نموذج رقم (1)

إقـــــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان: مدى تأثير تبني استراتيجية التخطيط الضريبي من قبل مراجعي الحسابات في تفعيل جودة الشركات، دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة.

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name: اسم الطالب: مازن رمضان حمودة

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ: ١٥/٢/٢٠٢٠م

الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قِبَل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات
دراسة تحليليه تطبيقية في قطاع غزة

إعداد الطالب

مازن عوني حمودة

إشراف الدكتور

ماهر موسى درغام

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1435 هـ – 2014 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا هاتف داخلي 1150

الرقم Ref ج س غ/35/

التاريخ Date 2014/011/22

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ **مازن عوني العبد حموده** لنيل درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة

The impact of industry Specialization strategy adopted by Auditors in narrowing the expectations Gap Applied Analytical Study in Gaza Strip

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم السبت 29 محرم 1436 هـ، الموافق 2014/11/22 الساعة الواحدة ظهراً بمبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. ماهر موسى درغام	مشرفاً ورئيساً	.....
أ.د. علي عبد الله شاهين	مناقشاً داخلياً	.....
د. علي سليمان النعامي	مناقشاً خارجيًا	.....

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل**.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

P.O. Box 108, Rimal, Gaza, Palestine fax: +970 (8) 286 0800 فاكس Tel: +970 (8) 286 0700 ص.ب. 108 الرمال، غزة، فلسطين هاتف
public@iugaza.edu.ps www.iugaza.edu.ps

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَلْيَخْشَ الَّذِينَ لَوْ تَرَكُوا مِنْ خَلْفِهِمْ ذُرِّيَّةً ضِعَافًا خَافُوا عَلَيْهِمْ فَلْيَتَّقُوا اللَّهَ وَلْيَقُولُوا قَوْلًا سَدِيدًا﴾

صدق الله العظيم

(سورة النساء، الآية: 9)

إهداء

إلى الذي لا يغيب أبداً الحاضر في روحي دائماً أبي يرحمه الله

إلى التي آثرتنا وصبرت أمي يرحمها الله

إلى التي رعت وأخلصت زوجتي يحفظها الله

إلى الذين لا أكون إلا بهم إخواني وأخواتي

إلى أملي ورجائي تيمه وحاتم ولؤي وعوني وسامي

إلى أصدقائي وزملائي والأحبة جميعاً.

شكر والتقدير

الحمد لله الذي علم بالقلم ومن أدام بالشكر النعم، وأصلي وأسلم على معلم الناس الخير محمدٌ صلى الله علية وعلى آله وصحبه وسلم أما بعد،

فإنني أحمده سبحانه وتعالى أن منَّ عليَّ بإتمام هذه الدراسة ولولا ذلك ما كان لهذا العمل أن يكون ابتداءً، وعملاً بقول رسولنا الكريم (لَا يَشْكُرُ اللَّهَ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ)، لذا فإنني أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى مشرفي الفاضل الدكتور/ ماهر موسى درغام، أستاذ المحاسبة المشارك، على ما أولى هذه الدراسة من اهتمام بالغ كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين، أستاذ المحاسبة، والدكتور/ علي سليمان النعامي، استاذ المحاسبة المشارك، على تفضلهما بقبول مناقشة هذه الدراسة والحكم عليها وإثرائها بملاحظاتهم السديدة، كما اتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساعد في إنجاز هذا البحث.

وأخيراً إن هذا جهد الخطاءين فإن أصبت فمن عند الله سبحانه وتعالى وإن أخطأت فمن نفسي والشيطان.

قال تعالى: ﴿**وَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ فِيمَا أَخْطَأْتُمْ بِهِ وَلَكِنْ مَا تَعَمَّدَتْ قُلُوبُكُمْ وَكَانَ اللَّهُ غَفُوراً رَحِيماً**﴾ .

فهرس المحتويات

مسلسل	البيان	رقم الصفحة
	آية قرآنيه	أ
	الإهداء	ب
	شكر وتقدير	ج
	فهرس المحتويات	د، هـ
	فهرس الجداول	و
	فهرس الملاحق	ز
	ملخص الدراسة باللغة العربية	ح
	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	ط
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	1
1-1	مقدمة	2
1-2	مشكلة الدراسة	4
1-3	أهداف الدراسة	4
1-4	أهمية الدراسة	5
1-5	فرضيات الدراسة	6
1-6	الحدود الموضوعية للدراسة	7
1-7	الدراسات السابقة	8
1-8	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	27
	الفصل الثاني: فجوة التوقعات التوقعات في المراجعة	30
2-1	مقدمه	31
2-2	مفهم وطبيعة فجوة التوقعات	32
2-3	التصورات المختلفة لأسباب حدوث فجوة التوقعات	33
2-4	خصائص فجوة التوقعات	37
2-5	طبيعة توقعات الاطراف المعنية بعملية المراجعة	38
2-6	طبيعة وهيكل فجوة التوقعات	38
2-7	تقييم منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات	43
2-8	نقد منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات	44
2-9	المفاهيم الأساسية لعملية المراجعة وعلاقتها بفجوة التوقعات	44
2-10	السُبل والمناهج المقترحه لتضييق والحد من اتساع فجوة التوقعات	59

مسلسل	البيان	رقم الصفحة
الفصل الثالث: تحليل استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة وأثرها على بعض المحاور المهنية المهمة في إدارة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات		66
3-1	مقدمه	67
3-2	مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي	69
3-3	أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي	71
3-4	مقاييس التخصص الصناعي	76
3-5	محددات تخصص مراجع الحسابات	77
3-6	محددات اختيار المراجع المتخصص صناعياً	78
3-7	تقييم استراتيجية التخصص الصناعي	79
3-8	مجالات مساهمات والأثر الكلي لاستراتيجية التخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات	84
3-9	أثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع الخارجي	91
3-10	منهج مواجهة المخاطر المصاحبة لإستراتيجية التخصص الصناعي	94
الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات		95
4-1	مقدمه	96
4-2	منهج الدراسة	96
4-3	مجتمع الدراسة	97
4-4	عينة الدراسة	99
4-5	أداة الدراسة	100
4-6	صدق الاستبيان	101
4-7	ثبات الاستبيان	108
4-8	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	109
الفصل الخامس: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة		111
5-1	مقدمه	112
5-2	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية	112
5-3	اختبار فرضيات الدراسة	117
الفصل السادس: النتائج والتوصيات		136
6-1	النتائج	137
6-2	التوصيات	138
المراجع		139

مسلسل	البيان	رقم الصفحة
	المراجع العربية	140
	المراجع الأجنبية	144
	الملاحق	153

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
4-1	المراجعون بشركات المراجعة الدولية والكبرى المشمولين في عينة المراجعين.	97
4-2	المراجعون الداخليون والمدراء الماليون العاملون في شركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة المدرجة في بورصة فلسطين المشمولين في عينة الدراسة.	99
4-3	درجات مقياس ليكرت الخماسي	100
4-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً والدرجة الكلية للمجال.	103
4-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً والدرجة الكلية للمجال	104
4-6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة والدرجة الكلية للمجال	105
4-7	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً والدرجة الكلية للمجال	106
4-8	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية من مجالات الاستبانه	107
4-9	معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	108
4-10	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	109
5-1	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية	112
5-2	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	113
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	114
5-4	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	114
5-5	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية	122
5-6	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	116

5-7	توزيع عين الدراسة حسب نوع الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعه	116
5-8	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال .Sig لجميع مجالات الاستبيان	119
5-9	المتوسط الحسابي وقيمة الإحتمال .Sig لكل فقرة من فقرات مجال ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً	119
5-10	المتوسط الحسابي وقيمة الإحتمال .Sig لكل فقرة من فقرات مجال استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً	122
5-11	المتوسط الحسابي وقيمة الإحتمال .Sig لكل فقرة من فقرات مجال قدرة المراجع مراجع الحسابات المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة	125
5-12	المتوسط الحسابي وقيمة الإحتمال .Sig لكل فقرة من فقرات مجال شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً	128
5-13	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين– المؤهل العلمي	132
5-14	تائج اختبار التباين الأحادي– المسمى الوظيفي	133
5-15	نتائج اختبار التباين الأحادي– سنوات الخبرة	135

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
(1)	أداة الدراسة
(2)	قائمة محكمي أداة الدراسة

ملخص الدراسة

مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات: دراسة تحليله تطبيقية، من وجهة نظر مراجعي الحسابات وباقي أطراف المجتمع المالي في قطاع غزة– فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في تضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال دراسة أثر التخصص الصناعي على كل من: كفاءة المراجع الخارجي ودرجة استقلاله وقدرته على تحديد واكتشاف مؤشرات عدم الاستمرارية، وذلك بالإضافة إلى شكل ومحتوى التقرير الذي يجب أن يتبناه مراجع الحسابات الخارجي المتخصص، كما هدفت الدراسة أيضاً إلى التعرف على حقيقة موقف المراجعين الخارجيين وباقي أطراف المجتمع المالي من أداء مهمة المراجعة في إطار التخصص الصناعي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم استخدام طريقة العينة العشوائية، وذلك من خلال توزيع 105 استبانة على مجتمع الدراسة استرد منها 77 استبانة، بنسبة استرداد 73 % تقريباً.

وقد توصلت الدراسة عدة نتائج أهمها: أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يساهم في تضييق فجوة التوقعات وذلك من خلال، إرتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات الخارجي المتخصص صناعياً وتدعيم درجة استقلال مراجع الحسابات الخارجي المتخصص وارتفاع قدرة المراجع المتخصص صناعياً في تحديد واكتشاف مؤشرات عدم الاستمرارية بالإضافة إلى شكل ومحتوى تقرير المراجعة الذي يجب أن يتبناه مراجع الحسابات المتخصص صناعياً، كما أظهرت الدراسة أن هناك اتفاق بين المراجعين وباقي أطراف المجتمع المالي حول أهمية أداء مهمة المراجعة الخارجية في إطار تخصص المراجع الخارجي في النشاط الذي تمارسه منشآت عملاء المراجعة، حيث يعمل ذلك على تقليص والحد من اتساع فجوة التوقعات.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات كان من أهمها: أن يؤدي المراجعين الخارجيين مهام المراجعة الخارجية وفقاً لإستراتيجية التخصص الصناعي، علاوة على أن يحدد المراجع الخارجي المتخصص موقفه بشكل واضح وصريح من مسألة الاستمرارية، مع ضرورة توسيع نطاق مسئوليات المراجع الخارجي المتخصص بشأن اكتشاف الغش والخطأ، بالاضافة إلى إعادة النظر في شكل ومضمون تقرير المراجعة الحالي ليكون أكثر تخصصياً وأكثر تفصيلاً.

Abstract

Effect of Adopting Auditor Industry Specialization Strategy in Limiting the Expectations Gap

This study aims at testing the effect of adopting an industrial specialization strategy by external auditors in limiting the gap of expectation. This is done through investigating the effect of industrial specialization on: efficiency of external auditors, their independence, their ability to identify indicators of lack of going concern, and the form and content of report adopted by specialized external auditors. The study also aims at identifying the attitudes of external auditors as well as other parties of financial level regarding auditing within an industry specialization strategy.

The study has reached the following findings:

1) Auditor industry specialization contributes to limiting the gap of expectation through increasing the professional efficiency of external auditors who are specialized in industrial field. It also supports independency of external auditors. Also, it helps in identifying the indicators of going concern. It helps adopting the form and content of report adopted by the auditors.

2) The study also found out that there is an agreement among auditors and other parties of financial level regarding importance of conducting external auditing where external auditors are specialized in the activities practiced by organizations asking for auditing. This helps in bridging the gap in expectations.

The study offers some recommendations:

1) External auditors should perform auditing according to an industry specialization strategy.
2) Specialized external auditors should clearly show his opinion towards going concern.
3) It is important to expand the responsibilities of external auditors for detecting errors and fraud.
4) It is vital to reconsider the form and content of the current auditing report so as it becomes more specialized and detailed.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 الحدود الموضوعية للدراسة

1-7 الدراسات السابقة

1-8 تقييم الدراسات السابقة وأجه الاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية

1-1 مقدمة

ترتبط مهنة التدقيق بشكل مباشر مع قطاعات واسعة من المجتمع، ويتوقع المجتمع أن يرتبط المدقق به بعقد اجتماعي Social Contract، ومن ذلك أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 4) بالتالي يكون المراجع مطالباً من قبل المجتمع أن يضمن في تقريره تلبية متطلبات الرأي العام وذلك بتحقيق أربعة احتياجات أساسيه وهي مصداقية المعلومات، ومهنية الأفراد الذين يؤكدون مصداقية هذه المعلومات، والتأكيد على جودة الخدمات التي يقدمها المدققون بأنها تمت على أعلى مستوى من الأداء، وأخيراً الثقة بأن هناك إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط عملية التدقيق (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 7) وبناءً عليه، فإنه ينبغي على المراجع الإيمان وليس فقط إدراك حقيقة هذه العلاقة مع المجتمع وعدالة مطالبه، بل يجب عليه أن يكون عند حسن الظن دائماً وأن يكون على قدر المسئولية وأن يواكب تطورات احتياجات المهنة والمجتمع، ويبتكر من الأساليب والاستراتجيات ما يضمن ثقة المجتمع بالخدمة المؤداه ويحفظ للمجتمع مقدراته وموارده.

وهناك اختلاف بين توقعات المجتمع بشكل عام وأداء مراجع الحسابات، فالمجتمع يتوقع أن يقدم المراجع في تقريره تأكيداً، حبذا لو كان مطلقاً وليس نسبياً، بأن البيانات المالية المدققة خالية من الأخطاء الجوهرية وأنها غير مضلله من كافة جوانبها الجوهرية، وكذلك الأمر بشأن إمكانية استمرارية المنشأة في عالم الأعمال، والمراجع بطبيعة الحال يعمل في إطار من القيود تتعلق بأداءه لمهمة المراجعة تحد من قدرته على الوفاء بكل توقعات المجتمع، وما بين اختلاف توقعات المجتمع وأداء مراجع الحسابات تكمن فجوة التوقعات Expectations Gap، وهذه الفجوة ما هي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة الأمر الذي ينعكس على موثوقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر معلومات أساس لاتخاذ القرار (Sikka, et. al.,1998: 299).

ويزخر الأدب المراجعي بالعديد من الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات وكذلك تقارير اللجان التي شكلت من قبل المنظمات المهنية بدءاً من التقرير المبدئي للجنة كوهن عام 1977 التي شكلها المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين عام 1974م، ومروراً بالمعايير التي صدرت عن المجمع الأميركي للمحاسبين عام 1988م، بناءً على توصيات لجنة كوهن في تقريرها النهائي الصادر في نهاية عام 1987م، بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة (جربوع، 2004: 371) ومازال البحث مستمراً إلى الآن من أجل وضع حلول مناسبة تسهم في تضييق هذه الفجوة.

لقد زاد الاهتمام نحو التوجه للتخصص في ممارسة مهنة المراجعة وذلك في ظل ما شهدته السنوات الأخيرة من تزايد في حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة (Romanus, et. al, 2008: 390)، وما يشهده العالم من تغيرات متسارعة اقتصادياً واجتماعياً وتكنولوجياً وما يرافق هذه التغيرات من تعقيدات وتشابك في العملية الإنتاجية وكثرة القوانين واللوائح الخاصة بتنظيمها، ما انعكس على المراجع بصعوبة الإلمام بأمور كل الأعمال التجارية وكذلك على مقدرته في مواجهة مشكلات المراجعة في ظل اختلاف أنواع تلك الأعمال وأحجامها (المقطري، 2011: 406)، ومن هذا المنطلق فقد نحت مهنة المراجعة إلى تبنى إستراتيجية التخصص المهني كإستراتيجية بقاء ومنافسة، وهذا ما حدا بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) باعتبار مسألة التخصص الصناعي في المراجعة أحد ابرز خمسة قضايا تواجه المهنة في القرن الحادي والعشرين (AICPA, 1998: 12).

لقد تعددت الدراسات التي تناولت بالبحث والتحليل موضوع التخصص المهني منذ نهاية القرن العشرين منها، (Dunn, et. al., 2000)، (Gramling and stone, 2001)، (Owhoso, et. al., 2002)، (Krishnan, 2003)، (Chung and Sanjay, 2003)، (Low, 2004)، (جربوع، 2005)، (لبيب، 2005)، (متولي، 2006)، (Cadman and Stein, 2007)، (Lim and Tan, 2008)، ولعل من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج ايجابية لأداء عملية المراجعة في إطار التخصص الصناعي تمثلت في تقوية سوق خدمات المهنة والارتقاء بمستوى المنافسة والخبرة والأداء المهني، وزيادة قدرة المراجعين المتخصصين على اكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة في القوائم المالية، واكتشاف ومواجهة أساليب إدارة الأرباح المحاسبية والاحتيال المالي، وارتفاع درجة دقة تقديرات المخاطر الملازمة والمخاطر الكلية لعملية المراجعة، فضلاً عن تدعيم استقلال المراجع واحتفاظه بهذا الاستقلال سواء في الحقيقة أو المظهر والأثر الإيجابي على جودة المراجعة وجودة الافصاح وكذلك المساهمة في تضييق فجوة التوقعات.

على ضوء ما تقدم ومن منطلق التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الناجمة عن إخفاقات عمليات المراجعة والتي بدورها تؤدي إلى زيادة اتساع فجوة التوقعات القائمة إلى أن تصبح أزمة ثقة، فقد كان التوجه إلى تبني عدد من الاستراتجيات والوسائل والتي من ضمنها إستراتيجية التخصص الصناعي لمواجهة هذه التحديات وإعادة الثقة في جودة خدمات المراجعة وتضييق فجوة التوقعات.

