الأسهم وصغارهم. ومن المتفق عليه أن الحائزين على نسبة كبيرة من الأسهم يؤثران عكسيا على حوكمة الشركات ولكن الرقابة المحكمة تعمل على تطويق المشاكل والتي تسمح لسيطرة المالكين وذلك داخليا بواسطة مجلس الإدارة أو خارجيا بواسطة قوة السوق⁷⁰. وبالإضافة لذلك فإنه مع تركيز الملكية فإن تقارير المالكين لا تتسم بالشفافية وإن ذلك يكون عائدا على الحوافز الخاصة التي يأخذها كبار المالكين⁷¹.

هذا وإن كثيرا من الأبحاث تؤكد أن كبار المالكين للأسهم سوف يحاولوا أن يعظموا استفادتهم وذلك عن طريق تحويل المنافع لهم على حساب صغار المساهمين الآخرين أو باقي الأطراف ذات المصلحة⁷².

⁶⁹Imhoff, E.A. (2003). "Accounting quality, auditing and corporate governance", **Accounting Horizons**, 17, 117-128.

⁷⁰ Chau, G., and Leung, p. (2006). "The impact of board composition and family ownership on audit committee formation. *Journal of international accounting*", **auditing and taxation**, 15(1) 1-24.

⁷¹ Copley, P.A., and Douthutt, E.B. (2002). "The association between auditor choice, ownership retained, and earnings disclosure by firms making initial public offerings", **Contemporary Accounting Research**, 19(1) 49-75.

⁷²Anderson, K.K., ., and Koonce, L. (2004). "The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors evaluations of management provide information", **auditing. A Journal of practice and theory**, 23, (1) 11-27.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" ويرى (Bedard et al., 2004) أن انعدام الشفافية في التقارير المالية هو الذي يساعد كبار المساهمين ليحموا منافعهم الخاصة ويحولوا المنافع لهم وذلك على حساب صغار المساهمين⁷³ . كما يرى أنه لحل مشاكل الوكالة فإن ذلك يستدعي تعيين عدد كاف من كبار المراجعين وذلك لأن كبار حاملي الأسهم سوف يتأكدوا بأن تعيين مراجعين ذو جودة عالية يكون إشارة على جودة حوكمة الشركات وأن التقارير المالية المراجعة بمعرفتهم سوف تكون لها مصداقية من قبل حاملي الأسهم الأقلية والمستثمرين الآخرين ، وكذلك أن المراجع ذو الكفاءة العالية يمنع قدرة المساهمين الكبار من التلاعب لتحقيق منافع خاصة . ولذلك فإن المساهمين الكبار قد يعارضوا في تعيين مراجعين ذو كفاءة وجودة عالية أو من الممكن أن يستأجروا مراجعين ذو كفاءة منخفضة وذلك لخفض درجة الرقابة الخارجية وبالتالي حوكمة الشركات . وفي ضوء ما سبق يرى الباحث :

(أ) إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يؤدي دورا كبيرا في تخفيض تكلفة الوكالة وذلك من خلال استخدامه كأداة لتخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة وكذلك لتخفيف قدرة كبار المساهمين من تحقيق منافع على حساب صغار المساهمين ؛ وذلك يتم من خلال زيادة قدرة المراجع في كشف الغش والاحتيال في التقارير والقوائم المالية.

(ب) لتفعيل دور المراجعة الخارجية في حل مشاكل الوكالة وخفض تكلفتها ينبغي أن تؤدي تلك العملية بواسطة مراجعين يتميزوا بالتخصص القطاعي مما يمكنهم أن يؤديوا أعمالهم بجودة عالية.

(ج) إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يؤدي أثره في تخفيض مشاكل الوكالة وذلك من خلال إعطاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ، وكذلك من خلال خفض درجة عدم التماثل في المعلومات المتضمنة التقارير المالية .

⁷³ Bedard, J.C., .. and Johnston, K.M. (2004). "Earnings manipulation risk corporate governance risk and auditor planning and pricing decisions", **the Accounting review**, 79 (2), 277-305.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
٥. يؤدي التخصص القطاعي للمراجع الخارجي إلى زيادة فعالية المراجعة :

يقصد بفاعلية المراجعة هو مدى قدرة المراجع على تحقيق أهداف المراجعة ، وبالتالي تحسين جودة
المراجعة ، وإن تخصص المراجع يعطيه ميزة تنافسية ، تؤدي إلى كفاءة أداءه لعملية المراجعة.
وذلك حيث أن المتخصص في صناعة معينة يكون أكثر من غيره من المراجعين غير المتخصصين
على مراجعة أنشطة العميل الذي يعمل في نفس مجال هذه الصناعة .

٦. يؤدي التخصص القطاعي للمراجع الخارجي إلى جودة مراجعة التقديرات التي تتضمنها
القوائم المالية :

إن المراجع الذي يتميز بالتخصص القطاعي يكون لديه قدرة عالية في مراجعة المتخصصون في
مهنة

تقديرات الإدارة التي قد تكون مدخل لإحداث تلاعب في القوائم المالية . ومن ثم يكون المراجع
الخارجي المتخصص له قدرة أكبر في كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية^{٧٤} .

٧. يؤدي التخصص القطاعي للمراجع الخارجي إلى زيادة القدرة على اكتشاف التحريفات :

إن المراجعين المتخصصين في الصناعة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة يكون لديهم قدرة أكبر
بمعرفة بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة ؛ مما يمكنهم من التمييز بقدرة وكفاءة وفعالية فيما
يتعلق باكتشاف هذه التحريفات ، أو أي تلاعب وغش محتمل وجوده بالقوائم المالية للمنشأة محل
المراجعة⁷⁵ .