1-2 مشكلة الدراسة

تتلخص مشكلة الدراسة في وجود فجوة التوقعات القائمة منذ زمن في بيئة المراجعة والتي يشكل قصور مهنة التدقيق بشكل عام وأداء المراجع بشكل خاص سبباً رئيساً في وجودها، ونظراً لأن وجود هذه الفجوة واتساعها يعتبر تهديداً لبقاء مهنة المراجعة، وفي ظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة ودرجة التعقيد التي صاحبت هذه التغيرات والتي ألقت بظلالها على بيئة الأعمال، ونظراً لأن التخصص الصناعي أصبح سمة ملازمة لغالبية المهن في العصر الحديث، ولما أثبتته دراسات عديدة من أن التخصص الصناعي يحسن أداء المراجعين في كافة جوانب عملية المراجعة، وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة؟

ومن هذا السؤال يتفرع مجموعة الأسئلة الآتية:

1. ما مدى تأثير التخصص الصناعي في تعزيز الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات؟
2. ما مدى تأثير التخصص الصناعي في تدعيم استقلالية مراجع الحسابات وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات؟
3. ما مدى تأثير التخصص الصناعي في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للشركة وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات؟
4. ما مدى تأثير شكل ومحتوى التقرير الذي يتبناه مراجع الحسابات المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات؟

1-3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. بيان مدى مساهمة استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة، وذلك من خلال تحليل أثر تلك الاستراتيجية على المحاور الرئيسة الآتية:
   - كفاءة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المتخصص.
   - استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي المتخصص.

- قدرة مراجع الحسابات المتخصص على اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة، والتقرير عن ذلك.
- شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص كوسيلة اتصال أساسية بين المراجع وباقي أطراف المجتمع المالي.

2. التعرف على حقيقة موقف المراجعين الخارجيين وباقي أطراف المحيط المهني والمستفيدين من خدمة المراجعة من أهمية أداء مهمة المراجعة في إطار التخصص الصناعي من أجل المساهمة في تضييق فجوة التوقعات.

1-4 أهمية الدراسة

1. تكتسب هذه الدراسة أهميتها على المستويين الأكاديمي والمهني، فعلى المستوى الأكاديمي فهي ترتاد منطقتين بحثيتين مهمتين في مجال مراجعة الحسابات وهما، مشكلة فجوة التوقعات وإستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، وعلى المستوى المهني تحاول الدراسة لفت انتباه ممارسي المهنة والتنظيمات المهنية المتخصصة وباقي المستفيدين من خدمات مهنة مراجعة الحسابات إلى ضرورة اعتبار توافر عنصر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في نشاط اقتصادي معين شرطاً أساسياً لتكليفه بأداء مهمة المراجعة، الأمر الذي سوف يؤدي إلى الحد من فجوة التوقعات، وبالتالي زيادة الثقة في جودة عملية التدقيق.
2. تعتبر محاولة لتوظيف استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في امكانية المساهمة في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة مراجعة الحسابات.
3. تعتبر الدراسة بشكل عام بمثابة حلقة مكملة لسلسلة البحوث السابقة في التخصص الصناعي لمراجع الحسابات.

1-5 فرضيات الدراسة

في ضوء أهمية وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى: يؤثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات.

وتنقسم هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية الأتية:

1. يؤثر ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.
2. يؤثر ارتفاع درجة استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.
3. يؤثر ارتفاع قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.
4. يؤثر شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية الرئيسة الثانية: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة 5% حول تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات تعزى إلى البيانات الشخصية (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي).

1-6 الحدود الموضوعية للدراسة

1. اختبرت هذه الدراسة تأثير الجوانب المتعلقة بأداء مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات، وذلك في حدود ما يتعلق بأسباب الفجوة الناتجة عن قصور أداء المراجع وبالتحديد فيما يتعلق بفجوة الأداء الناتجة عن قصور أداء مراجع الحسابات وذلك باختبار أربعة محددات رئيسة ترتبط مباشرة بأداء المراجع الخارجي وتؤثر في وجود فجوة توقعات الأداء وهي، كفاءة واستقلال المراجع الخارجي بالإضافة إلى قدرته على تحديد المؤشرات والظروف المتعلقة باستمرارية المنشأة، علاوة على شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي باعتباره المحصلة النهائية لعملية التدقيق أما باقي الظروف والعوامل التي تحدد المكونات الأخرى في هيكل فجوة التوقعات، كقصور المعايير وفجوة الجهل فلم تتعرض لها هذه الدراسة باعتبار انها مواضيع لا يعتبر مراجع الحسابات طرفاً وحيداً ومباشراً فيها وأنها تعود إلى مجموعة الأطراف ذات العلاقة ببيئة المراجعة والتي لا سيطرة لمراجع الحسابات عليها، ولا يمكن أن تغطيها دراسة واحدة كهذه.
2. لم تختبر هذه الدراسة وجود أو بنية فجوة التوقعات في قطاع غزة أو فلسطين عموماً، وذلك بافتراض أن هذه القضية تم دراستها والتأكد من وجودها في دراسات سابقة مستقلة بفجوة التوقعات سواء في قطاع غزة أو فلسطين عموماً، وسوف يتم التعرض لهذه الدراسات في الجزء التالي من هذا الفصل، علاوة على وجود ما يشبه إجماع عالمي على وجود هذه الفجوة في بيئات مختلفة على مستوى العالم، وأن نتائج معظم هذه الدراسات كانت متقاربة إلى حد ما فيما يتعلق بأسباب وبنية وهيكل فجوة التوقعات.
3. اختبرت هذه الدراسة أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات المرخص لهم العاملين في قطاع غزة وباقي أطراف المحيط المالي في قطاع غزة والمتمثلين في المدراء الماليين والمراجعين الداخليين والمستثمرين، وذلك بسبب عدم امكانية التواصل مع باقي محافظات الوطن الشمالية.

7-1 الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات باللغة العربية

1- دراسة (السقا، 1997)، بعنوان: "فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وتوثيق فجوة توقعات المراجعة في المملكة العربية السعودية وذلك من خلال تحديد نوع وأسباب ونطاق فجوة التوقعات في المملكة وتوفير أدلة ميدانية بشأن بعض جوانب فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بين أطراف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة أنها قدمت تعريفاً أكثر شمولاً لفجوة توقعات المراجعة وتعيين والهيكل الافتراضي لها، كما وفرت أدلة ميدانية تؤيد بوضوح وجود فجوة فعلية للتوقعات في جوانب متعددة تتعلق بطبيعة أداء ومسئوليات المراجعين في مجالات التحريف والسرقات والتصرفات غير القانونية والضمان أو التأكيد الذي يعطيه المراجع للبيانات المالية، كما قدمت الدراسة تفسيراً لطبيعة وأسباب ونوع فجوة توقعات المراجعة في المملكة، كما وفرت الدراسة اشارات بالمدخل المطلوب لتضييق فجوة التوقعات في المملكة وبالتالي تقليل الانتقادات الموجهة للمهنة، وكذلك تقليل ظاهرة التقاضي التي يتعرض لها المراجعون.

ولقد أوصت الدراسة بأهمية استكمال وتعجيل إصدار باقي معايير المراجعة السعودية وتطويرها بما يتمشى وتطور حاجات وتوقعات الاطراف المستفيدة والمعنية بخدمة المراجعة.

2- دراسة (جمعة، 2000)، بعنوان "مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز معايير تدقيق فجوة التوقعات المشمولة ضمن المعايير الدولية للتدقيق ISAs الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC علاوة على تحديد مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات، حيث استرشدت الدراسة بمعايير فجوة التوقعات الأمريكية SASs الصادرة عن AICPA في نيسان 1988 زاوذلك نظراً لعدم جود مجموعة محددة لمعايير فجوة التوقعات في المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ومن أهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة، أن الإدارة مسئولة بمستوى عالٍ عن فجوة التوقعات، كونها تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بينما مسئولية المدقق عن الفجوة متوسطة، ولكن المدقق مسئولاً بنسبة 100% عن منع الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية وتقييم قدرة

المنشأة على الاستمرار، في حين أن مسئولية المدقق تكون منخفضة فيما يتعلق بالخطأ والغش والقوانين والأنظمة والرقابة الداخلية وتقدير المخاطر.

وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على الاتحاد الدولي للمحاسبين والدول العربية اعتماد مجموعة معايير فجوة التوقعات السابق ذكرها كمجموعة مصنفة ضمن دليل المعايير مع اضافة معيار جديد يتعلق باتصال المدقق مع لجنة التدقيق، مع مراعاة إعادة دراستها وفحصها لتوسيع مسئوليات المدقق بشأن الخطأ والغش والقوانين والأنظمة والرقابة الداخلية وتقدير المخاطر، وذلك استجابة لمتطلبات المجتمع المالي.

3- دراسة (صالح، 2002)، بعنوان "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين– دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى إدراك كل من المستثمرين والمدققين لطبيعة وأهداف عملية التدقيق، وذلك من خلال عمل مقارنة بين فهم كل من الطرفين للمصطلحات المستخدمة في تقرير المدقق، والعناصر التي يجب أن يشتمل عليها التقرير النظيف المعياري، وذلك في ضوء ما ورد بمعيار التدقيق المصري رقم 200 لسنة 2000.

ومن أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في جوانب متعددة منها، ما يتعلق بالإفصاح عن كافة العناصر التي تهم مستخدمي البيانات المالية، ومنها ما يتعلق بتحمل المدقق المسئولية تجاه جميع مستخدمي تقرير التدقيق، ومنها ما يتعلق بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة والحكم عليه،وأخيراً ما يتعلق بمسئولية المدقق عن اكتشاف التلاعب والغش وكذلك عدم احتواء البيانات المالية على معلومات مضللة ناتجة عن غش الموظفين.

كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بدورها في تحديد وتوضيح واجبات ومسئوليات المراجع وتدعيم استقلاله من خلال اصدار الإرشادات والمعايير، فضلاً عن توعية وتثقيف المجتمع بطبيعة وأهداف المراجعة.

4- دراسة (الذنيبات، 2003)، بعنوان: "بنية فجوة التوقعات وأسبابها: دليل من الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار بنية فجوة التوقعات في مجال التدقيق وطبيعتها وأسبابها، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات ومديري الشركات المساهمة العامة في الأردن، حيث قام الباحث بتصميم استبانتين تم توزيعهما على مجتمع الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي آراء مدققي الحسابات ومديري الشركات فيما يتعلق بتحديد بعض الواجبات المالية للمدققيق وبعض الواجبات التي يمكن ان يتحملها المدققون، وكذلك فيما يتعلق بتقييم أداء المدققين لبعض الواجبات، كما بينت الدراسة أيضاً أنه يوجد بعض التوقعات المعقولة وغير المعقولة لكل من المدققيق ومديري الشركات، وأن هناك دلائل على وجود ما يسمى "فجوة الجهل" التي تتعلق بالتوقعات غير المعقولة وفجوة الأداء التي تتعلق بالعجز في أدء المدققين والعجز في معايير التدقيق التي بنيت واجبات المدققين الحالية.

وقد أوصت الدراسة بأن تتبنى الجهات المشرفة على عملية تنظيم المهنة دوراً أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته، ومراقبة عمل المدققين وتفعيل عملية الرقابة على الجودة، ومتابعة عملية التعليم للمدققين الممارسين' علاوة على ضرورة توسيع نطاق الدراسة الحالية لتشمل آراء فئآت أخرى وكذلك دراسة درجة فجوة التوقعات فيما يتعلق بكل جزء من الفجوة من أجل تسهيل تحديد أسباب الفجوة بشكل أدق وبالتالي امكانية وصف العلاج لكل جزء من الفجوة.

5- دراسة (جربوع، 2004)، بعنوان: "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، إضافة إلى وضع حلول لتضييق هذه الفجوة، حيث تم معالجة موضوع الدراسة من ناحية نظرية استناداً إلى الدراسات والدوريات والمراجع العلمية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن من أهم أسباب وجود فجوة التوقعات هو اعتقاد جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق بأن المدقق يعتبر مسئولاً عن منع الأخطاء والغش واكتشاف حدوثها، وأنه يقوم بمراجعة شاملة لكل عمليات الشركة وذلك الاعتقاد ناتج عن عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئولياته، كما عزت الدراسة وجود هذه الفجوة إلى شعور مستخدمي البيانات المالية بعدم

تمتع المراجع بالاستقلال والحياد عندما يقوم بممارسة مهنة المراجعة، علاوة على نقص الكفاءة المهنية لدية وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة وانخفاض جودة الأداء المهني، علاوة على قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيير في المجتمع.

كما أوصت الدراسة من أجل تضييق فجوة التوقعات بتدعيم استقلال وحياد المراجع، ودعم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على المهنة والتعرف على متطلبات المستفيدين من عملية المراجعة والعمل على تحقيقها والإعلام والتثقيف بدور ومسئوليات المراجع، وذلك لاستحالة استبعادها.

6- دراسة (الذنيبات وآخرون، 2008)، بعنوان: "دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 ".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة في الأردن فيما يتعلق بمدى قبولهم للتعديلات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل على تقرير المحاسب القانوني، علاوة على مدى تأثير تلك التعديلات على فجوة التوقعات وعملية توصيل نتيجة التدقيق ومسئوليات المحاسب القانوني.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، أن هذه التعديلات وجدت قبولاً بدرجات متفاوته من قبل المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين، وأن درجات القبول هذه ليست مرتفعة ولكنها في حدود المتوسط وأنه وبشكل عام توجد فروق ذات دلالة احصائية بين أراء الفئتين فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات حيث يرى المحاسبون القانونيون أن هذه التعديلات تساهم بدرجة متوسطة في تقليص فجوة التوقعات، أما بالنسبة للمدراء الماليين فإنهم يرون أن هذه التعديلات جميعها يساهم وبدرجة مرتفعة في تقليص فجوة التوقعات.

وقد أوصت الدراسة على ضرورة تركيز التقرير على توصيل نتيجة التدقيق وليس مسئوليات الإدارة والمدققين مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر مستخدمي البيانات المالية في مختلف البلدان التي تنتسب للإتحاد الدولي للمحاسبين حول هذه التعديلات من أجل إعادة النظر فيها كونها لم تسهم في تقليص فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق بمستوى مرتفع.

7- دراسة (دراغمة وعقل، 2011)، بعنوان: "أثر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية على فجوة توقعات التدقيق في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد بنية فجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين حول مسئوليات مدقق الحسابات وأهداف التدقيق والمنفعة منه والمهنة بشكل عام، علاوة على وضع حلول تساهم في تضييق فجوة توقعات التدقيق.

ومن أهم النتائج الت توصلت إليها هذه الدراسة أن فجوة التوقعات غير المعقولة موجودة وبشكل حاد في البيئة الفلسطينية، وأن أكثر مسبباتها هو متغير الجهل حول مسئوليات التدقيق ويليه متغير الجهل حول المهنة بشكل عام، ثم يليه متغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق وان أكثر الأطراف مساهمة في وجود هذه الفجوة هم المستثمرون، وذلك لارتفاع نسبة توقعاتهم غير المعقولة عن المهنة مقارنة بالمستخدمين الآخرين للبيانات المالية.

كما أوصت الدراسة بضرورة مساهمة إدارة سوق فلسطين للأوراق المالية (بورصة فلسطين) في نشر الثقافة المعلوماتية حول مهنة التدقيق في فلسطين للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات غير المعقولة، علاوة على تثقيف المجتمع حول مهنة التدقيق من خلال إضافة جزء في مساقات الإدارة والاقتصاد حول تدقيق الحسابات بالإضافة إلى ضرورة سن قوانين وأنظمة بتبني تقرير المدقق المطول.

8- دراسة (عزيز، 2003)، بعنوان: "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تقبل السوق المصري للتخصص في عمل المراجع، ومدى إدراك الأطراف ذات العلاقة بأهمية التخصص الصناعي للمراجع وكذلك مناقشة أهمية التخصص على مراحل تكوين رأي المراجع.

ولقد خلصت الدراسة إلى أن هناك اقتناع لا خلاف علية بين آراء المراجعين الذين شملتهم الدراسة بأهمية التخصص المهني في عمل المراجع وأثر هذا التخصص في تقليل مخاطر المراجعة وذلك بشرط التغلب على العوامل التي تعوق هذا التخصص والمتمثلة في ارتفاع تكلفة التخصص وصعوبة توافر الدراسات المتخصصة وعدم كفاية الطلب الذي يدفع للتخصص وحجم مكتب المراجعة كما بينت الدراسة أيضاً، أنه لا يمكن للخبرة العامة أن تحل محل الخبرة المتخصصة في عمل المراجع، وأنه لا بد من توافر الخبرة المتخصصة للمراجع عند تكوينه لرأيه الفني في القوائم المالية.

كما أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث في مجال التخصص الصناعي في جمهورية مصر العربية لأن البحث في هذا المجال لم ينل الاهتمام الكافي.

9- دراسة (لبيب، 2005)، بعنوان: "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل طبيعة ونوعية دور إستراتيجية التخصص القطاعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي وذلك من خلال تحليل دور تلك الإستراتيجية على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من، دقة تقدير المخاطر الملازمة وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي Earning Management ، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية، كما هدفت الدراسة إضافة لما تقدم إلى محاولة تقديم مدخل مقترح لمحاور وأركان تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي في مجال البيئة العربية لمهنة المراجعة الخارجية

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها، توافر دليل ميداني من محيط العمل المهني للمراجعة الخارجية في كل من البيئة المصرية والسعودية (كنموذج مختار للبيئة العربية) على وجود دور هام للتخصص المهني في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من: دقة تقديرات المخاطر الحتمية، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.

كما أوصت الدراسة بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني بدءاً من مرحلة التعليم الجامعي الأولى، مع ضرورة قيام المنظمات المهنية المسئولة بالعمل على إعداد وتطوير قاعدة معايير أداء مهني عامة وأخرى متخصصة، بالإضافة إلى ضرورة اتمام المزيد من حالات الاندماج بين شركات ومكاتب المراجعة المهنية في مصر والدول العربية.

10- دراسة (متولي، 2006)، بعنوان: "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إستراتيجية التخصص المهني لمؤسسات المراجعة، ووضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة على قياس دور التخصص الصناعي للمراجع في ادارة مهام عملية المراجعة والمتمثلة في تأثير التخصص المهني في تقييم المراجع لمخاطر المراجعة ودوره في زيادة جودة المراجعة وعلاقته بتعديل التقرير واعتباره أحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية، كما

تناولت الدراسة انعكاسات التخصص الصناعي على إدارة جودة الأرباح المحاسبية وتطوير أداء المراجع لخدمات التأكيد من منظور التخصص المهني، علاوة على طرح الدراسة لمجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود دليل ميداني وتطبيقي على أهمية التخصص المهني للمراجع، علاوة على وجود علاقة تأثيرية مختلفة لتطبيق استراتيجية التخصص المهني للمراجع من خلال توضيح دور استراتيجية التخصص الصناعي في تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة وتأثيرها على زيادة جودة عملية المراجعة وتطوير الخدمات التأكيدية وزيادة أتعاب المراجعة الخارجية في مؤسسات المراجعة وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير، فضلاً عن مساهمة استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال وترتقي بعملية المراجعة إلى الجودة المطلوبة وتقضي على فجوة التوقعات وتزيد من درجة الاعتماد على الخدمات التأكيدية.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها، ضرورة اتباع إستراتيجية التخصص في ظل العولمة والخصخصة والاندماجات وكبر حجم المشروعات وتعدد الصناعات، مع ضرورة اهتمام مؤسسات المراجعة بتوفير قواعد أداء مهنية متخصصة، بالإضافة إلى إجراء المزيد من البحوث المستقبلية في مجال التخصص الصناعي.

11- دراسة (جمال الدين، 2008)، بعنوان: "منهج مقترح لمواجهة مخاطر استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة: دراسة ميدانية بالتطبيق على مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة ودورها في الارتقاء بالأداء المهني للمراجع الخارجي، وكذلك التعرف على هيكل المخاطر المصاحبة لهذه الاستراتيجية، علاوة على اقتراح منهج لمواجهة مخاطر هذه الاستراتيجية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، أن استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة تحقق المزايا المرجوة منها بالنسبة لجميع الاطراف المعنية بعملية المراجعة، وانه مع زيادة المستوى العلمي للمراجعين تزداد درجه احساسهم وموافقتهم على المزايا المحققة من اتباع استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة ودورها في تطوير المهنة وتحسين كفاءة المراجعين، إلا أنه وبالرغم من المزايا التي تحققها هذه الاستراتيجية، فإن هناك مخاطر مصاحبة لهذه الاستراتيجية تتمثل في، مخاطر الألفة والمخاطر المتعلقة بإفشاء المعلومات السرية للعميل إلى المنافسين في نفس الصناعة.

ولقد قدمت الدراسة عدة توصيات منها، وضع وتنفيذ السياسات والإجراءات التي تضمن تنظيم استقلالية المراجع وتفعيل منهج مواجهة المخاطر التي تهدد استراتيجية التخصص الصناعي، كما قدمته هذه الدراسة، علاوة على تشجيع المراجعين على رفع مستواهم العلمي من خلال الحصول على الشهادات العلمية المهنية المتخصصه والدورات التدريبي.

12- دراسة (المقطري، 2011)، بعنوان: "أهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الدور الذي يؤديه التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية، وذلك من خلال دراسة طبيعة التخصص المهني للمراجع وبيان مدى أهمية التخصص المهني للمراجع عموماً وفي تحسين تقدير مخاطر المراجعة بشكل خاص.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من ابرزها اتفاق المراجعين المستطلعة آراؤهم على أهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات كونه اتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة يوفر العديد من المزايا التي تنعكس على زيادة كفاءة المراجع في الكشف عن حالات الغش والخطأ في القوائم المالية، ومن ثم تقليل خطر المراجعة وهو ما يجعل العملاء يفضلون المراجع المتخصص عن غير المتخصص، كما بينت الدراسة اتفاق المراجعين على أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف و الخطر الحتمي، وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام والحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة أماكن تكرار الاخطاء ودقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، ودرجة التأثير في تفسير النتائج ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها وتسهيل مراجعة تقديرات الادارة.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها، ضرورة أداء المراجعين لمهنتهم وفقاً للتخصص المهني، مع ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجعين في الصناعات التي ينون ممارسة مهنتهم في قطاعاتها، علاوة على ضرورة إجراء المزيد من حالات الاندماج بين شركات ومكاتب المراجعة في اليمن.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية

13- دراسة (Porter, 1993)، بعنوان: "An Empirical study of the audit expectation –performance gap دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار بنية فجوة التوقعات في نيوزلندا، حيث كانت هذه الدراسة استكمالاً لدراسات سابقة تناولت المهام التي كانت متوقعة من المراجعين في نهاية حقبة الستينات وبداية السبعينات في بريطانيا واستراليا ولقد اعتمدت الدراسة على هيكل مفترض لفجوة توقعات الأداء في المراجعة، حيث تم تصميم نوعين من قوائم الاستقصاء وزعتا بواسطة مسح بريدي على فئتين تمثلان مجتمع الدراسة حيث تمثلت الفئة الاولى في المجتمع المالي من مراجعون ومدراء شركات ومحللون ماليون وأكاديميون متخصصون في المراجعة، وتمثلت الفئة الاخرى في الجمهور العام من قانونيون وصحافة مالية وأفراد الجمهور العام وذلك بهدف قياس ادراك المستقصى آراؤهم لواجبات ومسئوليات المدققين.

وأهم النتائج التي توصلت الدراسة إليها وجود فجوة توقعات ناتجة عن عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لواجبات مدقق الحسابات الحقيقة ولقد بينت الدراسة أن هذه الفجوة تتكون من شقين هما فجوة الأداء وفجوة المعقولية وفجوة الأداء مرجعها أيضاً أمران، الأول فجوة عجز في معايير المراجعة والثاني فجوة عجز أداء المراجع نفسه.

كما أوصت الدراسة بضرورة التمييز بين مكونات فجوة التوقعات وإجراء تصحيح يتلائم مع تلك المكونات وتبني تلك النظرية من أجل تضييق فجوة الأداء بما يؤدي إلى الإقتراب من توقعات المجتمع المالي إلى اقرب نقطة ممكنه.

14- دراسة (Epstein and Geiger, 1994)، بعنوان: "Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap وجهات نظر المستثمرين في تأكيدات المراجعة: دليل جديد على فجوة التوقعات."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر المستثمرين بأحد جوانب فجوة التوقعات وهو التأكيد الوارد في تقرير مراجع الحسابات ولقد تناولت الدراسة مستويات مختلفة من التأكيدات ما بين التأكيد المطلق والتأكيد المعقول.

وأهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود فجوة كبيرة من وجهة نظر المستثمرين بخصوص هذه التأكيدات، فقد بينت الدراسة أن 51% من المستثمرين الذين تم استقصاء اراءهم اكتفوا بالتأكيد المعقول من جانب مراجع الحسابات على عدالة القوائم المالية، وبالمقابل أشار نحو 47% من

المستطلعين إلى حاجتهم إلى تأكيد مطلق من جانب المراجع بعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

ولقد أوصت الدراسة بمساهمة المنظمات المهنية في جسر هذه الفجوة من خلال إصدار معايير المراجعة المرتبطة بأدلة الإثبات والعينات ومسئولية المراجع عن الأخطاء والمخالفات وبيان اعتماد هذه المعايير على مفهوم الضمان أو التأكيد المعقول.

15- دراسة (Best, et. al., 2001)، بعنوان: "Evidence of the audit expectation gap in Singapore دليل على فجوة التوقعات في سنغافورة."

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى وطبيعة فجوة التوقعات في سنغافورة أواسط التسعينيات ومقارنة نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Schelluch, 1996) في استراليا بعد اعتماد تقرير المراجعة المطول، كما هدفت أيضاً إلى اعطاء دعم اضافي للنتائج التي توصلت اليها دراسة (Low, 1984) ودراسة (Low, et al., 1988) الذين اثبتوا بأن تقرير المراجع المختصر (القصير) يجب أن يستبدل في سنغافورة بتقرير المراجع التفصيلي (المطول) من أجل المساعدة في تقليل فجوة التوقعات.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بأن هناك فجوة توقعات حادة نوعاً ما في سنغافورة وبالتحديد فيما يتعلق بمسئوليات المراجع وبتحديد أكثر في جوانب مسئولية المراجع المتعلقة بمنع واكتشاف الغش وسلامة السجلات المحاسبية ودرجة الحكم الشخصي التي يجب أن يتبناها المراجع عند اختياره لإجراءات المراجعة، كما بينت الدراسة أن هناك فجوة أقل حده عن السابقه فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن ضعف إجراءات الرقابة الداخلية ودرجة الصدق والعدالة التي تظهرها البيانات المالية، وكذلك مدى قبول المراجع للسياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية، ومدى فائدة البيانات المالية المدققة من كونها تعكس أداء الإدارة.

كما أوصت الدراسة بضرورة تبني نموذج تقرير المراجعة التفصيلي (الطويل) كضرورة أساسية لتضييق فجوة التوقعات في سنغافورة.

16- دراسة (Dixon, et. al., 2006)، بعنوان: "An investigation of the expectation gap in Egypt التحقق من وجود فجوة التوقعات في مصر."

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من اختلاف الاعتقادات لدى المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية تجاه مسئولية مراجع الحسابات عن أدائه في مراجعة القوائم المالية، وبالتالي التحقق من وجود فجوة التوقعات بناءً على اختلاف تلك الاعتقادات بين المراجعين ومستخدمي

البيانات المالية، حيث اعتمدت هذه الدراسة نفس المنهجية المتبعة في دراسات (Schelluch, 1996) (Best, et. al., 2001)، (Fadzly and Ahmed, 2004).

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود دليل على فجوة عميقة للتوقعات في مصر وخاصة فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن منع واكتشاف الغش وسلامة السجلات المحاسبية وكذلك استخدام المدقق لحكمه المهني في اختيار إجراءات المراجعة، بالإضافة إلى وجود فجوة أقل حده فيما يتعلق بموثوقية عملية المراجعة وبالبيانات المالية المدققة وكذلك الفائدة من عملية المراجعة بشكل عام.

ولقد أوصت الدراسة بأنه يمكن التخفيف من حدة فجوة التوقعات في مصر من خلال تبني تقرير المراجعة التفصيلي (المطول) وتعزيز استقامة المراجعين وتوعية مستخدمي البيانات المالية بطبيعة ووظائف عملية المراجعة.

17- دراسة (Haniffa and Hudaib, 2007)، بعنوان: "Locating audit expectations gap within cultural context: The case of Saudia وضع فجوة توقعات المراجعة ضمن السياق الثقافي: حالة السعودية."

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت البيئة الإقتصادية والإجتماعية تؤثر على تصورات أداء المراجعة من قبل المراجعين ومستخدمي البيانات المالية، حيث تم استخدام قوائم الاستقصاء البريدية وإجراء المقابلات شبه المهيكلة في جمع البيانات.

وأظهرت نتائج الدراسة وجود فجوة توقعات أداء فيما يتعلق في القواعد المحددة في التشريع السعودي، وما هو متوقع أن يقوم به مراجع الحسابات، كما بينت النتائج بان فجوة الأداء نتجت بسبب أربعة عوامل في بيئة ممارسة مهنة المراجعة وهي: سياسة منح الترخيص بمزاولة المهنة، وعملية التوظيف، والبناء السياسي والقانوني، والقيم الاجتماعية المسيطرة، علاوة على تأثير المنظومات الثقافية والمؤسساتيه على فجوة التوقعات، بالاضافة إلى أنه من شأن تضمين مبادئ الدين الإسلامي خلال معايير المراجعة وقواعد السلوك الأخلاقي أن يساعد في التخفيف من فجوة التوقعات في العربية السعودية.

من أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة، أن على الجهات التشريعية إعادة النظر في دور مهنة المراجعة المحدد في القانون، علاوة على ضرورة وضع قوانين بشأن اكتشاف الغش والتقرير عنه، بالإضافة إلى اتخاذ مواقف أكثر صرامة تجاه منتهكي الحظر المفروض قانوناً على أنواع من الخدمات بخلاف المراجعة، كما أوصت الدراسة بأن على المراجعين والهيئأت المهنية

والحكومة السعودية أن تعمل معاً من أجل تحسين كل من المعايير والمهنية والحوكمة علاوة على تثقيف المجتمع بدور المراجعين.

18- دراسة (Lee, et. al., 2009)، بعنوان: "Towards an understanding of the audit expectation gap من أجل فهم فجوة توقعات المراجعة."

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة مفهوم فجوة التوقعات والكشف عن أسبابها، علاوة على مراجعة الدراسات السابقة في فجوة توقعات التدقيق، وأخيراً تقييم الحلول المقترحة من أجل التخفيف من فجوة التوقعات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود فجوة التوقعات قد يعزي إلى أسباب مختلفة مثل، المفاهيم الخاطئة وسوء الفهم المتعلق بوظائف مهنة التدقيق، علاوة على التوقعات المفرطة من قبل الجمهور والأداء غير الكافي من قبل المدققين، كما أنه ومن خلال مراجعة الحلول المقترحة في الأدب السابق لفجوة التوقعات وجدت الدراسة أن هذه الحلول من المرجح أن تكون فعالة من ناحية نظرية، وأن الحل الممكن هو إعادة تحديد دور المراجعين ليتماشى مع توقعات الجمهور، حيث يعتقد أنه عندما تكون توقعات المجتمع من المراجعين متقاربة من الدور الحقيقي للمراجع فإن من شان ذلك ان يخفف من النقد والقضايا التي ترفع ضد المراجعين.

19- دراسة (O'Keefe, et. al., 1994)، بعنوان: "Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards أتعاب المراجعة، التخصص الصناعي، والامتثال لمعايير الإبلاغ المتعارف عليها."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أسباب انتهاك بعض مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معايير الأداء المهني المتعارف عليها.

وقد توصلت الدراسة أن من أهم اسباب عدم التزام المراجعين الخارجيين بمتطلبات معايير الأداء المهني هو اهتمام عملاء المراجعة بالحصول على خدمات المراجعة بأقل أتعاب ممكنه بغض النظر عن جودة تلك الخدمات، وأن من شأن اتباع إستراتيجية التخصص القطاعي في مزاولة مهنة المراجعة أن يزيد من التزام اعضاء المهنة بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها وذلك ينعكس بطريقة مباشرة على ارتفاع الأتعاب المهنية للمراجع الخارجي المتخصص كما أنه باستطاعة شركات المراجعة المهنية الاستفادة من وفورات الحجم الاقتصادية عند اتباعها لإستراتيجية التخصص القطاعي عند مزاولة المهنه.

وأوصت الدراسة بأن يكون المعيار الأساس عند إختيار المراجع لأداء عملية المراجعة هو معيار التخصص الصناعي في النشاط بدلاً من الأتعاب الأقل من أجل الحصول على جودة خدمات عالية نسبياً.

20- دراسة (Hogan and Jeter, 1999)، بعنوان: "Industry specialization by Auditors التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل اتجاهات مهنة المراجعة الخارجية في مجال التخصص الصناعي باستخدام تحليلات الانحدار والارتباط والحساسية لبيانات مجموعة من منشآت الأعمال الأمريكية وشركات المراجعة المهنية عن الفترة من بداية عام 1979 وحتى نهاية عام 1993.

ومن أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، أن معدلات التخصص القطاعي تزايدت بدرجة ملحوظة خلال الفترة الخاضعة للدراسة وأن المنافع المستمدة من تبني استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية تتزايد بتزايد درجة تقدم(تعقيد) الأنشطة الاقتصادية محل التخصص، وأن درجة التخصص القطاعي تنخفض في محيط قطاعات الانشطة التي تتسم بارتفاع درجة مخاطر التقاضي ضد المراجعين وفي المقابل فإنها تتزايد في محيط قطاعات الانشطة التي تتسم بدرجات نمو و ازدهار متسارعه وكذلك في محيط الأنشطة التي تتسم بكبر حجم منشآتها كما بينت الدراسة تزايد أنصبة شركات المراجعة الكبرى التي تبنت إستراتيجية التخصص الصناعي من سوق خدمات المراجعة بنسب أكبر من ذي قبل، على عكس الشركات التي لم تتبنً إستراتيجية التخصص الصناعي فقد انخفضت أنصبتها من الحصة السوقية لخدمات المراجعة عما كانت عليه من قبل.

21- دراسة (Taylor, 2000) بعنوان: "The effects of industry specialization on auditors inherent risk assessments and confidence judgments آثار االتخصص الصناعي لمراجعي الحسابات على تقديرات المخاطر الملازمة وأحكام الثقة."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آثار إستراتيجية التخصص القطاعي على درجة دقة تقديرات المخاطر الملازمة لعملية المراجعة ودرجة ثقة المراجعين في تلك التقديرات، ولقد استخدم الباحث اسلوب التجربة لعملية مراجعة إفتراضية لأحد المصارف تم عرضها على عينة مكونة من 187 شريك ومدير مراجعة منهم 67 شريكاً ومديراً متخصصون في مراجعة القطاع المصرفي والباقي من المتخصصين في مراجعة أنشطة وقطاعات أخرى بخلاف القطاع المصرفي وقد تفاوت متوسط خبرة

مفردات العينة بين سبع سنوات ونصف السنة، حيث طلب منهم اعطاء تقديرات للخطر الملازم لحسابات المدينين والقروض لهذه الحالة المراجعية، كما طلب منهم أيضاً اعطاء تقدير لدرجة ثقتهم في هذه التقديرات المعطاة للخطر الملازم.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مهمة منها، قيام المراجعون غير المتخصصون في مراجعة البنوك بإعطاء تقديرات أعلى للمخاطر الملازمة لحسابي القروض والمدينين مقارنة بنظرائهم المتخصصين حيث كانت تقديراتهم للمخاطر الملازمة أقل في حين أن تقديرات الفريقين لم تختلف كثيراً فيما يتعلق بحسابات الأصول الثابتة وحقوق الملكية، علاوة على انخفاض درجة ثقة المراجعين غير المتخصصين في القطاع المصرفي في تقديراتهم للخطر الملازم بشكل جوهري مقارنة بثقة نظرائهم من المتخصصين في مراجعة البنوك لتقديراتهم للخطر الملازم.