ويتضح مما سبق أن التخصص الصناعي للمراجعين يمكنهم من اكتشاف الأخطاء والغش
بدرجة أدق وقدرة أكثر كفاءة من المراجعين غير المتخصصين وذلك بسبب معرفتهم الجيدة
والدقيقة لطبيعة أعمال منشأة العميل ، وكذلك فإن تلك المعرفة تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة
من خلال التخطيط الجيد لعمليات المراجعة وكذلك التنفيذ الجيد لخطط المراجعة وجودة القرارات
التي يتخذها المراجع خلال مراحل تنفيذ المراجعة .

^{٧٤} منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٥). "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة"، مجلة المحاسبة
، الجمعية السعودية للمحاسبة س ١٨ ، ع ٥٨ ، ص ١٠ - ١١ .

⁷⁵ محمود، وائل حسين محمد. (٢٠١٩). "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة
نظرية وميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، مج ٢٣ ، ع ٣ ، ص ١ - ٧ .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

٣. كما يرى الباحث إن مستوى الدقة في المعلومات التي يصل إليه المراجع الخارجي عن نشاط
العميل وكذلك مدى معرفته بالإجراءات التي يتبعها العميل في ممارسة نشاطه التجاري أو
الصناعي أو الخدمي وكذلك في الكيفية التي يتم تبويب الحسابات الخاصة بها وكيفية عمل
الحسابات الختامية ، فإن ذلك كله زيادة قدرته في كشف الغش وتحسين جودة المراجعة وذلك
طبقاً لما يلي :-

أ) الدقة في فحص ومراجعة حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات المختلفة عن طريق
قيام المراجع بالمطابقة بين المستندات المؤيدة لإحتساب الإيرادات والمصروفات وبين
ما هو مدون بالدفاتر والسجلات وإكتشاف الإنحرافات بسهولة في حالة وجودها .

ب) الدقة في جرد المخازن والخزائن وفحص الدفاتر والسجلات ومستندات التوريد والصرف
لهما بدقة عالية ، وكذلك سهولة دراسة أسباب التالف والراكد بالمخازن وتحديد المسؤولية
عنهما ، وكذلك تحديد وتحليل الأسباب التي أدت للتلف والركود ، وتحديد ما إذا كانت
أسباب الرواكد ترجع إلى شراء أصناف بالرغم من وجود الأصناف بالمخازن بكمية
تزيد عن معدل الإستعمال أو شراء أصناف ليس لها إستفادة بالمنظمة .

ج) الدقة في مراجعة حسابات المنشأة محل المراجعة والتأكد من أنه قد تم إعدادها طبقاً
للمعايير المهنية والقوانين والتعليمات المنظمة ، وبالتالي الدقة في بيان ما إذا كانت
الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة محل المراجعة وما إذا كانت
حساباتها تعبر بوضوح وعلى الوجه الصحيح عن الأعمال والأرباح والخسائر وكذلك
الإيرادات والمصروفات عن المدة محل المراجعة وأن ذلك كله تم وفقاً للمعايير المهنية
والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والقوانين المنظمة .

د) الدقة في مراجعة المخصصات التي كونتها المنظمة وأنها كافية لتغطية جميع الإلتزامات
والمسئوليات والخسائر المحتملة وكذلك التأكد من أنه لم يتم المبالغة في تلك المخصصات.

هـ) الدقة في مراجعة الإحتياطيات التي تكونها المنظمة وما إذا كان مبالغ في قيمتها وما إذا
كانت إحتياطيات وهمية من عدمه وألا يكون الغرض من تكوينها تحقيق إستفادات مستقبلية

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة

المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

(و) المهارة والدقة في إكتشاف ما قد يكون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات للقوانين والتعليمات المنظمة والمعايير المهنية وبدرجة تؤثر على نشاط المنشأة محل المراجعة وبالتالي على أرباحها ومركزها المالي . وكذلك الدقة في بيان ما إذا كان قد تم إتخاذ الإجراءات المناسبة في شأن تلك المخالفات وما إذا كانت مازالت موجودة في نهاية السنة المالية من عدمه .

(ز) الدقة في التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة ومدى سلامة توجيه العمليات المحاسبية والقيود بالدفاتر والتأكد من سلامة التصرفات المالية ذاتها ومن أنه قد تم إتباع النظم والقواعد العامة المقررة والتثبت من وجود الأصول الأصول الظاهرة في الدفاتر والسجلات والمشتراه خلال السنة المالية ومن حقيقة قيمتها والتأكد من تسجيلها بسعر التكلفة وأنه يجرى إهلاكها بالطريقة والقدر المناسب .

(ح) الدقة في مراجعة قرارات شئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعينات والمرتبات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الإنتقال والترقيات وأنها كلها تمت وفق التعليمات واللوائح والقوانين المنظمة .

(ط) الدقة في مراجعة الإقرار الضريبي الخاص بالمنشأة محل المراجعة وكذلك سائر الإقرارات التي تم تقديمها للجهات الحكومية .

(ي) زيادة قدرة المراجع الخارجي على كشف الوقائع التي لا تفصح عنها الحسابات والمستندات وغيرها من الأوراق التي يتطلب من المراجع الشهادة بصحتها .

(ك) زيادة القدرة والدقة للمراجع المتخصص في الكشف عن النقص أو التحريف في الحسابات والأوراق التي من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالي أو حقيقة الأرباح والخسائر للوحدة محل المراجعة.

(ل) زيادة قدرة المراجع الخارجي في مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من مدى تناسبها مع التكاليف للشركات ذات النشاط والظروف بذات القطاع .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
م) زيادة قدرة المراجع في تعديل مواعيد المراجعة بحيث تكون غير قابلة للتنبؤ من قبل الإدارة وبالتالي يمكن تحقيق عنصر المفاجأة في المراجعة ؛ وسهولة إكتشاف الأخطاء سواء السهو أو العمد.

المبحث الرابع الدراسة الميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات

مقدمة :

يتناول هذا الفصل وصف لإجراءات الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث بالجهاز المركزي للمحاسبات لتحقيق أهداف البحث ، و ذلك من خلال قائمة إستقصاء قد تم إعدادها وفق المنهج العلمي المتبع في إعداد البحث من حيث ضرورة إتصافها بالموضوعية ، وذلك لإستخلاص نتائج محايدة لإستخدامها في تحقيق هدف الدراسة الرئيسي وهو دراسة أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة .

ويتم تناول هذا الفصل من خلال العناصر التالية :-
ويتم تناول هذا المبحث من خلال العناصر التالية :-

- ١ . تحديد مجتمع الدراسة الميدانية
 - ٢ . تحديد عينة الدراسة الميدانية
 - ٣ . أداة الدراسة (قائمة الإستبيان)
 - ٤ . إختبار الصدق والثبات للاستبيان
 - ٥ . أساليب تحليل البيانات
 - ٦ . إختبار فروض الدراسة
- وذلك كما يلي :-

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
١. تحديد مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بمجال المراجعة والرقابة بالجهاز المركزي للمحاسبات (الأعضاء الفنيين) وقد تم توزيع عدد (٨٠) قائمة استقصاء علي الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات والذين يشغلون وظائف (مراجع مبتدئ - مراجع مساعد - مراجع أول رئيس مجموعة - مدير عام وكيل وزارة فأعلى) وقد تم تجميع عدد ٦٣ قائمة بنسبة ٧٨,٧٥٪ بينما تعذر استرجاع عدد (١٧) قائمة بنسبة ٢١,٢٥٪ .

تحديد عينة الدراسة :

يمكن للباحث تحديد خصائص عينة الدراسة التي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة الميدانية كما يلي :

توزيع أفراد العينة وفقاً للجنس (النوع) :

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب النوع :-

جدول رقم (١) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقاً للجنس (النوع)

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	٤٤	٦٩,٨٠ %
	أنثي	١٩	٣٠,٢٠ %
المجموع		٦٣	١٠٠ %

▪ **توزيع أفراد العينة وفقاً للسن (العمر) :**

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفقاً للعمر :-

جدول رقم (٢) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقاً للعمر

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
العمر	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة	١٠	١٥,٩٠ %
	من ٤٥ إلى أقل من ٥٥ سنة	٣٥	٥٥,٦٠ %
	٥٥ سنة فأكثر	١٨	٢٨,٦٠ %
المجموع			١٠٠ %

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

▪ توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي:

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي :-

جدول (٣) : التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٢١	٣٣,٣ %
	دبلوم دراسات عليا	١٧	٢٧,٠٠ %
	ماجستير	١١	١٧,٥ %
	دكتوراه	١٤	٢٢,٢ %
المجموع		٦٣	١٠٠ %

▪ توزيع أفراد العينة وفقاً للوظيفة :

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفقاً للوظيفة :-

جدول رقم (٤) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقاً للوظيفة

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
الوظيفة	مراجع مبتدئ	٥	٥,١ %
	مراجع مساعد - مراجع أول	٨	٨,٢ %
	رئيس مجموعة - مدير عام	٥٣	٥٤,١ %
	وكيل وزارة فاعلى	٣٢	٣٢,٧٠ %
المجموع		٩٨	١٠٠ %

▪ توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة في الجهاز :

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة في الجهاز المركزي للمحاسبات

جدول رقم (٥) التوزيع التكراري لعينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة في الجهاز المركزي للمحاسبات

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
سنوات الخبرة في الجهاز	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	٢	٣,٢ %
	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	١٧	٢٧ %
	١٥ سنة فأكثر	٤٤	٦٩,٨ %
المجموع		٦٣	١٠٠ %

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" أظهرت النتائج أن النسبة المئوية الأكبر في عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة في الجهاز المركزي للمحاسبات كانت للفئة ١٥ سنة فأكثر بنسبة مئوية مقدارها (٦٩,٨٠ %) وأقل معدل تكرار كان للفئة من ٥ - أقل من ١٠ سنوات بمعدل (٣,٢ %).

٢. أداة الدراسة (قائمة الاستبيان) :

بعد أن تم الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث والاستناد إلى الإطار النظري للبحث ، قام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع بيانات الدراسة ؛ وذلك حتى تكون مناسبة لتحقيق أهداف الدراسة وصالحة لاختبار الفروض ، وقد تم تقسيم قائمة الاستبيان إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول : يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة .

وقد تم تبويب وتحليل تلك البيانات طبقاً لما سبق

القسم الثاني : وتم تقسيمه إلى أربع مجموعات كما يلي:

- المجموعة الأولى : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة. ويتكون من (٨) فقرات.
 - المجموعة الثانية : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية . ، ويتكون من (٩) فقرات.
 - المجموعة الثالثة : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال . ويتكون من (٥) فقرات.
 - المجموعة الرابعة : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية ويتكون من (٥) فقرات.
- وقد اعتمد الباحث عند صياغته للأسئلة علي مقياس (ليكرت Likert Scale) الخماسي ، الذي يأخذ المدى من 1- 5 لأغراض التحليل الاحصائي، ولتحديد مدى الموافقة أو عدم الموافقة علي كل عبارة كما هو موضح في الجدول التالي :