22- دراسة (Gramling and Stone, 2001)، بعنوان: "Audit firm industry expertise: A review and synthesis of archival literature التخصص الصناعي لشركات المراجعة: مراجعة وتحليل للأدب المحفوظ."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل موضوع التخصص القطاعي في مهنة المراجعة من ناحية تقييم الايجابيات السلبيات المتوقعة من وراء هذه الإستراتيجية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي يعطي مهنة المراجعة والمراجعين على حد سواء عدة مزايا منها، أن تبني استراتيجية التخصص المهني يساعد في تدعيم حصول شركات المراجعة على حصص مناسبة من سوق خدمات المراجعة، سواء على المستوى المحلي أو الدولي، وكذلك على مستوى منشآت الاعمال باختلاف أحجامها، كما تعمل استراتيجية التخصص المهني على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية وذلك من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية والخبرة والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة والتقنيات الحديثة المستخدمة في انجاز مهام تلك المهنة، كما يزداد مستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة، والتي قام بفحصها مراجعون متخصصون، كما يساعد تبني إستراتيجية التخصص المهني من قِبل المراجعين في الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية، حيث تمنح هذه الاستراتيجية المراجعين مزيداً من الاستفادة من وفورات الحجم الاقتصادية في تحديد مستويات عادلة من الأتعاب، ومن ناحية الآثار السلبيه فقد بينت الدراسة أن من الآثار السلبية لإستراتيجية التخصص الصناعي هو التهديد المحتمل لاستقلال وموضوعية المراجعين الناتج عن تزايد اعتماد شركات المراجعة على

عملائها في نشاط اقتصادي معين وما يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس عميل المراجعة.

23- دراسة (Owhoso, et al., 2001)، بعنوان: "Error Detection by industry-specialized teams during sequential audit review اكتشاف الخطأ بواسطة فرق مراجعة متخصصة صناعياً من خلال المراجعة المتعاقبة لعمليات المراجعة."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر إستراتيجية التخصص القطاعي على قدرات المراجعين على اكتشاف الأخطاء الواقعة في القوائم المالية، حيث استخدم الباحثون أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة مكونة من 144 مراجعاً خارجيا ينتمون إلى 42 مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة التابعة لشركات المراجعة الخمس الكبرى –آنذاك– وهم جميعاً من المراجعين المتخصصين حيث نصفهم متخصص في مراجعة قطاع الرعاية الصحية والنصف الاخر من المتخصصين في القطاع المصرفي، ولقد قام الباحثون بإعداد حالتي مراجعة افتراضيتين اشتملتا على مجموعة من الاخطاء المحاسبية بعض هذه الاخطاء يمكن تصنيفها على أنها أخطاء محاسبية متخصصة مرتبطة بطبيعة نشاط معين، والبعض الآخر من الأخطاء يمكن تصنيفها على انها اخطاء محاسبية عامة غير مرتبطة بطبيعة نشاط معين.

ولقد أسفرت نتائج تحليل الدراسة بأنه، عندما يزاول المراجعون منفردين مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم فإن المراجعين من ذوي الخبرات الطويلة يكتشفون كماً اكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة بالمراجعين من ذوي الخبرات الأقل، بينما يكتشف المراجعون من ذوي الخبرات الاقل كماً أكبر من الاخطاء العامة مقارنة بالمراجعين من ذوي الخبرات الطويلة، وعندما يزاول المراجعين منفردين مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم فإن كلا الفريقين أصحاب الخبرات الطويلة وأصحاب الخبرات الأقل تنخفض درجة فاعليتهم المهنية ويفقدون الكثير من قدراتهم المهنية على اكتشاف الاخطاء بنوعيها، وعندما يزاول المراجعون مهام مهنتهم في مجال تخصصهم في جماعات (فِرق مراجعة) فإن جهود أصحاب الخبرات الأطول تتكامل مع جهود اصحاب الخبرات الاقل في كشف المزيد من الأخطاء المتخصصة والأخطاء العامة بما يؤدي إلى ارتفاع درجة فاعلية عملية المراجعة.

كما أوصت الدراسة بأن يتم أداء عملية المراجعه على أساس التخصص الصناعي ومن خلال فرق تدقيق متفاوتة في الخبرات للتكامل جهود الفرق في اكتشاف كم أكبر من الاخطاء المتخصصة والأخطاء غير المتخصصة في البيانات المالية.

24- دراسة (Krishnan, 2003)، بعنوان: "Does big 6 auditors endustry expertise constrain earning management? هل تحد شركات المراجعة المتخصصة الست الكبرى من أساليب إدارة الأرباح؟"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التخصص المهني لشركات ومكاتب المراجعة في أحد المجالات الاقتصادية على درجة كفاءتها في اكتشاف ومنع قيام إدارات منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة الأرباح.

ومن أهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة، تزايد وقائع استخدام أساليب إدارة الأرباح من قبل عملاء المراجعة الذين تخضع حساباتهم للمراجعة من قبل مراجعين غير متخصصين بشكل واضح وجوهري عن نظرائهم من عملاء المراجعة الذين تخضع حساباتهم للمراجعة من قبل مراجعين متخصصين في مجالات النشاط الخاصة بهم، وغالباً ما يقع اختيار إدارات الشركات التي لا تتوسع في تطبيق اساليب إدارة الأرباح على أحد المراجعين الخارجين المتخصصين في نفس مجال نشاطها الاقتصادي، وأن تطبيق استراتيجية التخصص المهني في المراجعة الخارجية يسهم في تحسين درجة مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية لمنشآت الأعمال.

25- دراسة (Chung and Sanjay, 2003)، بعنوان: "Client importance, non audit services, and abnormal accruals الأهمية الاقتصادية لعملاء المراجعة، الخدمات بخلاف المراجعة، و الاستحقاقات غير العادية."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأهمية الاقتصادية لعملاء المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة الخارجية والاستخدام غير العادي لمبدأ الاستحقاقات المحاسبية المستخدم من قبل إدارات منشآت الأعمال لإدارة صافي الدخل، وأثر استراتيجية التخصص القطاعي على استقلال المراجع الخارجي.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها، أنه لا يوجد دليل ميداني يقضي بتأثر استقلال وموضوعية المراجعين سلباً بما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم سواء كانت هذه الأتعاب مقابل خدمات أعمال المراجعة أو مقابل الخدمات بخلاف أعمال المراجعة، وأن من شأن تطبيق استراتيجيه التخصص القطاعي في مهنة المراجعة المساهمة في زيادة قدرات المراجعين الخارجيين على اكتشاف ومنع قيام منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، علاوة على مساهمة تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في تدعيم درجة استقلال المراجع

الخارجي، حيث تعمل تلك الاستراتيجية على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء المساومة على ذلك الاستقلال.

26- دراسة (Low, 2004)، بعنوان: "The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions آثار التخصص الصناعي على تقديرات مخاطر المراجعة وقرارات التخطيط لعمليات المراجعة."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آثار التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على كل من تقديرات مخاطر المراجعة ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، ارتفاع درجة دقة تقديرات المراجع الخارجي المتخصص في نشاط اقتصادي معين للمخاطر الملازمة في عملية المراجعة مقارنة بالمراجع الخارجي غير المتخصص، كما ترتفع درجة جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة من قبل مراجع الحسابات المتخصص في قطاع نشاط اقتصادي معين مقارنة بمراجع الحسابات غير المتخصص، كما يتميز المراجع الخارجي المتخصص في قطاع نشاط اقتصادي معين بارتفاع قدراته المهنية على تعديل وتطويع الاجراءات المخططة لعمليات المراجعة قياساً بمراجع الحسابات غير المتخصص، مما ينعكس أثره على إرتفاع درجة جودة إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع المتخصص وفقاً لبرنامج المراجعة النهائي والموازنة الزمنية الموضوعة لتنفيذ عملية المراجعة عن نظيرة غير المتخصص.

27- دراسة (Carcello and Nagy, 2004)، بعنوان: "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting حجم العميل، تخصص مراجع الحسابات، والتقارير المالية الاحتيالية."

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار حجم عميل المراجعة على طبيعة العلاقة بين كل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيال مالي.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة، جود علاقة عكسية بين إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضلله أو متضمنة احتيالاً مالياً، كما تزداد درجة قوة هذه العلاقة في حالة المنشآت التي خضعت للمراجعة من قِبل شركات المراجعة الست الكبرى –آنذاك– عنها في حالة الشركات التي خضعت للمراجعة من قبل المنشآت غير الكبرى ، وكلما كبر حجم منشآت عملاء المراجعة كلما انخفضت قوة العلاقة العكسية بين التخصص الصناعي وإمكانية قيام هؤلاء العملاء بإصدار تقارير مالية مضللة وذلك نظرا لتعقد

بيئة أعمالهم وتعدد أنواع النشاط التي يمارسونها، ومع ذلك فإن احتمال حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الاعمال يقل في حالة تخصص المراجع الخارجي في نفس نشاط العميل.

28- دراسة (Dunn and Bain, 2004)، بعنوان: "Audit firm industry specialization and client disclosure quality التخصص الصناعي لشركات المراجعة وجودة الافصاح لدى العميل ."

في نفس سياق دراسة (Carcello and Nagy, 2004) هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة القائمة بين استراتيجية التخصص المهني في المراجعة الخارجية وبين نوعية الافصاح في البيانات المالية لمنشآت الأعمال.

وكانت أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، أن اختيار عملاء المراجعة لمراجع حسابات متخصص في نشاطهم يعتبر دليلاً على توجه أولئك العملاء نحو تحسين الافصاح في بياناتهم المالية المنشورة، كما تساعد استراتيجية التخصص المهني منشآت الاعمال على الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسبما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية، علاوة على وجود علاقة ارتباط طرديه قوية بين كل من استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية ودرجة قوة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الخاصة بمنشآت الاعمال الخاضعة للمراجعة من قبل مراجعين متخصصين في نفس مجالات انشطتها.

29- دراسة (ALmutairi, 2006)، بعنوان: "The economic consequences of auditor industry specialization التبعات الاقتصادية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات."

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين استخدام مراجعي حسابات متخصصين للقيام بعملية المراجعة ودرجة عدم تناظر المعلومات Information Asymmetry وتكلفة المديونية لعملاء المراجعة.

ومن أهم نتائج الدراسة أن عملاء المراجعة الذين يوظفون مراجعون متخصصون للقيام بعملية المراجعة لبياناتهم المالية، فإن هؤلاء العملاء يتمتعون بمستوى منخفض من عدم تناظر المعلومات مقارنة بالعملاء الذين لا يخضعون لإجراء عملية المراجعة من قِبل مراجعين متخصصين، وأن هذه القيمة الاقتصادية التي يضيفها المراجعون تعتبر مهمة وأكثر وضوحاً لدى المنشآت التي لا تخضع لدرجة من التنظيم الصناعي مقارنة بالشركات التي تخضع للتنظيم صناعاتها (مثل البنوك وشركات التأمين،..... الخ)، كما بينت الدراسة أن عملاء المراجعة الذين يعينون مراجعين متخصصين في

مجال نشاطهم يتمتعون بدرجات أفضل من التصنيف الائتماني مقارنة بالعملاء الذين لا يستخدمون مراجعون متخصصون، وهذه القيمة الاقتصادية أيضاً تعتبر مهمة للشركات التي تواجه صعوبات في الحصول على التمويل الخارجي مقارنة بالشركات الاخرى التي لا تواجه صعوبات في التمويل.

30- دراسة (Lim and Tan, 2008) بعنوان: "Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وجودة المراجعة: أثر تخصص المراجع الخارجي."

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما اذا كان تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة يضعف من استقلال المراجع ومن ثم انخفاض جودة المراجعة، حيث كانت نتائج الدراسات السابقة متفاوتة في هذا المجال من ناحية التخصص المهني لمراجع الحسابات، وحيث إن المراجعين المتخصصين يقومون بتأدية خدمات بخلاف المراجعة بأتعاب مرتفعة ومن شأن ذلك ان يعزز الثقة لدى المحللين الماليين والمستخدمين للقوائم المالية، الأمر الذي يجعلهم يرغبون في قيام المراجعين المتخصصين بعملية المراجعة إلى جانب الخدمات بخلاف المراجعة (الخدمات الاستشارية).

قد أظهرت نتائج الدراسة أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بالبيانات المالية التي يقوم بمراجعتها مراجعون متخصصون من تلك التي يقوم بمراجعتها مراجعون غير متخصصون، علاوة على ذلك يكون لدى المراجع المتخصص في مراجعة صناعة معينة زيادة في القدرة على الإستفادة من تدفق المعرفة حول تلك الصناعة، وهو ما يؤدي إلى تقديم الخدمات بحلاف المراجعة بأعلى جودة، ومن ناحية أخرى فإن التخصص يؤدي إلى احتفاظ المراجع باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر.

31- دراسة (Fernando, et al., 2010)، بعنوان: "Audit quality attributes, client size and cost of capital خصائص جودة المراجعة، حجم العميل، وتكلفة رأس المال."

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار سمات معينة لجودة عملية المراجعة، من هذه السمات ما هو مرتبط بالمراجع مثل حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع وسمة اخرى مرتبطة بعلاقة المراجع بعميل المراجعة، وهي فترة استبقاء عميل المراجعة Auditor tenure على تكلفة راس المال المملوك لدى عملاء المراجعة، بالإضافة إلى اختبار فيما اذا كانت آثار هذه السمات على تكلفة راس المال تختلف باختلاف حجم منشأة عميل المراجعة.

وبينت نتائج الدراسة أن هناك علاقة ارتباط عكسية بين تكلفة رأس المال المملوك لعميل المراجعة وبين خصائص جودة المراجعة المتمثلة في حجم مكتب المراجعة – حيث حدده الباحثون بشركات المراجعة الكبرى– والتخصص الصناعي للمراجع وفترة استبقاء عميل المراجعة، بمعنى أنه

كلما كبر حجم مكتب المراجعة وكان المراجع متخصصاً في مجال النشاط الخاص بعميل المراجعة وكلما كانت فترة تعاقد المراجع من عميله أطول كلما أدى ذلك إلى انخفاض تكلفة راس المال المملوك للشركات التي يقوم بمراجعتها أمثال هؤلاء المراجعين، وهذه العلاقة تستفيد منها الشركات صغيرة الحجم بالتحديد وذلك ما يعكس بقوة بيئة المعلومات الضعيفة المتعلقة بتلك الشركات، كما ألقت الدراسة الضوء على أهمية خصائص جودة المراجعة المذكورة في تحديد تكلفة رأس المال المملوك وكذلك الطرق التي تستطيع من خلالها منشآت الاعمال وخاصة صغيرة الحجم منها تخفيض تكلفة رأس المال المملوك وذلك بواسطة تحسين بيئة المعلومات لدى هذه الشركات من خلال الاختيار الحكيم لمراجعي الحسابات.

1-8 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

باستقراء ما تقدم من دراسات نجد أن معظم الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات اتفقت بأن وجود فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات الخارجية ارتبط بمجموعة من الأسباب والمتغيرات، وبتفحص هذه الأسباب نجد أنها تندرج في معظمها ضمن إطار النتائج الطبيعية لفشل عملية المراجعة الناتج عن سوء أو انخفاض مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، وقد ناقشت هذه الدراسات مداخل متعددة يمكن من خلالها المساهمة في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة وذلك في إطار تدعيم مستوى الثقة بجودة خدمة المراجعة دون أن تأتي هذه الدراسات على ذكر تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات كمدخل أساس في تضييق فجوة التوقعات لما لهذه الإستراتيجية من جوانب إيجابية عديدة تساعد على تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة.

وباستقراء الدراسات المتعلقة بالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات نجد أن معظم هذه الدراسات ناقشت إستراتيجية التخصص من قضايا وموضوعات بحثية مختلفة مبينة نتائج إيجابية كثيرة لإستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات فيما يتعلق بجودة الأداء المهني بشكل عام وثقة أطراف المحيط المهني بجودة خدمة المراجعة وأداء المراجع المتخصص، إلا أن هذه الدراسات باستثناء دراستي (لبيب، 2005) و(متولي، 2006) لم تناقش بشكل مباشر أثر إستراتيجية التخصص الصناعي على تضييق فجوة التوقعات، وعليه وجب توضيح الاختلاف بين هذه الدراسة عن الدراستين السابقتين ومن ثم باقي الدراسات السابقة الأخرى كما يلي:

1. ارتكز محور الاهتمام الرئيس لدراسة (لبيب، 2005) على تقييم أثر استراتيجية التخصص القطاعي في تحسين قدرات المراجع الخارجي في واقع مهنة المراجعة الخارجية ولم يكن

محور اهتمامها الرئيس هو تحليل أثر تبني استراتيجية التخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات، وإنما وردت الإشارة إلى أثر استراتيجية التخصص الصناعي على فجوة التوقعات باعتباره هدفاً من أهداف أخرى تبحث في أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني لمراجع الحسابات وعلية فإن النتيجة جاءت انسجاماً مع نتائج أخرى بأن تضييق فجوة التوقعات يعتبر من ضمن الفوائد التي يقدمها التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في إطار الكفاءة المهنية للمراجع.

2. تختلف هذه الدراسة عن دراسة (لبيب، 2005) بأنها تناقش مجموعة أخرى من المتغيرات – بخلاف الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي– التي تؤثر قي أداء مراجع الحسابات الخارجي، وبالتالي نجاح أو فشل عملية المراجعة ومن هذه المتغيرات، استقلال المراجع الخارجي، وقدرته على تحديد واكتشاف مؤشرات عدم الاستمرارية، علاوة على شكل ومحتوى التقرير الذي يستخدمه مراجع الحسابات المتخصص.
3. تناولت دراسة (متولي، 2006) بشكل أساسي تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة وأهم العوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة والمتمثلة في الجودة والأتعاب والمخاطر وتعديل التقارير وإدارة الأرباح، وبالتالي فهذه الدراسة لم تتناول بشكل رئيس أثر تبني إستراتيجية التخصص المهني على تضييق فجوة التوقعات بشكل أساسي، وأن ما توصلت إليه هذه الدراسة من أن التخصص المهني يقضي على فجوة التوقعات إنما جاء في إطار المزايا الإيجابية لإستراتيجية التخصص المهني في المراجعة.
4. توصلت دراسة (متولي، 2006) إلى أن التخصص المهني لمراجع الحسابات يقضي على فجوة التوقعات في حين أن هذه الدراسة تنطلق من مبدأ أن التخصص المهني يساهم في تضييق فجوة التوقعات وليس القضاء عليها لاستحالة ذلك.
5. وتختلف هذه الدراسة أيضاً عن دراستي (لبيب، 2005) و(متولي، 2006) بأنها تعرضت لأثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع الخارجي والذي يعتبر أهم الفروض التي تقوم عليها عملية المراجعة وأحد أهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة.

تناولت الدراسة الحالية بالبحث أثر التخصص الصناعي على قدرة مراجع الحسابات الخارجي في تحديد واكتشاف مؤشرات عدم الاستمرارية وما يرتب على ذلك في حكمه على قدرة المنشأة على الاستمرار والتقرير عن ذلك، وذلك بخلاف جميع الدراسات السابقة التي لم تتناول هذا المتغير رغم أهميته.

وتتميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة بأنها تحاول دراسة أثر إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات كمدخل أساس من المداخل الواجب تبنيها من أجل المساهمة في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة الخارجية وذلك انطلاقا من المزايا التي يحققها إتباع هذه الإستراتيجية والتي تتكامل في مجموعها لتحقق مستوى عالٍ من الثقة في جودة خدمات المراجعة الخارجية الأمر الذي ينعكس حتماً على تضييق فجوة التوقعات وذلك في إطار ما يخص دور ومسئولية مراجع الحسابات الخارجي في وجود واتساع هذه الفجوة.

الفصل الثاني
فجوة التوقعات في المراجعة

2-1 المقدمة.

2-2 مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات

2-3 التصورات المختلفة لأسباب حدوث فجوة التوقعات

2-4 خصائص فجوة التوقعات

2-5 طبيعة توقعات الأطراف المعنية بعملية التدقيق

2-6 طبيعة وهيكل فجوة التدقيق

2-7 تقييم منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات

2-8 نقد منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات

2-9 المفاهيم الأساسية لعملية التدقيق وعلاقتها بفجوة التوقعات

2-10 السُبل والمناهج المقترحة لتضييق والحد من اتساع فجوة التوقعات

2-1 مقدمة

تعتبر فجوة التوقعات احدى أكبر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، ويعتقد مستخدمي البيانات المالية والمعنيين بوظيفة المراجعة في المجتمع من مستثمرين وصحافيين وسياسيين وآخرين، أن على المراجع اكتشاف والتقرير عن الغش والممارسات غير القانونية الجوهرية بالإضافة إلى أشياء كثيرة أُخرى، وفي المقابل تحتج مهنة المراجعة بأن الجمهور يُسيء فهم الدور المنوط بالمراجع وأن عملية اكتشاف الاحتيال والتقرير عنه ليست الهدف الرئيس لعملية المراجعة.

بينت دراسة (Porter, 1993) أن الازدياد في النقد والاتهامات التي حدثت مؤخراً ضد المراجعين هو بسبب فشل المراجعين في مقابلة توقعات المجتمع وذلك في المقابل يقوض الثقة في وظيفة المراجعة، وكما وضح Barker (2002) بأن ثقة المجتمع في مجموعة من الأشخاص المهنيين تعتبر بمثابة نبض القلب heart beat لتلك المهنة وبالتالي إذا تم خيانة هذه الثقة فإن وظيفة المهنة أيضاً ستدمر لأنها تصبح عديمة الفائدة (Porter and Hatherly, 2005: 119)، ولقد عانت مهنة المراجعة ولعقود طويلة من مستويات مرتفعة من الدعاوى القضائية والاتهامات، كما وصلت مثل هذه المشكلات إلى مستوى غير معقول كنتيجة للسقوط الدراماتيكي لشركات معروفة جيداً مثل Enron و Worldcom (Lee, et. al., 2009: 7).

وتظهر فجوة التوقعات عندما يوجد اختلاف في المعتقدات بين المراجعين وجمهور المستفيدين من خدمة المراجعة فيما يتعلق بالمهام والمسئوليات التي يضطلع بها المراجعون، والرسائل التي تصل الجمهور من خلال تقارير مراجعي الحسابات (Monroe and Woodliff, 1993: 62) ، كما تعتبر فجوة التوقعات مصدر قلق كبير لكل الأطراف التي لها مصلحه من عملية المساءلة ومصداقية مهنة المحاسبة والمراجعة (Gray and Manson, 2008: 678)، ويبدو أن الأدب المراجعي قد أقر بوجودها ودعى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تضييق أو الحد من آثارها على المراجعين، على سبيل المثال تقرير لجنة مسئوليات المراجعين المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1978 Cohen Commission ولجنة Treadway المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1987 ولجنة Macdonald في كندا عام 1988 ولجنة Cadbury في المملكة المتحدة عام 1992 والدراسة التي قام بها معهد المحاسبين القانونيين في استراليا عام 1986.

إن مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة ليست بالمشكلة التي ينفرد بها مجتمع أو دولة معينة إلا أن الطريقة التي تظهر بها فجوة التوقعات عند نقطة زمنية معينة يمكن أن تعكس عدداً من العوامل الهيكلية التي تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين مهنة المراجعة والمجتمع (السقا، 1997: 326)، وبالرغم من حدوث تغييرات جوهرية في أدوار ومسئوليات المراجعين خلال السنوات السابقة إلا أن هناك أدلة

من قبل دراسات مختلفة على أن فجوة التوقعات ما زالت موجودة، وبالرغم من حقيقة أن مسئوليات وأدوار المراجعين حددت بالتفصيل في معايير المراجعة وفي قوانين بعض الدول، مثل قانون Sarbans-Oxley في أمريكا، إلا أنه يبدو أن فجوة التوقعات ليست في طريقها لأن تضيق (Sidani, 2007: 288).

قدم الباحثون (Kooh and Woo, 1998: 149)، (Shaikh and Talha, 2003: 522) مناهج عديدة ومتنوعه من أجل المساعدة في تضييق فجوة التوقعات، وذلك استجابة من قبل المهنة والممارسين لتصورات ومطالب المستفيدين من خدمات المراجعة، ولقد أثبتت دراستي (لبيب، 2005) و(متولي، 2006) أن من شأن اتباع استراتيجية التخصص الصناعي عند أداء عملية المراجعة المساهمة في القضاء على، أو على الأقل تضييق، فجوة التوقعات، وبناءً على ذلك يمكن القول أن هناك إمكانية بأن يساهم المراجعون أنفسهم في جسر فجوة الأداء، كأحد مكونات فجوة التوقعات، وذلك من خلال أداء وظيفة المراجعة في إطار التخصص الصناعي.

2-2 مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات

بداية لا يوجد تعريف مقبول بشكل عام لمعنى فجوة التوقعات، إلا أن مصطلح فجوة التوقعات Expectation Gap تم استخدامه ولأول مرة من قبل Liggio في بداية السبعينيات من القرن الماضي ولكن القضايا المتعلقة بفجوة التوقعات بدأت في الظهور في أواخر القرن التاسع عشر (Daud, 2007: 51).

ولقد قدم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة وكذلك الكيانات المهنية تعريفاتهم لفجوة التوقعات، فعلى سبيل المثال عرف (Liggio, 1974: 27) فجوة التوقعات بأنها الاختلاف بين مستويات الأداء المتوقع من وجهة نظر مراجع الحسابات المستقل ومستخدمي البيانات المالية ، وبعد ذلك بسنوات قليلة وتحديداً في عام 1978 عندما تم نشر تقرير لجنة كوهين تم توسيع هذا التعريف ليأخذ في الاعتبار فيما إذا كان وجود هذه الفجوة ناتج عن الإختلاف بين توقعات أو احتياجات جمهور مستخدمي البيانات المالية وبين ما يمكن، أو ما ينبغي أن يقدمه المراجعون (AICPA, 1978: xi).

إلا أن (Porter, 1993: 50) بينت أن التعريفات التي قدمها كل من Liggio ولجنة كوهين Cohen Commission كانت قاصرة جداً، حيث فشلت هذه التعريفات في الأخذ في الاعتبار إحتمالية وجود مستوى متدني من الأداء من قبل المراجعين وعليه فقد افترضت Porter أن من الانسب تعريف فجوة التوقعات بأنها الفجوة بين توقعات الجمهور من المراجعين وأداء مراجعي الحسابات كما

يدركه المجتمع، كما طالبت بتسمية فجوة التوقعات بفجوة توقعات الأداء -Audit Expectation Performance Gap.

غير أن عدداً من الباحثين حاول تعريف فجوة التوقعات بعبارات عامة، فعلى سبيل المثال، عرفها (Jenngings, et. al., 1993: 489) على أنها الاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة المراجعة وبين ما تستطيع مهنة المراجعة تقديمه على أرض الواقع، كما عرفها (Guy, and Sullivan, 1988: 36) بأنها الاختلاف بين ما يعتقده مستخدموا القوائم المالية والجمهور بشكل عام بشأن مسئوليات المراجعين، وجودة وفعالية أعمال المراجعة وطبيعة علاقات المراجع مع عملاء المراجعة.

ويعرف (Lee, 1994: 30) فجوة التوقعات بأنها التباين بين ماهو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال وإخفاق المراجع في أداء عمله بالشكل المطلوب، كما عرفها (Chandler and Edwards, 1996: 4) بأنها تعني الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فعلاً للمجتمع.

ويرى (السقا، 1997: 329) أنه يمكن تعريف فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين.

ولأغراض هذه الدراسة سيتم تبني التعريف السابق لفجوة التوقعات وذلك استناداً إلى التقييم الذي قدمته Porter لفجوة التوقعات لأنه وبمقارنة تعريفها لفجوة التوقعات مع باقي التعريفات نجد أنه أكثر دقة ووضوح وعملي أكثر، كما أن هذا التعريف أخذ بعين الإعتبار احتمالية وجود أداء غير كافٍ من ناحية المراجعين أنفسهم بالإضافة إلى التوقعات المعقولة وغير المعقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية .

2-3 التصورات المختلفة لأسباب حدوث فجوة التوقعات

يوثق الأدب المراجعي لعدد كبير من الأسباب التي وضعت على مر الزمن لتبرير وجود فجوة التوقعات كما يلي (Daud, 2007: 52-55):

1. التباطؤ الطبيعي من قبل مهنة المراجعة في المسايرة والتفاعل المستمر للتغيرات في بيئات عمليات المراجعة وتوقعات الجمهور: بناءً على دراسة أمريكية أجريت عام 2002 بواسطة شركة Ernest and Young وجد أن مدراء الائتمان يستخدمون وبشكل دائم مؤشرات أداء غير مالية

في عملية إتخاذ القرار، ومن هذه النقطة فإن مطلب الجمهور توسيع نطاق وظيفة التأكيد التي تقدمها عملية المراجعة ليشمل ليس فقط المؤشرات المالية ولكن أيضاً بطاقة الأداء الكلي، وعلى ما يبدو أن (Lin and Chen, 2004: 97) يوافقون هذا الرأي عندما قالوا أن فجوة التوقعات ظهرت عندما فشلت المهنة في التفاعل.

2. فجوة التوقعات هي بسبب النتيجة المباشرة للعبة سياسية بين طرفين متنازعين: حيث أشار (Gaa, 1991: 84) أن هذين الطرفين هما المراجعون وجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، وقد دعم وجهة النظر هذه (Sikka, et. al., 1998: 300) عندما ناقشوا فجوة التوقعات في إطار السياقات التاريخية والاجتماعية والسياسية التي تشكل فجوة التوقعات، والمقصود بالتنازع هنا أن عملية المراجعة هي ممارسة اجتماعية بالدرجة الأولى وهي بذلك تكون موضوع تغيير من ناحية المفهوم لأن السياق الاجتماعي للمراجعة يتغير بشكل مستمر من خلال التفاعلات والمفاوضات بين المجتمع والمهنة، وخلاصة هذا المنظور لفجوة التوقعات هو استمرار وجود هذه الفجوة وبمعنى أدق استحالة القضاء عليها.

3.فجوة التوقعات هي نتيجة للتناقضات في أسلوب التنظيم الذاتي للمراجعة الذي يتم بالحد الأدنى من التدخل الحكومي: حيث بين (Humphry, et. al., 1992: 156) هذه التناقضات من قبل المهنة من ناحيتين، فمن ناحية أكت المهنة على الطبيعة غير المعقولة والآخذة في الاتساع لتوقعات الجمهور من المراجعة، ومن ناحية أخرى فقد ناشدت المهنة، ومن أجل إعادة طمأنة الجمهور والمنظمين، بأن كل شيئ على ما يرام فيما يتعلق بالوضع المهني للمراجعة وأن الانهيارات التي تحدث للشركات والفشل الملحوظ لعمليات المراجعة لا يعني أي فساد في المستوى العام لجودة وأداء عملية المراجعة.

4.فجوة التوقعات تحدث نتيجة لفشل الشركات: يعزى فشل الشركات إلى فشل عملية المراجعة نفسها وأن هذا الفشل دائماً يصاحبه تقصي عن أدوار المراجعين في بعض الحالات كما أن القضايا المرفوعة على المدققين في الغالب تكون على خلفية اهمال المراجعين وتقصيرهم في أداء مهمة المراجعة (Power, 1994) حيث يُشحذ التركيز على مثل هذا الاتهام للمراجعين عندما تنهار الشركات بعد فترة قصيرة من إصدار التقرير النظيف (Dewing and Russel, 2002:

(338، كما بين (Gay, et. al., 1998: 472) أن أزمات الشركات تؤدي إلى توقعات ومتطلبات مساءلة جديدة وتستغرق فترات زمنية تؤدي إلى وضع معايير أداء بمستوىً عالٍ، وقد دعم وجهة النظر هذه النتائج التي توصلت إليها دراسة (Portr and Gowthorpe, 2004: i) من أن الانهيار غير المتوقع للشركات في كل من المملكة المتحدة ونيوزلندة قد ساهم جزئياً في وجود فجوة توقعات المراجعة في كلا البلدين.

5.فجوة التوقعات تحدث نتيجة التوقعات غير المعقولة وسوء فهم مستخدمي تقارير المراجعة: يرى (Boyd, et. al., 2001:57) أن سوء فهم مستحدمي التقارير المالية يشكل جزء من العناصر التى تؤلف المفاهيم حول فجوة التوقعات في المراجعة، و يبدو أن هذه الرؤية تم إستحسانها من قبل المهنة كوسيلة دفاع ضد النقد المتزايد للمراجعين' كما أكد ذلك (Sweeney, 1997: 20) بأن الخلاصة الأساسية التى توصلت إليها المهنة أن تصورات مستخدمي البيانات المالية لعملية المراجعة كانت منقوصة أكثرمن أي قضية جوهرية تتعلق بمهنة المراجعة نفسها، وهناك اتساق بين وجهة النظر السابقة لتبرير وجود فجوة التوقعات مع ما توصلت إليه دراسة (Portr and Gowthorpe, 2004: 70) من أن التوقعات غير المعقولة من قبل الجمهور عموماً كانت العوامل الرئيسة التي تمثل 50% من فجوة توقعات الأداء في المملكة المتحده، كما يرى (Humphry, et. al., 1992: 157) أن فجوة التوقعات في المراجعة سببها سوء فهم الجمهور لوظيفة المراجعة وذلك من خلال ردود الأفعال المبالغ فيها لإخفاقات بعض المدققين وسوء تقدير مدى استجابة المهنة لمطالب الجمهور وتحسين جودة خدمات المراجعة.

لقد أورد (Shaikh and Talha, 2003: 517) أن فجوة التوقعات تعزى إلى عدة أسباب كما يلي:

1. الطبيعة الاحتمالية لعملية المراجعة.
2. جهل وسذاجة وسوء فهم وتوقعات غير معقولة لغير المراجعين عن وظيفة المراجعة.
3. تقييم أداء عملية المراجعة المستند على بيانات ومعلومات لم تكن متاحة للمراجع في الوقت الذي تمت فيعه عملية المراجعة.

4. التطور التدريجي (البطيء) Evolutionary development لمسئوليات المراجع، والذي يخلق فوارق زمنية في الاستجابة للتغيرات في التوقعات.
5. أزمات الشركات التي تؤدي إلى توقعات جديدة ومتطلبات مساءلة جديدة.
6. محاولة المهنة التحكم في اتجاه نتيجة الجدال حول فجوة التوقعات من أجل المحافظة على الوضع الراهن.

كما ذكر (السقا، 1997: 428) أن فجوة التوقعات في المراجعة قد ارتبطت بمجموعة من العوامل والأسباب أهمها:

1. الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع، ومدى كفاية مسئوليات المراجعين.
2. الشك في استقلال المراجعين، ونقص الكفاءة المهنية للمراجع.
3. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
4. الاتصال غير الفعال في المراجعة، وانخفاض جودة أداء عملية المراجعة.
5. عدم مسايرة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع.
6. الانتقادات المستمرة للمراجعين بشأن الأخطاء والمخالفات واستمرارية المنشأة.
7. الاختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقارير المراجعة.

ويري (الذنيبات، 2003: 113) أنه ومن خلال دراسة الأدبيات المتعلقة بفجوة التوقعات والتعاريف المختلفة التي ذكرت في هذه الأدبيات يمكن ملاحظة أن هناك إجماع بأن الأسباب الرئيسة لفجوة التوقعات تشمل ما يلي :

1. التوقعات المتعددة لمختلف فئات مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بتطبيق التدقيق وأهداف ومسئوليات المدققين ومعايير التدقيق والاستقلالية وتقرير المدقق.
2. التصورات المختلفة حول الأداء الفعلي لمدقي الحسابات.
3. أن تصورات وتوقعات الفئات المختلفة بعضها معقول وبعضها غير معقول.
4. عدم كفاية الأداء الفعلي للمدققين.
5. أن التوقعات المختلفة مرتبطة برغبات أصحاب هذه التوقعات هذه التوقعات قد تكون واقعية أو غير واقعية.