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

جدول رقم (٦) درجات مقياس ليكرت

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
درجة الموافقة	٥	٤	٣	٢	١

٣. اختبار الصدق والثبات للاستبيان Validity and Reliability

أولاً اختبار الصدق :

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنها تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبيان لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية ، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما :

١- **الصدق الظاهري**: حيث تم عرض قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية علي الأساتذة المشرفين علي الدراسة ، وكذلك بعض المحكمين من السادة أساتذة المحاسبة وادارة الاعمال وعلم النفس ، وذلك للتأكد من سلامة صياغة العبارات المستخدمة ، ومدي وضوح الاسئلة ودرجة شموليتها وسهولة فهمها وقدرتها علي تحقيق أهداف الدراسة ومدي مناسبتها للقياس ، وبناء علي ملاحظات وتوصيات السادة المشرفين والمحكمين تم تعديل صياغة بعض العبارات من أجل زيادة مصداقية قائمة الاستقصاء ، وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة ، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

٢- **الصدق البنائي** : بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قام الباحث بحساب معامل الارتباط بيرسون ؛ لمعرفة صدق البناء حيث تمّ حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة ، كما يلي :

ويُتضح من جداول إختبارات معامل الارتباط أن معاملات الارتباط بين الفقرات والدرجة الكلية للمجموعات الأربعة جاءت جميعها معاملات جيدة ومقبولة ؛ حيث كانت كُلاًها دالة عند مستوى دلالة أقل أو يساوي (٠,٠٥) .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

ثانياً اختبار الثبات :

يشير مفهوم الثبات الي الدرجة التي يتمتع بها المقياس المستخدم في توفير نتائج متسقة في ظل ظروف متنوعة ومستقلة لأسئلة متعددة ، ولكن لقياس نفس الخاصية أو الموضوع محل الاهتمام ، وباستخدام نفس مجموعة المستقصي منهم ، و على ذلك قام الباحث بحساب معامل الثبات ألفا لكرونباخ Alpha أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد علي المقاييس المستخدمة في الدراسة وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، وتتراوح قيم ألفا كرونباخ بين الصفر والواحد الصحيح وكلما إرتفعت قيم معامل الثبات وإقتربت من الواحد الصحيح دل ذلك على زيادة الثبات في البيانات.

أما معامل الصدق فهو يساوي جذر معامل الثبات ويدل على أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويتراوح قيمته أيضا بين الصفر والواحد الصحيح وكلما إقترب من الواحد الصحيح دل ذلك على زيادة صدق المقياس ، ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل كما ما يلي :

جدول رقم (٧) : معاملي الثبات والصدق لإستمارات الإستبيان

الأبعاد	عدد الأسئلة	الفا كرونباخ	معامل الصدق
المجموعة الأولى : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة.	8	0.915	0.957
المجموعة الثانية : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .	9	0.9	0.949
المجموعة الثالثة : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال .	5	0.825	0.908
المجموعة الرابعة : دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .	5	0.831	0.912
جميع العبارات	27	0.966	0.983

ويتبين من الجدول السابق ما يلي :

- بالنسبة للمجموعة الأولى : فقد اظهرت النتائج أن معامل ألفا للمقياس لعدد ٨ عبارة يساوي ٠,٩١٥ ، كما بلغ معامل الصدق أيضا ٠,٩٥٧ ، وهي قيمة مرتفعة جدا مما يدل علي ثبات وصدق العبارات وامكانية الاعتماد عليها .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- بالنسبة للمجموعة الثانية : فقد أظهرت النتائج أن معامل ألفا للمقياس لعدد ٩ عبارة يساوي ٠,٩٠٠ بلغ معامل الصدق أيضا ٠,٩٤٩ وهي قيمة مرتفعة جدا مما يدل علي ثبات وصدق العبارات وامكانية الاعتماد عليها .
- بالنسبة للمجموعة الثالثة : فقد اظهرت النتائج أن معامل ألفا للمقياس لعدد ٥ عبارة يساوي ٠,٨٢٥ كما بلغ معامل الصدق أيضا ٠,٩٠٨ وهي قيمة مرتفعة جدا مما يدل علي ثبات وصدق العبارات وامكانية الاعتماد عليها .
- بالنسبة للمجموعة الرابعة : فقد اظهرت النتائج أن معامل ألفا للمقياس لعدد ٥ عبارة يساوي ٠,٨٣١ كما بلغ معامل الصدق أيضا ٠,٩١٢ وهي قيمة مرتفعة جدا مما يدل علي ثبات وصدق العبارات وامكانية الاعتماد عليها .
- بالنسبة للمجموعات كلها : فقد اظهرت النتائج أن معامل ألفا للمقياس لعدد ٢٧ عبارة يساوي ٠,٩٦٦ كما بلغ معامل الصدق أيضا ٠,٩٨٣ وهي قيمة مرتفعة جدا مما يدل علي ثبات وصدق العبارات وامكانية الاعتماد عليها .

٥. أساليب تحليل البيانات :

قام الباحث باجراء التحليل الاحصائي للاجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS ver.27 واشتمل التحليل الاحصائي علي الأساليب التالية :

- الإحصاءات الوصفية : اعتمد الباحث علي الوسط الحسابي والانحراف المعياري في تحليل ووصف استجابات المستقضي منهم والكشف عن مدي وجود اختلافات في آراء واستجابات المستقضي منهم فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة وفقا لخصائصهم الديموجرافية .

- معامل ألفا كرونباخ : وذلك لاختبار درجة الثبات في أسئلة متغيرات الدراسة .

- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) : للتحقق من الاتساق الداخلي (صدق البناء) لعبارات أداة الدراسة.

- اختبارات : للتحقق من فروض الدراسة.

- مستوي الدلالة ٠,٠٥ : لقبول أو رفض فروض الدراسة .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

٦. اختبار فروض الدراسة :

ويشمل ما يلي :

تقوم الدراسة على فرض رئيسي هو "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وكشف الإحتيال وتحسين جودة المراجعة " ، وينبثق من هذا الفرض مجموعة من الفروض الفرعية التي تقيس أثر التخصص القطاعي في تحقيق عوامل جودة المراجعة وهي :-

(٥) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة .

(٦) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .

(٧) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والاحتيايل .

(٨) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .

• اختبار الفرض الأول : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة .

لاختبار الفرض الأول قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته ، والجدول التالي يعرض النتائج :

جدول رقم (٨) نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig)	الرتبة
1	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في التعرف على مخاطر وجود تحريف جوهري وتقديرها، سواء بسبب غش، أو خطأ، استناداً إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك، الرقابة الداخلية للمنشأة.	4.32	0.74	86.35	14.19	0.00	7

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

4	0.00	21.39	88.57	0.53	4.43	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تدل على وجود تحريفات جوهرية .	2
2	0.00	19.61	89.21	0.59	4.46	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في تكوين رأي حول القوائم المالية، استناداً إلى النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	3
6	0.00	17.85	86.98	0.60	4.35	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في إختيار أدلة المراجعة الملائمة لتوفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع .	4
5	0.00	19.87	87.62	0.55	4.38	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في إختيار الإجراءات التنفيذية الملائمة لعملية المراجعة .	5
3	0.00	22.73	88.57	0.50	4.43	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في كشف التحريفات الناتجة عن ضعف الرقابة الداخلية .	6
8	0.00	11.74	83.49	0.79	4.17	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في اختيار العينة الملائمة من حيث الحجم التعبير	7
1	0.00	21.92	89.52	0.53	4.48	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لتحليلات يزيد قدرته في كشف الأخطاء والمخالفات المحتمل حدوثها في نظام معالجة البيانات الخاص باعداد القوائم المالية .	8
0.00	22.54	87.54	0.48	4.38		اجمالي المحور	

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الأول تساوي (٤,٣٨) وهي أكبر من الوسط الفرضي (٣) والوزن النسبي يساوي (٨٧,٥٤٪) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠٪)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة ، عند مستوى دلالة ٠,٠٥ .
- بلغت قيمة (T) لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الأول (٢٢,٥٤) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، وجاءت قيمة مستوي الدلالة (.Sig) لكل عبارات المحور مساوية

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" (٠,٠٠) وهي قيمة اقل من (٠,٠٥) مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة .

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرض الأول الذي ينص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة " .

اختبار الفرض الثاني : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .

لاختبار الفرض الثاني قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والجدول التالي يعرض النتائج :

جدول رقم (٩) نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig)	الرتبة
1	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف ممارسات إدارة الأرباح التي تتم من خلال اتخاذ قرارات إدارية معينة متعلقة بالتعاقدات وهيكل الصفقات التجارية وتوقيتاتها.	4.48	0.50	89.52	23.27	0.00	2
2	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من كشف إدارة الأرباح التي تتم من خلال التلاعب بالتقديرات المحاسبية للمخصصات .	4.38	0.55	87.62	19.87	0.00	8
3	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف إدارة الأرباح التي تتم من خلال التلاعب بالتقديرات في الأعمار الإنتاجية المقدره للأصول طويلة الأجل والقيمة التخريدية المتعلقة بها	4.43	0.53	88.57	21.39	0.00	4
4	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف إدارة الأرباح من خلال التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.	4.48	0.56	89.52	20.78	0.00	3
5	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من كشف إدارة الأرباح التي تتم من خلال زيادة المبيعات قبل نهاية الفترة . (مثل منح خصومات على الأسعار أو التسهل في شروط منح الإئتمان مما يؤدي إلى زيادة الأرباح) .	4.41	0.61	88.25	18.30	0.00	6

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

1	0.00	24.02	90.48	0.50	4.52	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف إدارة الأرباح التي تتم بأسلوب زيادة الإنتاج . (مثل تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض التكاليف الإجمالية للوحدة ومن ثم تخفيض تكلفة البضاعة المباعة ، وكذلك زيادة بضاعة آخر المدة .)	6
9	0.00	22.28	86.98	0.48	4.35	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف إدارة الأرباح التي تتم عن طريق التلاعب بالنفقات التقديرية . (من خلال خفضها أو تأجيلها) .	7
5	0.00	22.59	88.25	0.50	4.41	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من كشف إدارة الأرباح التي تتم عن طريق التلاعب بنفقات البحوث والتطوير والإصلاح والصيانة والدعاية والإعلان .	8
7	0.00	21.02	87.62	0.52	4.38	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزيد قدرته في كشف إدارة الأرباح التي تتم من خلال التحكم في توقيت بيع أو شراء الأصول طويلة الأجل ، أو إعادة شراء أسهم الشركة لتحقيق رقم الربح المستهدف .	9
—	0.00	28.66	88.54	0.40	4.43	اجمالي المحور	

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الثاني تساوي (٤,٤٣) وهي أكبر من الوسط الفرضي (٣) والوزن النسبي يساوي (٨٨,٥٤) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠٪) ، وهذه النتيجة تدل علي موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ .
- بلغت قيمة (T) لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الثاني (٢٨,٦٦) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، وجاءت قيمة مستوي الدلالة (.Sig) لكل عبارات المحور مساوية (٠,٠٠) وهي قيمة أقل من (٠,٠٥) مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات" وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرض الثاني الذي ينص على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية".

اختبار الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والإحتيال .