2-4 خصائص فجوة التوقعات

بين (شاكر، وعبد الرحمن، 2009) أن فجوة التوقعات تتميز بعدد من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي:

1. دائماً ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض الطلب من قبل أصحاب المصالح في المشروع على خدمات و مسئوليات المراجع سواء كان هذا الفائض كمياً في تشكيل المهنية للخدمات والمسئوليات من جهة، أو نوعياً من خلال الفائض في جودة الأداء المهني.
2. إن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع حيث أن وجودها يعني قصور في عرض خدماتها ومسئولياتها كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية.
3. فجوة التوقعات غير ساكنة فهي ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات المراجع، وعرض خدمات ومسئوليات المراجع.
4. فجوة التوقعات دورية ونسبية لأن كل دول العالم بدون استثناء تعاني منها ولكن بدرجات متفاوته.

مما سبق يتضح أن وجود فجوة التوقعات تعود لعدة أسباب، وأنه من المنطقي الإشارة إلى أن التغيرات في بيئة المراجعة دفعت باتجاه المزيد من التساؤلات بشأن فجوة التوقعات، وأن الاسباب الكامنة وراء وجود فجوة التوقعات تعتمد على اللاعبين الأساسيين في هذه القضية، ألا وهم المراجعون ومستخدمي البيانات المالية فمن جهة، تعتبر فجوة التوقعات سبباً مباشراً لفشل مهنة المراجعة في الاستجابة بشكل مناسب للقضايا المستجدة الناتجة عن التغيرات في بيئة المراجعة، ولذلك يعتبر رفض المدققين تحمل المزيد من المسئوليات بشأن اكتشاف الغش وبعض متطلبات الابلاغ المالي الناتج عن التغيير في بيئة المراجعة والأعمال، بالرغم من أن انخراطهم في أداء خدمات اخرى بخلاف المراجعة، يزيد من مدى فجوة التوقعات ومن ناحية أخرى، لا يجب إغفال سوء الفهم أو عدم المعرفة الكافية من قبل مستخدمي البيانات بوظائف المراجعة بأن يكون سبباً رئيساً في وجود فجوة التوقعات، حيث يقود سوء الفهم هذا إلى وجود ما يسمى بفجوة التوقعات غير المعقولة.

2-5 طبيعة توقعات الأطراف المعنية بعملية المراجعة

لقد أشار (السقا، 1997: 331) إلى أن مستخدمي القوائم المالية والجمهور يعتقدون بأنه ينبغي على المراجعين ما يلي:

1. إنجاز عملية المراجعة بكفاءة فنية وأمانة واستقلالية وموضوعية.
2. تحسين فاعلية اعمال المراجعة من زاوية تحسين وتطوير واكتشاف الأخطاء الجوهرية.
3. توصيل معلومات أكثر نفعاً لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة، ويتضمن ذلك تحذيرات مبكرة بشأن استمرارية المنشأة.
4. إتصالات أكثر وضوحاً مع لجان المراجعة والأطراف المعنية أو المسئولة عن إعداد تقارير مالية يعتمد عليها.

2-6 طبيعة وهيكل فجوة التوقعات

بينت معظم الدراسات التي استهدفت قضية فجوة التوقعات بالبحث أن هذه الفجوة تشتمل على عدة مكونات، فعلى سبيل المثال بين تقرير لجنة Macdonald الصادر عام 1988 بأن فجوة التوقعات تتألف من ثلاثة مكونات رئيسة وهي (Daud, 2007: 55):

1. التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية .
2. عدم كفاية التشريعات والقوانين والمعايير المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.
3. أداء غير كافٍ من قبل المراجعين أنفسهم.

وفي عام 1993 قامت Porter بتنقيح أكثر للمكونات التي افترضتها لجنة Macdonald بأن قسمت فجوة التوقعات من ناحية التكوين إلى مكونين أساسيين وهما:

1. فجوة الأداء The performance gap.
2. فجوة المعقولية The reasonableness gap.

وقد أشارت Porter إلى أن المكون الأول ينشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به المراجع وبين الأداء الفعلي للمراجع، أما بالنسبة للمكون الثاني فقد بينت أن هذا النوع من الفجوة ينشأ نتيجة الاختلاف بين ما يتوقع المجتمع من مراجع الحسابات انجازه وبين ما يستطيع المراجع إنجازه بصورة معقولة، وهذا النوع من الفجوة يمكن تسميته بسياق آخر، بفجوة

الجهل، علاوة على ذلك قامت Porter بتقسيم المكون الأول "فجوة الأداء" إلى مكونين فرعيين آخرين وهما:

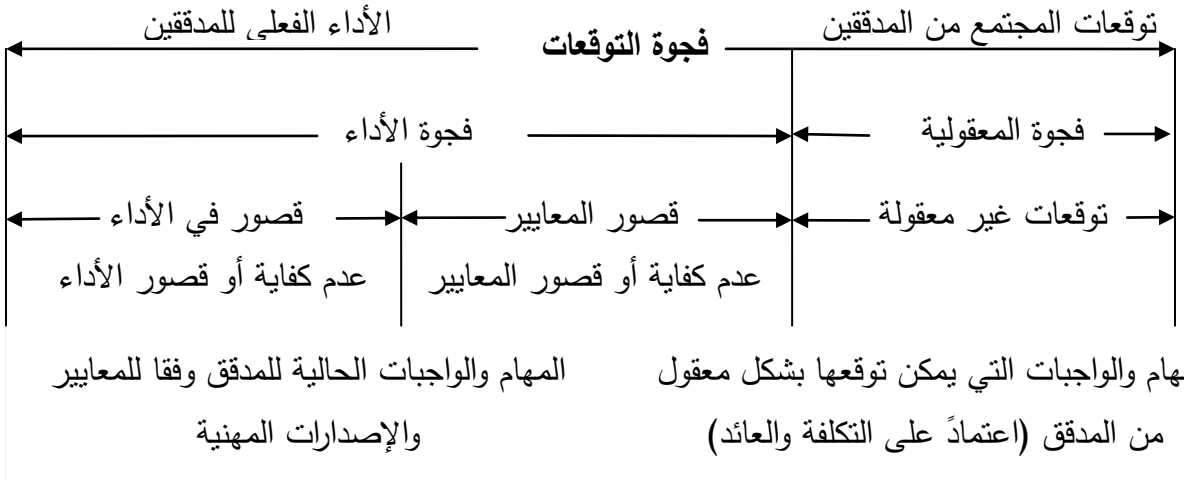
1. العجز في الأداء deficient performance: وبينت أن هذه الفجوة تحدث نتيجة التباين بين المعيار المتوقع لأداء المراجعين لمهامهم الحالية وبين أداء المراجعين كما هو متوقع ومدرك من قبل الجمهور، وبمعنى آخر يحدث عجز الأداء عندما يفشل المراجع في أداء مهمته بما يتماشى مع القوانين ومعايير المراجعة.
2. فجوة العجز في المعايير deficient standards: وقد عرفتها Porter بأنها الفجوة بين المهام المتوقع أداؤها من قبل المراجع بشكل معقول والمهام الحالية للمراجعين التي يحددها القانون والمعايير المهنية وهذه الفجوة مبنية على الجدل القاضي بأن القوانين ومعايير الأداء غير كافية لإلزام المراجعين لأداء مثل تلك المهام المعقولة.

وتأسيساً على التعريف الذي أعطته دراسة (Porter, 1993) فيما يتعلق بفجوة المعقولية يوجد احتمالين لهذه الفجوة، الأول احتمال أن تكون التوقعات معقولة والثاني احتمال أن تكون التوقعات غير معقولة، وهذا ما دفعها لاعتبار التوقعات معقولة عندما توافق معيار التكلفة والعائد، في حين تكون التوقعات غير معقولة عندما تكون توقعات الجمهور أعلى من المعايير المطلوبة من المراجعين وكذلك عندما تكون تلك التوقعات غير قابلة للتطبيق العملي مثل اختبار والتقرير عن كفاءة وفاعلية الإدارة.

مما تقدم يمكن عرض هيكل لمكونات فجوة التوقعات كما قدمته دراسة (Porter, 1993) في الشكل التالي:

شكل رقم (1)

مكونات فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر: (Porter, 1993: 50).

قسم (الباز، 1999: 71) وجود فجوة التوقعات في المراجعة من حيث أسباب حدوثها إلى مجموعتين من الفجوات الفرعية:

المجموعة الأولى: فجوة توقعات تعود لمراجع الحسابات، وتنشأ هذه الفجوة بسبب ما يلي:

أ- استقلال مراجع الحسابات: حيث تظهر هذه الفجوة بسبب انحراف السلوك الفعلي لمدقق الحسابات عن مبدأ الاستقلال المفترض فيه والمتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات مستخدمي البيانات المالية، مما يؤدي إلى زيادة الشك في استقلال المراجع من قبل مستخدمي البيانات المالية في كل مراحل عمليات التدقيق.

ب- تقرير مراجع الحسابات: وتنشأ هذه الفجوة نتيجة قصور تقرير المراجع عن تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية المدققة فيما يتعلق بالتقرير عن بعض الجوانب المتعلقة بمدى كفاءة وفاعلية الإدارة والتقرير عن أعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الاستمرار والنمو المستقبلي للمنشأة.

ت- الأداء الفعلي لمدقق الحسابات: حيث يكون اختلاف الأداء الفعلي لمدقق الحسابات عن الأداء المتوقع منه أو المفروض عليه بموجب معايير التدقيق سبباً في وجود فجوة توقعات مرجعها مراجع الحسابات نفسه وهو ما يطلق عليه فجوة قصور الأداء الناتج عن عدم بذل العناية المهنية اللازمة.

المجموعة الثانية: فجوة تتعلق بالبيئة الخارجية لمدققي الحسابات ويعزي وجود مثل هذا النوع من الفجوات للأسباب الآتية:

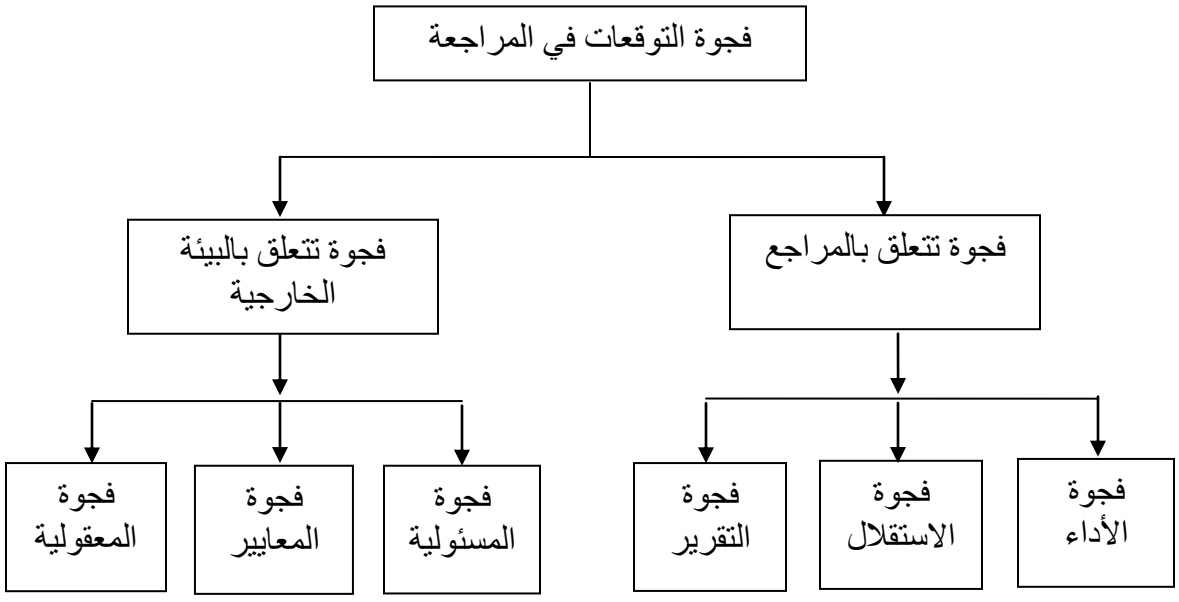
أ- المسئولية القانونية: ويقصد بها الفجوة الناشئة عن التباين في فهم مستخدمي القوائم المالية وكذلك رجال القضاء لنطاق المسئولية القانونية والمهنية لمدققي الحسابات.

ب- معايير التدقيق: حيث يكون قصور معايير التدقيق عن مسايرة وتلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير سبباً في نشأة ما يسمى بفجوة قصور المعايير.

ت- معقولية التوقعات: حيث تعتبر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات هي مصدر لما يسمى بفجوة المعقولية.

ويبين الشكل رقم (2) تقسيم فجوة التوقعات وفقاً لأسباب حدوثها.

شكل رقم (2)



المصدر: (الباز، 1999: 71).

وقد هدف الباز (1999) من هذا التقسيم إلى:

1. الفصل بين أسباب حالات فشل عمليات المراجعة لتحديد المسئول عن الفشل، هل هو المدقق؟ أم البيئة الخارجية؟
2. تسهيل عمليات التنبؤ بأسباب كل نوع من أنواع فجوة التوقعات.

ويرى (Gray and Manson, 2008: 697) أنه بخلاف الأطراف أصحاب المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فاعلية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي:

1. السياسيون: قد تكون لديهم مصلحة حقيقة من وراء أداء مراقبي الحسابات، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في مجتمع في طور البناء ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق مراقب الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاقب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة، وبالتالي قد يتزايد نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور وقد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عمليات التدقيق.
2. المنظمون: وهم القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات التدقيق ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية، ومن الاهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسئوليات على البعض وإعطاء حقوق وواجبات للبعض الآخر، مما قد يكون له أثر عل التوقعات من عملية التدقيق.
3. الأكاديميون: حيث يأخذ الأكاديميون في السنوات الأخيرة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية التدقيق وقد يكون هناك جدال حول وجود لتأثير بعض الأكاديميين على ما الذي يعتقده الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراقبي الحسابات، وربما للمدى الذي يغيرون فيه من نطاق اتجاهات تلك الجهات ومراقبي الحسابات.

2-7 تقييم منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات

قدمت Porter هيكلاً مفيداً من أجل اختبار طبيعة ومكونات فجوة التوقعات ولقد ساهمت النتائج التي توصلت إليها بشكل جوهري في الأدب الذي تم في هذه المنطقة البحثية، ولقد كان الهدف الرئيس لدراسة Porter هو اختبار وتحليل المكون الهيكلي والمدى الخاص بفجوة توقعات الأداء، حيث أجريت الدراسة على أربعة مجموعات من أصحاب المصالح في نيوزلنده وهم، المدققون والخاضعون لعمليات التدقيق والمجتمع المالي والجمهور العام، كما قامت باستطلاع آراء تلك المجموعات بخصوص المهام الحالية للمراجعين ومعيار الأداء لهذه المهام، والمهام التي يجب على المراجعين أداؤها.

قامت Porter باختبار ثلاثين مهمة مقترحة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن خمسة وعشرين مهمة مقترحة للمراجعين ساهمت في وجود فجوة توقعات الأداء، سبعة مهمات على وجه التحديد فيما يتعلق بعجز الأداء على سبيل المثال، التعبير عن الشكوك في تقرير المراجع بشأن استمرار المنشأة، وثمان مهام فيما يتعلق بعجز المعايير على سبيل المثال، التقرير للجهات التنظيمية بشأن الشكوك في حدوث غش من الإدارة وأخيراً عشرة مهام تعكس التوقعات غير المعقولة للمجتمع مثل، ضمان دقة البيانات المالية المدققة بالإجمال، وتوصلت الدراسة إلى أن 16% من الفجوة الاجمالية ظهرت بسبب الأداء دون المستوى لمراجعي الحسابات، 50% بسبب عجز المعايير، 34% بسبب التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية ، أما الخمس مهام المقترحة الباقية فقد أظهرت الدراسة أن لا تأثير لهذه المهام على وجود فجوة التوقعات وذلك لأن مجموعات أصحاب المصالح التي تم استطلاع آراءهم وجدت أن اثنتان من هذه المهام ليست من المهام الحالية أو المهام المتوقعة من المراجع وأن الثلاثة مهام الباقية كانت مغطاة في أداء المراجعين.

كما بينت الدراسة إضافة إلى ما تقدم أن حوالي 40% من الجمهور العام، كأحد الفئات المستطلعة آراءهم، كان مهتماً أو لدية معرفة بشأن مهام المراجعين مما دفع Porter للمناداة بأن هذا العامل هو ما أدى إلى وجود فجوة المعقولية لدى الجمهور العام، في حين أن الشركات محل المراجعة والمجتمع المالي كانوا على نفس المستوى من المعرفة مع المراجعين أنفسهم فيما يتعلق بواجبات المراجعين، وقد خلصت Porter إلى أن التحليل المبني على مكونات مختلفة كان وسيلة نافعة من أجل معالجة مشكلات تضييق الفجوة.

2-8 نقد منهج Porter في دراسة فجوة التوقعات

إختبرت دراسة (Porter, 1993) بشكل خاص النسب الحالية والممكنة لمهام المراجعين بينما وصفها (Innes, et. al., 1997) على اعتبار أنها فحص لكلتا وجهتي النظر الإيجابية والمعيارية ووفقا لهؤلاء الباحثين فإن دراسة ما يقوم به المراجعين يعتبر وجهة نظر ايجابية، بينما دراسة ما يمكن أن يقوم به المراجعون تعتبر وجهة نظر معيارية (Innes, et al., 1997: 703).

إنه ومن خلال سياق دراستها نجد أن Porter اختبرت تصورات المراجعين والمجتمع من ناحية أدوار ومسئوليات المراجعين، وبالرغم من اعتبار نموذج Porter نموذجاً مفيداً في اختبار فجوة التوقعات إلا أن هناك من انتقد النموذج من ناحية أنه محدود من حيث مداه فلم يأخذ هذا النموذج في الاعتبار عناصر أخرى مثل استقلال المراجع، وذلك بالرغم من حقيقة أن الاستقلال بالنسبة للمراجع يعتبر مفهوما على درجة من الأهمية في فجوة التوقعات، علاوة على عدم وجود أي محاوله لبيان القوى التي من الممكن أن تجعل مكونات الفجوة تتغير على مر الزمن، ولا حتى أي سبب ممكن لتحديد الفجوة، فيما جادل كتاب آخرون بشأن المنهج الكمي الذي درست Porter الفجوة من خلاله حيث قامت بقياس كل مكون من مكونات الفجوة من حيث نسبته المئوية.(Daud, 2007: 63).

2-9 المفاهيم الاساسية لعملية التدقيق وعلاقتها بفجوة التوقعات

حدد (Gray and Manson, 2000: 28) أربعة عشر مفهوماً للتدقيق، ومن ثم قاموا بتصنيفها تحت أربعة مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى: المصداقية Credibility وتشمل

1. الكفاءة Competence.
2. الاستقلال Independence.
3. الاستقامة "النزاهة" Integrity.
4. الأخلاق Ethics.

المجموعة الثانية: المنهج "الطريقة" Process وتشمل:

1. الخطر Risk.
2. الأدلة Evidence.
3. الحكم المهني Audit judgment.

4. الاهمية النسبية "المادية" Materiality.

المجموعة الثالثة: الاتصال Communication وتشمل:

1. الإبلاغ Reporting.
2. الصحة والعدالة Truth and fairness.
3. الاختلاط Association.

المجموعة الرابعة: الأداء Performance وتشمل:

1. العناية اللازمة Due care.
2. المعايير Standards.
3. رقابة الجودة Quality control.
4. الدقة Rigour.

وبناءً على هذا التقسيم فقد تم بيان مدى ارتباط بعض المفاهيم السابقة بفجوة التوقعات كما يلي:

أولاً: استقلال المراجع:

إن قيمة عملية المراجعة تعتمد بشكل كبير على تصور الجمهور لاستقلال المراجعين، ويرجع السبب في رغبة الكثير من شتى مستخدمي البيانات المالية الاعتماد على تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة (Arens, et. al., 2012: 87) ، كما أن استقلال المراجع يعتبر واحداً من المجالات الرئيسة التي تكون عرضة باستمرار لتبرير وجود فجوة التوقعات (Alleyne, et. al., 2006) ووفقاً لمجلس معايير الاستقلال المنبثق عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين يُعبر عن الاستقلال بأنة "التحلل من كل الضغوط والعوامل الاخرى التي تعرض للشبهة أو قد تعرض بشكل معقول للشبهة قدرة المراجع على إدراك قرارات مراجعة غير متحيزة" (Alleyne, et. al., 2006: 621).

ويعتبر الاستقلال مهماً لكل من مهنة المراجعة والمجتمع بشكل عام، بالنسبة للمجتمع فإن نقص الاستقلال يعرض استثمارات الأشخاص العاديين للمخاطر (Gettler, et. al., 2002: 1)، أما بالنسبة لمهنة المراجعة فإن استقلال المراجع يمثل حالة المهنة والرقابة العامة (Kleinman and Palmon, 2001) وكما ذكر (Gill, et. al., 2001: 55) بأن الاستقلال يعتبر بمثابة حجر زاوية بالنسبة لمهنة المراجعة وبدونه يكون رأي المراجع مشبوهاً، وبالتالي فإن الشبهات في سلوك المراجع

تقود إلى زيادة فجوة التوقعات ووجهة النظر هذه تتسق مع رؤية مهنة المراجعة نفسها، حيث علقت هيئة مجلس الاشراف على فاعلية أعمال المراجعة The Public Oversight Board's On Audit Effectiveness على ذلك بالقول "الاستقلال أمراً جوهرياً بالنسبة لموثوقية تقارير المراجعين وهذه التقارير قد تكون غير ذات مصداقية ومن ثم المستثمرين والدائنين قد يكونون أقل ثقة بها إذا لم تكن عمليات المراجعة تمت بشكل مستقل في كل من الحقيقة والمظهر، ولكي يكون رأي مراجع الحسابات ذا مصداقية يجب أن يكون مبنياً على تقدير موضوعي وخالي من المصلحة فيما إذا كانت القوائم المالية قد قدمت بشكل عادل بما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاما (POB, 2000: 109)".

ولا يعد ضرورياً فقط أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسئولياته فقط ولكن من المهم جداً أيضاً أن يثق مستخدمو القوائم المالية في هذا الاستقلال، ويعرف هذين الهدفين بالاستقلال في الواقع "الحقيقه" Independence in fact والاستقلال في المظهر Independence in appearance، وإذا كان المراجع محايداً في الواقع ولكن يعتقد المستخدمون أنه يدافع عن العميل فإن معظم قيمة المراجعة ستفقد (ارينز ولوبك، 2002: 119).

ويعني الاستقلال في الواقع، حالة التفكير التي تسمح بتقديم رأي دون الخضوع لمؤثرات قد تغير من حيادية الحكم المهني مما يتيح للأفراد التصرف باستقامة وممارسة الموضوعية والحذر المهني، أما الاستقلال في المظهر يعني أن لا يبدو على المدقق ظاهرياً ما قد يسبب لطرف خارجي على اطلاع وفهم لدور المدقق شكاً في استقلالية المدقق (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 31).

بين (Jeppson, 1998: 529) أن هناك ثلاثة أنواع لاستقلال الممارسين "الاستقلال في الواقع" حيث يجب على المدقق ليكون مستقلاً في الواقع أن يضمن ما يلي:

1. الاستقلال الممنهج Programming Independence: ويقصد به حرية المراجع في اختيار اساليب المراجعة أو اجراءاتها بدون أي سيطرة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من أي أطراف خارجية.
2. الاستقلال الاستقصائي Investigative Independence: وهو أن يكون لدى المدقق الحرية للوصول إلى والتحقق من أدلة المراجعة المرتبطة بالأنشطة التي تمارسها الشركة والعلاقات الشخصية والخاصة لعميل التدقيق وكذلك السياسات الإدارية الخاصة للمنظمة.

3. الاستقلال في الابلاغ Reporting Independence: ويقصد به حرية المدقق في التعبير عن توصياته أو آراءه المراجعية بدون تدخل من أية أطراف خارجية.

يعتقد الكثيرين أن الكفاءة المهنية مفترضة دائماً لدى المراجعين إلا أن الاستقلال ليس مفترض فيهم دائماً، وذلك بسبب تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمة المراجعة لنفس العميل وذلك ما دفع مجموعة العمل لعضو الكونجرس الأميركي Lee Metaclaf بأن تعتبر تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة يعتبر تهديداً حقيقا لاستقلال المراجع من ناحية نظرية لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم خدمات المراجعة وتقديم خدمات بحلاف المراجعة في نفس الوقت، ولقد عبر (Firth, 2002: 664) عن نفس وجهة النظر السابقة عندما قال بأن مثل هذه الممارسة، ويقصد أداء خدمات بخلاف المراجعة لنفس العميل، سوف تزيد من الروابط المالية بين المراجعين وعميل المراجعة، الأمر الذي يؤثر في النهاية على الاستقلال أو التصور بنقص الاستقلال لدى المراجع (جربوع، 2004: 375).

هناك عوامل أخرى قد تؤثر على استقلال المراجع مثل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة التي تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعه، ومن الأمور التي تؤثر أيضاً في استقلال المراجع، الضغوط التي قد تمارس على مراجع الحسابات من قبل المجموعات صاحبة المصالح التي ترتبط بعميل المراجعة، مثل كبار حملة الأسهم الأمر الذي يثير قلق بشأن الموقف الحيادي للمراجع الخارجي إذا ما مورس ضغط ما على مراجع الحسابات من قبل هؤلاء، ونتيجة لذلك يكون عمل المراجعين عرضة للشبهة، حيث يرى (Gray and Manson, 2008: 678) أنه من المرجح أن يكون أصحاب المصالح الكبار على دراية ومعرفة أكبر بطبيعة عمل المراجعة ودور مراجع الحسابات، وبالتالي فإن فجوة التوقعات ستختلف، بناءً على هذا الاعتبار، إلى حد كبير ولعلهم يقصدون بذلك قدرة هذه الأطراف على التأثير في قرارات مراجع الحسابات الأمر الذي يجعل استقلاليته محل شك حيث أكد هؤلاء الكتاب على أن قوة أصحاب المصالح الكبار لا تمارس بشكل متكرر، على الأقل ليس علانية، ولكن تهديدهم يظل قائم.

على عكس ما تقدم، ترى لجنة كوهين المنبثقة علن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1978) أن استقلال المراجع لا يتهدد بتقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة، بل تعدت ذلك بالقول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات حيث

يكون المراجع أكثر علماً ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة (جربوع، 2004: 375).

من خلال العرض السابق يتبين تعارض وجهات النظر من قبل الباحثين والمؤسسات المهنية بخصوص استقلالية المراجع مما دعى (أرينز ولوبك، 2002: 119) إلى المناداة بوجوب اختبار وجهات النظر المتعارضة التي ظهرت في المهنة بشأن الحياد، وتقييم كل منها وتقييم كيف يمكن للمهنة أن تصل لحل بشأنها، وهذا الأمر يؤكد بوضوح أن استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة في الأدب والممارسة العملية مما يهدد دور المراجع في المجتمع ومن ثم يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات حتى بالرغم من صدور قوانين صارمة في دول مثل أمريكا كقانون Sarbans-Oxly الذي أقرة الكونجرس في اعقاب انهيار Enron وفضيحة Anderson والذي احتوى على مواد وحدد اجراءات صارمة من أجل تعزيز استقلالية المراجعين.

ثانياً: كفاءة مراجع الحسابات Auditor competence

تشير المبادئ الأساسية للتدقيق إلى أنه يجب على المدقق أن يؤدي الخدمات المهنية بكل عناية وكفاءة واجتهاد وأن من واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها، كما يشير دليل قواعد السلوك المهني للمدققين بشأن العناية المهنية والكفاءة اللازمة إلى أنه يجب على المدققين أن لا يظهروا أنفسهم وكأن لديهم الخبرة أو التجربة التي لا يمتلكونها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 35).

بين (Daud, 2007: 73) أن المقصود بالكفاءة هو القدرة على فهم وإدراك المعايير، ويوصف الشخص بأنه كفؤاً في حرفة أو مهنة بقدر ما يكتسبه من مجموعة المهارات التي يتقنها، مثل المعرفة والفهم الذي يستطيع أن يطبقهما في نطاق كل ما يُدرك من السياق وما هو منظم، كما ذكر (Frantz, 1999: 59) أن الكفاءة في المراجعة تتطلب وجود كلاً من المعرفة والمهارة والتي هي منتج عملية التعليم والتدريب والخبرة وبموجب المعيار رقم 8 من معايير التعليم الدولية –متطلبات الكفاءة لمهنة المراجعة– الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فإنه يجب أن يتمتع المراجعين بالتعليم الرسمي "المعرفة" المناسبة لأداء عملية المراجعة وكذلك المهارات المهنية والقدرة على تطبيق قيم وأخلاقيات والمواقف المهنية في مختلف الحالات والظروف، ويذكر (جربوع، 2004: 378) أن المقصود بالكفاءة المهنية للمراجع، المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة،

والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل "الاستقلال".

كما تطلب المعيار الأول من مجموعة المعايير العامة الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين –مجلس معايير التدقيق– Auditing Standard Board بأنه "يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص حاصل على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديه المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق" وفي إطار تفسيرهم لمفهوم الشخص الكفؤ المستقل بين (أرينز ولوبك، 2002: 22) أنه يجب أن يكون المراجع مؤهلاً Qualified لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفؤاً Competent حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب أن يجمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة

إن من الأهمية بمكان ذكر أن هناك أثراً مباشراً لكفاءة المراجع على استقلاله وحكمه المهني حيث يرى (Lee and Stone, 1995: 1173) بأن عدم كفاءة المراجع من شأنها أن توجد احتمالاً بوجود عدم الاستقلال وبالتالي رأي مهني غير سليم، وأن العلاقة بين عدم الكفاءة وعدم الاستقلال والرأي المهني غير السليم هي علاقة مباشرة واحدة، ما لم يكن هناك عوامل أخرى تؤثر على استقلال المراجع، ومن هذا المفهوم يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة والسبب في وجودها، وعلى الرغم من تأكيد (Mautz and Sharaf, 1961) على أن الكفاءة المهنية مفترضة دائماً في المراجع وهي بالتالي ليست محل شك من وجهة نظر هذان الباحثان، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت لمراجعي الحسابات بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بهذه الأعمال وأكد على ذلك المحامي الأمريكي Amhowitz من واقع القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة (جربوع، 2004: 378).

يتضح مما تقدم أن من شأن اعتبار المراجعين أكفياء يتوجب أن يكون لديهم خلفية علمية قوية علاوة على المعرفة الكافية والمهارات، ولا يمكن الحصول على هذه الأشياء إلا من خلال المؤهلات الملائمة والتدريب الجيد والخبرة مع عدم إغفال أن القدرة على اتخاذ موقف معين في مسألة مراجعية تعتبر ميزة مهمة يجب على المراجع التمتع بها فعلى سبيل المثال، ينبغي على المراجع صاحب المعرفة الكافية أن يكون قادراً على التعرف على نظم المحاسبة ونظم الرقابة الداخلية التي تطبق في مختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن أجل التوضيح أكثرفإن من المتوقع من مراجع الحسايات الكفؤ أن يكون لديه المعرفة بأمور المحاسبة وتخصصاتها من محاسبة مالية ومحاسبة التكاليف والضرائب،... الخ، ومن أجل ذلك طالب (DePaula and Attwood, 1982: 15) بعدم اعتبار المراجعين أكفياء

بامتلاكهم فقط المعرفة بعلوم المحاسبة، وذلك على اعتبار أن "فن المراجعة" يختلف كثيراً عن المحاسبة.

من العرض السابق يمكن القول أن الحكم على كفاءة المراجع يعتمد بالدرجة الأولى على تصورات المستخدمين لها، حيث لا يوجد معيار مطلق لتحديد كفاءة مراجع الحسابات المطلوبة فهي بالتالي نسبية من مراجع إلى آخر وحسب تقييم مستخدمي البيانات المالية لها، حتى أن معايير المراجعة نفسها لم تحدد بشكل قاطع ما هي عناصر الكفاءة التي يجب أن يمتلكها المراجع وتركت تعريف الكفاءة في إطار العموميات وبالتالي تُرك الحكم على الكفاءة من خلال الأداء والممارسة العملية، حيث أن الكفاءة والأداء الفعلي متلازمين وعليه فإن المستوى العالي من الكفاءة يؤدي إلى مستوى عالي من الأداء والعكس صحيح، ومن هذه العلاقة ينتج ما يسمى بفجوة الأداء performance gap أو بالتحديد عجز الأداء deficient performance، وحسب ما تقدم من عدم التحديد الواضح من خلال معايير المراجعة لمقاييس الكفاءة فإنه قد يعزى نقص كفاءة المراجع لقصور المعايير أيضاً في معالجة القضايا المتعلقة بكفاءة المراجعين، وهذا ما يمكن إدراجه تحت جزئية عجز المعايير deficient standards كأحد مكونات فجوة التوقعات في المراجعة، وبالرغم من ذلك، يمكننا القول بأن الحد الأدنى من الكفاءة الواجب توافره لدى المراجع هو أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير حيث أن هذه المعايير تمثل معيار المراجع العادي في أداء مهمته.

ثالثاً: وظائف ومسئوليات المراجعين Auditor roles

1. مسئوليات المدققين الخاصة بمنع واكتشاف الغش والأخطاء

يعتقد معظم مستخدمي البيانات المالية أن الكشف عن الغش والممارسات الاحتيالية والأعمال غير القانونية يعتبر مسئولية مباشرة تقع على عاتق مراجع الحسابات وهدف رئيس لمراجعة الحسابات، وهذا ما يجعل هذه القضية من القضايا الحاسمة والرئيسة التي دائماً ما تثير التساؤل، أين كان المراجعون؟ بعد أن يتبين وجود تحريفات في القوائم المالية وممارسات غير قانونيه بالرغم من صدور تقرير الحسابات المدقق النظيف وهنا يظهر الاختلاف حول الدور الذي يلعبه المراجعون في المجتمع ومدى كفاية مسئولياتهم الحالية.

بين معيار التدقيق الدولي رقم 200 بعنوان "الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات الماليه"أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو "تمكين المدقق من إعطاء رأي حول ما اذا تم إعداد البيانات المالية من كافة النواحي المادية وفقاً لإطار محدد لعرض البيانات المالية" ومن هذا المنطلق

فإن عملية التدقيق التي تتم وفقاً للمعايير الدولية تصمم بحيث توفر تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أُخذت ككل خالية من التحريفات المادية سواء كانت هذه التحريفات ناتجة عن احتيال "غش" أو خطأ (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 54).

ويشير مصطلح الغش وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (IFAC, 2007: 272) رقم 240 بعنوان "مسئولية المراجع في اعتبار الخطأ والغش عند تدقيق البيانات المالية" إلى "التصرفات المتعمدة عن طريق واحد أو أكثر من الأفراد من بين الإدارة وأُلئك المكلفين بالتحكم المؤسسي those charged with governance والعاملين أو الأطراف الأخرى والذي ينطوي على استخدام الخداع للحصول على ميزة غير مستحقة unjust أو غير قانونية".

تشهد مسئولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والاحتيال والتقرير عنها تغيرات عبر الزمن ففي السابق كان اكتشاف الغش والممارسات غير القانونية هو الجزء الرئيس في وظيفة المراجعة، وكذلك كان الهدف الرئيس من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والممارسات غير القانونية (Brown, 1962: 699) وقد بقي هذا الدور للمراجعة كذلك حتى بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وقد كان أحد أسباب استمرار دور المراجع في ضوء هذا المفهوم هو من أجل إدارة الأزمات الاقتصادية والمحافظة على ثقة الجمهور في أداء الأسواق المالية(Sikka,et al., 1998: 306)، ومن منتصف القرن العشرين تغير الوضع بحيث أصبح الكشف عن الغش والتقرير عنه هدفاً قانونياً بالنسبة للمراجعة، حيث بدى لدى جمهور مستخدمي البيانات المالية توقعات عالية بأن المراجعون سوف يكتشفون أو يمنعون جميع صور حالات الغش، بينما كانت مهنة المراجعة تنظر إلى ذلك الأمر على أنه هدفاً قانونياً.