لإختبار الفرض الثالث قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته ، والجدول التالي يعرض النتائج :

جدول رقم (١٠) نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (Sig.)	الرتبة
1	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه اختبار مدى مناسبة قيود اليومية والمرحلة إلى الأستاذ العام ، والتسويات الأخرى التي أجريت عند إعداد القوائم المالية .	4.38	0.55	87.62	19.87	0.00	2
2	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي فحص التقديرات المحاسبية، للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقدير ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز- إن وجدت - تمثل خطر تحريف جوهري بسبب غش .	4.32	0.47	86.35	22.29	0.00	3
3	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تحديد مدى تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.	4.40	0.49	87.94	22.48	0.00	1
4	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تقويم ما إذا كانت المعاملات المهمة - التي تعد خارج المسار العادي لنشاط المنشأة - تشير إلى استخدامها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش ، أو إخفاء اختلاس أصول المنشأة .	4.30	0.56	86.03	18.53	0.00	5
5	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في المراحل النهائية للمراجعة ، تشير إلى خطر تحريف جوهري بسبب غش .	4.32	0.50	86.35	20.81	0.00	4
—	اجمالي المحور	4.40	0.43	88.00	25.69	0.00	—

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الثالث تساوي (٤,٤٠) وهي أكبر من الوسط الفرضي (٣) والوزن النسبي يساوي (٨٨,٠٠) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠٪)، وهذه النتيجة تدل علي موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال ، عند مستوى دلالة ٠,٠٥ .
- بلغت قيمة (T) لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الثالث (٢٥,٦٩) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، وجاءت قيمة مستوي الدلالة (.Sig) لكل عبارات المحور مساوية (٠,٠٠) وهي قيمة اقل من (٠,٠٥) مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال .
- وبناءً علي النتائج السابقة يتم قبول الفرض الثالث الذي ينص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال " .

اختبار الفرض الرابع : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .

لإختبار الفرض الرابع قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة لكافة فقرات المحور الرابع والدرجة

الكلية لفقراته ، والجدول التالي يعرض النتائج :

جدول رقم (١١) نتائج اختبار T للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	قيمة (.Sig)	الرتبة
1	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من بيان مدى صدق المعلومات المحاسبية والقيم المالية فيما تعبره من حقيقة الوضع الاقتصادي للمنشأة ومركزها المالي	4.32	0.56	86.35	18.57	0.00	5
2	إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تأكيد مدى تعبير المعلومات	4.37	0.52	87.30	20.94	0.00	2

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

						المحاسبية بوضوح عن المركز المالي والتدفقات النقدية
1	0.00	21.12	87.94	0.52	4.40	3 إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تأكيد مدى قيام المعلومات المحاسبية بالوصف السليم لسلامة العرض والافصاح واستيفاء كافة متطلبات الإفصاح المحاسبي
4	0.00	18.63	86.67	0.57	4.33	4 إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من بيان مدى التطبيق السليم لمعايير المحاسبة في إعداد القوائم المالية
3	0.00	22.28	86.98	0.48	4.35	5 إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يمكنه من تأكيد مدى الثبات في العرض والتبويب للبنود المحاسبية ومعالجتها من فترة لأخرى
—	0.00	26.14	87.05	0.41	4.35	اجمالي المحور

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الرابع تساوي (٤,٣٥) وهي أكبر من الوسط الفرضي (٣) والوزن النسبي يساوي (٨٧,٠٥) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (٦٠٪)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية ، عند مستوى دلالة ٠,٠٥ .
 - بلغت قيمة (T) لجميع العبارات التي تعبر عن الفرض الرابع (٢٦,١٤) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، وجاءت قيمة مستوي الدلالة (Sig.) لكل عبارات المحور مساوية (٠,٠٠) وهي قيمة أقل من (٠,٠٥) مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .
- وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرض الرابع الذي ينص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .".
- ومما سبق يتحقق الفرض الرئيسي وهو هو "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وكشف الإحتيال وتحسين جودة المراجعة "

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً الخلاصة :

إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لدى المراجع يجعل لدى المراجع معلومات وخبرات دقيقة وكافية عن طبيعة النشاط الذي يقوم به العميل في المنشأة محل المراجعة ، وإن ذلك يزيد من إمكانية المراجعين في كشف الغش والاحتيال ، وتحسين جودة المراجعة . وذلك يتم من خلال العناصر التالية :

(١) إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يعمل على توفير درجة مناسبة من جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية .

(٢) إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يعمل على تقييد الممارسات التي يمكن ان تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح المحاسبية

(٣) إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يعمل على سهولة التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة وذلك بالصورة التي تؤدي لتحسين جودة المراجعة .

وقد تم تناول هذه الدراسة من خلال المباحث التالية :-

تناول الباحث في **المبحث الأول** الدراسات السابقة وقد تناول بالتحليل الدراسات السابقة في مجال الدراسة .

كما تناولت الدراسة في **المبحث الثاني** مفهوم جودة المراجعة وما هي المؤشرات التي تدل على وجود جودة المراجعة وكذلك ما هي العوامل التي تؤدي لجودة المراجعة .

وفي **المبحث الثالث** تناول الباحث آليات التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وما هو دورها في كشف الغش وتحسين جودة المراجعة .

كما تناول البحث في **المبحث الرابع** الدراسة الميدانية من خلال الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .

ثانياً النتائج :

لقد توصلت الدراسة لما يلي :-

(١) أثبتت الدراسة صحة الفروض الفرعية للدراسة وهي :-

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وزيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء والإحتيال .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية .
- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وكشف الإحتيال وتحسين جودة المراجعة .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- (٢) أكدت الدراسة صحة الفرض الرئيسي وهو يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وكشف الإحتيال وتحسين جودة المراجعة .
- (٣) إن أثر التخصص القطاعي في كشف الغش والاحتتيال يتم من خلال دوره في الحد من مخاطر المراجعة و الحد من وكشف أعمال إدارة الأرباح ، وكذلك التلاعب في بنود القوائم المالية .
- (٤) وكذلك فإن أثر التخصص القطاعي في كشف الغش والاحتتيال يتم من خلال دوره حوكمة الشركات ، والتمثل في تخفيض عدم التماثل في المعلومات والحد من مشاكل الوكالة وزيادة درجة الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية .
- (٥) إن زيادة حدة المنافسة في مهنة المراجعة يؤدي إلى قيام المراجعين بالإتجاه نحو التخصص القطاعي .
- (٦) التخصص القطاعي يمد المستفيدين بالمعلومات الموثوق بها .
- (٧) أتعاب المراجعين ذوي التخصص القطاعي تكون أكبر من غير المتخصصين .

ثالثاً التوصيات :

- مما سبق يتضح مدى أهمية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لذا فإنه يتم التوصية بما يلي :-
- (١) يجب أن تعطي شركات ومكاتب المراجعة الأهمية لموضوع التخصص القطاعي للمراجع الخارجي .
 - (٢) يجب أن تعطي شركات ومكاتب المراجعة الأهمية في تدريب المراجعين على كيفية اكتساب المعلومات والخبرات عن أنشطة معينة بذاتها ؛ كي يصبحوا متخصصين في مراجعة هذا النشاط.
 - (٣) يجب أن يتم إعادة هيكلة المؤسسات العلمية التي تقوم بتدريس المحاسبة بالكيفية التي تتلائم مع تدعيم التخصص القطاعي للمراجع الخارجي .
 - (٤) ينبغي أن تقوم المنظمات والجمعيات المهنية بتعديل معاييرها أو إصداراتها المهنية في ضوء تدعيم التخصص القطاعي للمراجع الخارجي .
 - (٥) يجب ان يعمل المراجع المتخصص على تحديث معلومات وخبراته باستمرار عن الأنشطة المتخصصة فيها .
 - (٦) يجب ان يعمل المراجع المتخصص على الإستعانة بوسائل تكنولوجيا المعلومات في عمله .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- (١) ابن خليفة، أحمد درهمون. (٢٠١٨). "جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات". جامعة حسبية بن علي الشلف - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، *مجلة الاقتصاد والمالية*، مج ٤ ع(١):ص ص ١٠٩-١٢٠.
- (٢) أبو ليل ، ردينة نسيم. (٢٠١٢). "أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات على أعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق" ، *رسالة دكتوراة ، جامعة عمان ، الأردن* .
- (٣) د. العقدة، عبد الحميد. (٢٠٠٥). "المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة"، *المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات ، الاسكندرية* .
- (٤) د. بلال ، محمد سمير. (٢٠٠٥). "دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات"، *المؤتمر العلمي الخامس في حوكمة الشركات في الاسكندرية الجزء الأول* .
- (٥) ريشة ، شيرين شوقي محمد. (٢٠١١). "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءته في تقييم خطر المراجعة وكشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية (دراسة ميدانية)" ، *رسالة ماجستير ، مجلة البحوث الإدارية بأكاديمية السادات ، عدد يناير ٢٠١١* .
- (٦) عبشو، عمران عبدالله. (٢٠١٦). "محددات المراجعة في نطاق الاحتيال ومسؤوليات المدقق وفق المعيار الدولي (٢٤٠)". *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد (١٣): ص ص ١٥٤-١٧٠* .
- (٧) عربان، عزة حمدي. (٢٠١٥). "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة دراسة نظرية اختيارية" ، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني ، ص ص ٦٧-٧٣* .
- (٨) عويس، شادي أحمد زكي. (٢٠٠٧). "دراسة تحليلية لقياس أثر إستراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر (دراسة ميدانية)" ، *رسالة ماجستير ، مجلة إدارة الأعمال ، مصر ، عدد ١١٩ ، ص ص ٩٣-٨٦* .

- أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"
- (٩) فرج، عبدالنبي محمد، و حسام الزروق عامر محمد. (٢٠٢١). "تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي". *مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*، س ٨، ع ١، ٢١٠-٢٤٢.
- (١٠) د. محمد، صالح حامد، ود. عبدالرحمن عبدالله عبد الرحمن. (٢٠١٣). "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من الأساليب الإبداعية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مج ٢٧، ع ٢، ص ص ١٧٣ - ١٧٦.
- (١١) محمد، كمال الدين محمد. (٢٠١٢). "قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على التسعير في أسواق المراجعة الخارجية (دراسة تجريبية)"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر*، ص ص ٤٩ - ١٠٣.
- (١٢) محمود، وائل حسين محمد. (٢٠١٩). "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، مج ٢٣، ع ٣، ص ص ١ - ٧.
- (١٣) معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥. (طبعة ٢٠٢٠).
- (١٤) منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٥). "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة"، *مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة*، س ١٨، ع ٥٨، ص ص ١٠ - ١١.

ثانيا المراجع الأجنبية :

- 1) Abbott, L., parker, S., peters, G., and Raghunadan, K. (2001). "An investigation of the impact of audit committee characteristics on the relative maghitude of non-audit service purchases", **available at <http://www.sciencedirect.com>** .
- 2) AlbertL.Nagy. (2014). "Audit partner specialization and audit fees", **Managerial Auditing Journal**, Vol.29No.6, pp.513-526.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- 3) Allin, M.F., Linville, and Scot, D.M. (2005). "The effect of litigation on independent auditor selection", **Mid-American Journal of Business**, 20 (1) 37-46.
- 4) Anderson, K.K., ., and Koonce, L. (2004). "The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors evaluations of management provide information", **Auditing. A Journal of practice and theory**, 23, (1) 11-27.
- 5) Bamber, E.C., and I yer, V., (2007). "Auditor identification with their elients and its effection. **Auditos objectivity**". **Auditing a journal of practice and theory**, 26(6) 5-10.
- 6) Bedard, J.C., ., and Johnston, K.M. (2004). "Earnings manipulation risk corporate governance risk and auditor planning and prieing decisions", **the Accounting review**, 79 (2), 277-305
- 7) Carcello., and palmrose. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. **Journal of accounting research**, 1-30.
- 8) Chen, L., Carson, E., and Simmett, R. (2007). "Impact of stakeholder characteristics on voluntary dissemination of interim information of its level of assurance", **Accounting and Finance**, 47(4), 667-691.
- 9) Copley, P.A., and Douthutt, E.B. (2002). "The association between auditor choice, ownership retained, and earnings disclosure by firms making initial public offerings", **Contemporary Accounting Research**, 19(1) 49-75.
- 10) Defand, M.L., and Francis. J.R. (2005). "Audit quality research after Sarbanes-Oxley", **Auditing: A journal of practice and theory**, 24, 5-30.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- 11) Defond, T.J.W., and Li, s., (2000). "The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China", **Journal of Accounting and Economics**, 28, 269-305. .
- 12) Carcello., and Neul, t. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. **The Accounting Review** (October), 453-467.
- 13) Chau, G., and Leung, p. (2006). "The impact of board composition and family ownership on audit committee formation. Journal of international accounting", **auditing and taxation**, 15(1) 1-24.
- 14) Cohen, J., Krishnamoorthy, s., and wright, A.m. (2002). "Corporate governance and the audit process. **Contemporary accounting research**", 19 (4) 573-594.
- 15) Francis, J.R. (2004). "What we do we know about audit quality?", **The British Accounting Review**, 36 (4) 345-368
- 16) Francis, J., and Wong D. (2004). "Investor protection and auditor conservatism: are Big 4 auditors conservative only in the United States?", **Working paper: university of Missouri and university of Nebraska** .
- 17) Imhoff, E.A. (2003). "Accounting quality, auditing and corporate governance", **Accounting Horizons**", 17, 117-128.
- 18) Jamie .L. Hoelscher., and Scott .E. Seavey. (2014). "Auditor industry specialization and corporate risk-taking", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29, No. 7, pp. 596-620.
- 19) Jiang, W., Lee, P., and Avandor A. (2008). "The association between corporate governance and earning quality", **Advances in Accounting**, 24, (2), 191-201.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- 20) John E. Core, Robert W. Holthausen and David F. Larcker. (1999). "Corporate governance, chief executive officer compensation, and firm performance", **Journal of Financial Economics**, 51, 371-406.
- 21) Johnson, V., Khurana, I., and Reynolds, J.K. (2002). "Audit firm tenure and the quality of financial reports", **Contemporary Accounting Research**, (winter) 637-660
- 22) Jonathan H. Grenier . (2016). "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", **Springer** , published online, 20 April 2016.
- 23) Joseph V. Carcello., and Albert L. Nagy. (2004). "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 5, pp. 651-668.
- 24) Kim, B., and Lee, I. (2003). "Agency problems and performance of Korea companies during Asian Financial Crisis", **Pacific-Basin Finance Journal**, 11 (3) 327-348
- 25) Kimberly. A. Dunn. (2004). "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", **Review of Accounting Studies**, Vol 9, pp. 35–58.
- 26) Kim, J.B., and Cheang, H. (2009). "Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea", **Journal of Accounting and public policy**, 28 (3), 207-230.
- 27) Knechel, W.R., and Vanstraelen, A. (2007). "The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions", **Auditing: A journal of practice and Theory**, 26, 113-131.
- 28) Leang, P.T., and Tratman, K.T. (2008). "Effect of different types of feedback on the level of auditors", **Accounting and finance**, 48 (2), 301-318.

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- 29) Linsly, P.M., and shrives, P.J. (2006). "Risk reporting, A study of risk disclosures in the annual reports of UK companies", **The British accounting review**, 38 (4) 387- 404 .
- 30) Lin, Z.J., and Liu, M. (2009). "The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from china", **Journal of international Accounting, Auditing and taxation**, 18 (1) 44-59.
- 31) Loveday, A.N. (2017). "Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria". **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol.7No.(2):p 145.
- 32) Meyers, J.M., and Omer, T. (2003). "Exploring the term of auditor – client relationship and the quality of earnings : a case for mandatory auditor rotation", **The Accounting Review**, (July), 779-799 .
- 33) Paul, D. Harrison., and F. Todd DeZoort. (2018). "Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organizations". **Journal Business Ethics**, (149): pp 857–874 .
- 34) Reynolds, J.K., Deis. D., ., and rancis, J. (2004). "Professional service fus and auditor objectivity", **Auditing: A Journal of practice and Theory**, (spring), 29-52.
- 35) Rezaee, Z. (2004). "Corporate governance, Role in financial Reporting. **Research in Accounting Regulation**", 17, 107-149
- 36) Robson, K., Humphrey, C., Kalifa, R., and Jones, J. (2007). "Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field", **Accounting, Organizations and Society**, 32 (4) 409-438 .

أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة
المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات"

- 37) Solomon, M.S., and Whittington, O.R. (1999). "What do industry – specialist auditors know?", **Journal of Accounting Research**, (spring) 191-208.