وبناءً على ذلك فقد تحولت هذه المسئولية لتكون على عاتق الإدارة بدلاً من المراجع الخارجي وذلك حسب ما صرح به تقرير لجنة Cadbury عام 1992 (Cadbury, 1992: 43)، بأن المسئولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش وكذلك الممارسات غير القانونية الأخرى تقع على مجلس الإدارة كجزء من مسئوليته الائتمانية Fiduciary responsibility في حماية أصول الشركة.

يعتبر الخلاف حول الدور الذي يلعبه المراجعين في المجتمع ومدى كفاية مسئولياتهم المهنية أمراً خطيراً، ويعتبر أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة، فعدم تحديد دور واضح للمراجع يلعبه في المجتمع وعدم وضوح مسئوليات المراجعين هو السبب الرئيس في وجود تلك الفجوة (جربوع، 2004: 376)، ومما يجعل الأمور تزداد سوء هو اعتقاد بعض المراجعين بأن فجوة التوقعات ناتجة بسبب أداءهم الذي هو دون مستوى الأداء المعياري المطلوب فعلى سبيل المثال تشير نتائج دراسة (Fraser,et al., 2004: 116) بأن المراجعين انفسهم يعترفون بأن المستوى المطلوب

من الأداء لأجل كشف الأفعال غير القانونية لا يتناسب مع التصور المماثل لقدراتهم على أداء ذلك وعليه فإن المراجعين أنفسهم يبدون مقرين بأن مسئوليتهم بشأن الكشف عن الممارسات غير القانونية بما فيها الاحتيال، لا يمكن التبرؤ منها بشكل كلي.

أجريت العديد من الدراسات في مسئولية المراجعين عن كشف الغش والتصرفات غير القانونية، منها ما تم بشكل محدد لقياس وجود فجوة بهذا الشأن، وأن غالبية النتائج بينت أن الفجوة في هذا الجانب خطيرة وهي ليست محدودة في بلاد بعينها بل أيضاً في أجزاء أخرى من العالم ففي المملكة المتحدة على سبيل المثال، بينت دراسة (Humphery, et al., 1993) التي شملت المراجعين والمدراء الماليين ومدراء البنوك والصحافة المالية والمحللين الماليين أن هناك اختلافاً كبيرا في وجهات نظر المراجعين وباقي المجموعات الأخرى المستطلعة آراؤهم فحوالي57% من المراجعين يرون بأن تكون وظيفة المراجع هي ضمان اكتشاف كل حالات الغش الجوهرية، بينما اعتقد 86% من المستخدمين خلاف ذلك، وفي استراليا توصلت دراسة (Monroe and Woodliff, 1994) أن غالبية المجموعات المستطلعة آراؤهم من محاسبين ومدراء ودائنين وحملة أسهم وطلاب، يعتقدون انه يجب أن يكون المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش بالرغم من اعتقاد المراجعين خلاف ذلك، وفي نفس السنة وجدت دراسة (Epstein and Geiger, 1994) أن أكثر من 70% من المستثمرين يعتقدون بأنه يجب أن تكون وظيفة المراجعين اعطاء تأكيدات مطلقة بشأن اكتشاف التحريفات المتعلقة بالغش، وفي ماليزيا اكتشفت دراسة (Fadzly and Ahmad, 2004) العلاقة بين المراجعين والمجتمع المالي، سماسرة ورجال بنوك ومستثمرين، بشأن الادوار المتوقع أداؤها من المراجعين والأدوار التي يؤدونها في الواقع وكشفت النتائج بأن هناك فجوة كبيرة فيما يتعلق بمسئوليات المراجع عن كشف ومنع حدوث الغش، حيث اعتقد كل المستخدمين أن على المراجعين اكتشاف كافة أنواع الغش.

لا يتوقع أن توفر المراجعة درجة من التأكيد لكشف غش الإدارة الجوهري بنفس القدر الذي يتم فيه كشف الأخطاء الجوهرية، ولكن يؤدي التصرف الذي تقوم به الإدارة لإخفاء الغش إلى جعل مهمة المراجعة لاكتشافه أكثر صعوبة، ومن المحتمل أن لا تكون تكلفة توفير التأكيد المناسب لكشف كل من غش الإدارة والأخطاء مقبولة لكل من المراجعين والمجتمع (اريزن ولوبك، 2002: 198) وحقيقة أن عملية التدقيق التي تم أداؤها قد تكون بمثابة مانع إلا أن المدقق لا يتحمل مسئولية منع الاحتيال أو الخطأ.

لا يمكن أن يكون كذلك وذلك للأسباب الآتية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 54).

1. لا يمكن للمدقق أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية وبسبب المخاطر الملازمة لعملية التدقيق، كما أن عملية التدقيق لا تضمن بأنه سيتم اكتشاف كافة التحريفات المادية وذلك لعدة عوامل مثل، استخدام الحكم المهني واستخدام الاختبارات والمخاطر الملازمة ومحددات نظام الرقابة الداخلية وحقيقة أن العديد من الأدلة المتوفرة للمدقق هي مقنعة بطبيعتها أكثر من كونها قطعية، ولهذه الأسباب يستطيع المدقق الحصول فقط على تأكيد معقول بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.
2. إن مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال هي أكبر من مخاطرة اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ، وذلك لأن الاحتيال قد يتضمن خططاً متقنة ومنظمة بعناية بغرض إخفاء هذا الاحتيال مثل التزوير في تسجيل العمليات وقد تكون محاولات التزوير هذه أكثر صعوبة في اكتشافها إذا ما صاحبها التواطؤ، ومن شان التواطؤ أن يجعل المدقق يظن أن الدليل المتوفر أمامه مقنع في حين أنه مزيف.
3. إن المخاطرة التي يواجهها المدقق نتيجة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال الإدارة أكبر من المخاطرة التي يواجهها المدقق عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن احتيال العاملين، وذلك لأن الاشخاص المكلفين بالتحكم المؤسسي والإدارة كثيرا ما يكونون في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز اجراءات الرقابة الرسمية.
4. يعتمد رأي المدقق حول البيانات الماليه على مفهوم الحصول على تأكيد معقول، ولذلك لا يضمن المدقق في عملية التدقيق أن يكتشف أي تحريفات مادية سواء كانت نتيجة لاحتيال أو خطأ.

2. مسئولية المدققين بشأن الأفعال غير القانونية والتقرير عنها

تجدر الاشارة إلى أن اصطلاح "عدم الالتزام" كما هو مستعمل في معيار التدقيق الدولي رقم 250 المتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية يشير إلى "أعمال السهو والأعمال الارتكابية التي قامت بها المنشأة تحت التدقيق، إما بقصد أو بدون قصد، والتي هي مخالفة للقوانين

والأنظمة السائدة "حيث تتضمن هذه الأعمال معاملات قامت بها المنشأة أو باسمها أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 55)، كما عرفت نشرة معايير المراجعة الأمريكية SAS54 التصرفات غير القانونية على أنها انتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية الحكومية بخلاف المخالفات (ارينز ولوبك، 2002: 199).

بين (Arens, et. al., 2010: 146) أن هناك آثاراً مباشرة وآثاراً غير مباشرة للتصرفات غير القانونية على البيانات المالية، فهناك آثار مالية مباشرة لانتهاك قوانين وقواعد تنظيمية محددة على أرصدة معينة بالقوائم المالية، مثل انتهاك قوانين الضرائب على مصروف ضريبة الدخل كما أنه يوجد تأثير غير مباشر لمعظم التصرفات غير القانونية على القوائم المالية، مثل انتهاك الشركة لقوانين حماية البيئة، حيث سيترتب أثر على القوائم المالية عند قيام الشركة بممارسة هذا الانتهاك فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات على الشركة.

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 250 بشأن مراعاة القوانين والأنظمة أن إدارة الشركة مسئولة عن التأكد من أن فعاليات المنشأة تسير حسب القوانين والأنظمة وأن مسئولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة وأن اعتبار العمل يشكل عدم التزام هو قرار قانوني يتجاوز الكفاءة المهنية للمدقق وأن التدريب والخبرة وفهم المنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه يعتبر أساساً لتعرف المدقق على أن بعض الاعمال التي تصل لعلمه قد تشكل عدم التزام بالقوانين والأنظمة (IFAC, 2003: 235)، كما بين المعيار نفسه أنه كلما كان عدم الالتزام بعيداً عن الأحداث والمعاملات التي تنعكس عادة على البيانات المالية كلما كان المدقق أقل إدراكاً أو تمييزاً لإمكانية حدوثه وأنه لا يعتبر المدقق ولا يمكن أن يعتبر مسئولاً عن منع عدم الالتزام ومع ذلك قد تكون اجراءات التدقيق السنوية رادعاً، كما أن إقرار اعتبار عمل معين يشكل عدم التزام يتم عادة بناءً على نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع ولكنه في نهاية المطاف يقرر فقط من قبل المحكمة.

من العرض السابق نلاحظ أن مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش تتأثر برؤى واتجاهات مختلفة سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو المراجعين أنفسهم أو مجتمع المهنة بشكل عام وأن عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات المراجع في المجتمع والذي يساهم فيه المراجعون أنفسهم بعدم اتفاقهم على ذلك، حيث يعزو (جربوع، 2004: 377) ذلك إلى وجود أكثرمن نظرية تفسر دور المراجع في الفكر المحاسبي المنشور، الأمر الذي يساعد على زيادة فجوة التوقعات بمساهمة من المراجعين أنفسهم والمهنة على حد سواء.

ومن أهم النتائج التي يمكن إستخلاصها مما تقدم من أدب سابق أو إصدارات مهنية حول مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش هو إتفاق أدبيات المراجعه والأصدارات المهنيه على أن مسئولية

المراجع عن إكتشاف الغش يحكمها بذل المراجع العنايه المهنيه اللازمة فهو بذلك لا يكون مسئولاً عن منع وإكتشاف الغش وأن هذه المسئوليه على عاتق الأداره في القام الأول والأخير، كما أتفقت أدبيات المراجعه والأصدارات المهنيه على أن التزام المراجع بمعايير المراجعه يخرج المراجع من نطاق إتهامه بالتقصير حتى ولو تم إكتشاف أخطاء أو غش في القوائم الماليه التي قام المراجع بتدقيقها ولم يكتشف المراجع ذلك، علاوة على ذلك فإن معيار المراجعه الدولي لم يوسع من مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والغش ولكنه وضح تلك المسئوليه وساعد المراجعين في الوفاء بتلك المسئوليات،و بالرغم مما تقدم فإنه يجب على المهنة والمراجعين محاولة تلبية توقعات المجتمع أو على الأقل جزء منها، فيما يتعلق بتوسيع مسئولية المراجع في الكشف عن الغش والأخطاء والتقرير عنها لأن من شأن ذلك المحافظه على قيمة مهنة المراجعة والمساعدة في تضيق فجوة التوقعات ولا يعتبر هذا الطلب صعب التحقيق، إذا ما تم أداء مهمة المراجعة في إطار التخصص الصناعي حيث بينت دراسات عديدة أن أداء مهمة المراجعة في إطار التخصص الصناعي يزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية.

ثالثاً: أخلاقيات التدقيق

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي IESB التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في كتابه الصادر عام 2005 إلى أن مهنة التدقيق تعتمد دائماً على الأحكام الشخصيه، ويلصق المجتمع معنى خاص بمصطلح المهني professional والذي يعرف لغوياً بأنه "تأدية خدمة للآخرين"، ويتوقع المجتمع أن يرتبط المدقق به بعقد اجتماعي social contract ومن ذلك أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 4)، ويتمثل السبب الرئيس وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة (ارينز و لوبك، 2002: 109)، لذلك يؤكد مجلس معايير الأخلاق الدولي IESB على أنه يجب على الهيئات الأعضاء عند وضع قواعدها الوطنية للسلوك الأخلاقي أن تهتم بالخدمة العامة وتوقعات المستخدمين للمعايير الأخلاقية للمدققين وتأخذ آراءهم في الاعتبار، وبهذا ممكن معالجة أية فجوة توقعات Expectations gap بين المعايير الموضوعة وآراء المستخدمين (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 5).

يعرف (Shaikh and Talha, 2003: 519) الأخلاق بأنها "دراسة منهجية للسلوك المبني على قيم الأدب والخيارات الرصينة وقيم الصواب والخطأ عند القيام بالتصرف السلوكي"، ولا يختلف

مفهوم الأخلاق في التدقيق عن ذلك المفهوم للأخلاق في سياقه العام، وكما أشار (Mautz and Sharaf, 1961: 232) بقولهما "السلوك الأخلاقي في المراجعة أو في أي نشاط آخر لا يعدو أن يكون أكثر من تطبيق خاص لفكرة الممارسة السلوكية التي ابتدعها الفلاسفة بشكل عام، وأن الممارسة السلوكية في المراجعة تستمد مبررها وأساسها التدقيقي من النظرية العامة للأخلاق".

يتوقع المجتمع من مراجع الحسابات أن يؤدي مهمته بشكل أخلاقي ، ويرى (Dittenhofer and Sennetti, 1995: 36) أن هناك طريق واحدة بموجبها يمكن تحديد ما إذا كان المراجع قد أدى مهمته بشكل أخلاقي وذلك بواسطة التفرقة بين ما هو الصواب وما هو الخطأ، ويرتبط مفهوم الصواب والخطأ –الأخلاقي أو غير الأخلاقي– بما هو أفضل للناس، وما لا بد منه بالنسبة لعالم الأعمال والحكومة، من أجل تحقيق قمة المراد من الخدمات المؤداة لتحقيق مصالح الناس، وبكلمات أخرى يمكن الحكم على المراجع بأنه أدى عمله بشكل أخلاقي عندما تكون المصلحة العامة مقدمة على مصلحته الشخصية أثناء تأدية الخدمة.

ربعاً: تقارير المراجعة

يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة المخرج النهائي لعملية المراجعة وهو النقطة التي يعبر فيها المراجعون عن رأيهم، وبحسب معايير التدقيق الدولية (IFA, 2007: 215) فهو يبين ما اذا كانت البيانات المحاسبية أعدت من كافة النواحي الجوهرية بما يتماشى مع إطار مقبول من معايير الإبلاغ المالي، ويعتبر من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية مصدر مهم للمعلومات.

أُجريت العديد من الدراسات من أجل دراسة تصورات المراجعين ومستخدمي البيانات المالية بشأن المعلومات التي يجب التقرير عنها، ويجدر بالذكر في هذا المقام ثلاثة دراسات تمت بهذا الخصوص وهي: دراسة (Humphery, et al., 1993) ودراسة (Manson and Zaman, 2001) والدراسة التي قام بها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز The Institut of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW, 2007) حيث قامت دراسة (Humphery, et al., 1993) بدراسة محتوى المعلومات التي يفضل المستخدمين أن تكون متضمنة في تقرير المراجعة، حيث وجدت الدراسة أن المستخدمين يفضلون أن يقوم المراجعون بالتقرير عن الجوانب المتعلقة بأداء الإدارة، في حين رفض كل من الإدارة والمراجعين وظيفة الإبلاغ في التقرير التي امتدت لإعطاء تفاصيل لحملة الأسهم، كما بينت دراسة (Manson and Zaman, 2001)

الاختلافات الجوهرية في وجهات نظر المستطلعين فيما يتعلق بمحتويات تقرير المراجعة، فعلى سبيل المثال دعم كل من مستخدمي البيانات المالية والمدراء فكرة أن يعرض تقرير المراجع بعبارات صريحة الأمور المتعلقة بمسألة الاستمرارية للشركة محل التدقيق، وكذلك النتائج التي توصل إليها المدققين بالقضايا المتعلقة بالغش، بينما رفض المدققون تضمين تقرير المراجعة لمثل هذه التصريحات.

وجدت الدراسة التي أعدت بواسطة معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW, 2007: 12) أن حملة الاسهم يرغبون أن يُضَمن المراجعين في تقريرهم معلومات بشأن حالات عدم التأكد والمخاطر التي تواجه الشركة وقرارات المدقق بشأن القضايا الجوهرية، والمعالجات المحاسبية البديلة الموصى بها من قبل المدقق وأسبابها، علاوة على المشكلات والصعوبات التي تحيط بإصدار الأحكام المهنية في عملية التدقيق.

وجهت الدراسة التي قام بها معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW, 2007: 6) نقداً لتقرير المدقق من ناحية استخدام التقرير للشكل المعياري والمصطلحات المعيارية حيث انتقدت الدراسة في تقريرها، نموذج تقرير المراجعة الحالي من ناحية أنه طويل جداً ويحتوي على صياغة نمطية ومعيارية boilerplate and standardized wording وكنتيجة لذلك يكون تقرير التدقيق مماثل من شركة إلى أخرى ونادراً ما يتم فهمه من قبل الكثير من حملة الأسهم بسبب استخدام مصطلحات تدقيق تقنية، ووفقاً لهذه الدراسة فإن هناك حاجة لأن يكون تقرير التدقيق أقل نمطية وأكثر اختلافاً من ناحية الشكل less standardized more distinct format ووفقاً لذلك اقترح معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ICAEW أن يتم تعديل شكل التقرير وتصميمه خصيصاً ليلائم ظروف الشركة محل التدقيق ويتجنب استخدام العبارات المعيارية والتقنية في التدقيق، وبحسب التقرير الناتج عن هذه الدراسة فإن من شأن هذه التعديلات المقترحة أن تُحسن من تصورات المستخدمين لعملية المراجعة وتقارير المراجع من حيث قدرتها على توصيل رسالتها إلى المستخدمين، وفي نفس الوقت فإن من شأن توسيع تقرير المراجعة يساعد في زيادة قدرات المستخدمين على ادراك فائدة عملية المراجعة بدون إجراء أي فعاليات تدقيقة أخرى يتم أداؤها لهذا الغرض.

وفي استراليا قام (Monroe and Woodiff, 1994) بقياس فاعلية الشكل الجديد لتقرير المراجعة المعدل، حيث قامت الدراسة بعمل استطلاع شمل المراجعون والمحاسبون والمدراء والدائنون وحملة الاسهم، وطلاب جامعيين من أجل التعرف على استجابات المستطلعين بشأن شكل تقرير المراجعة القديم والشكل الجديد، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء النوعين من التقارير مبينة آراء المراجعين في النموذجين ابتداءً بالرأي النظيف حتى الرأي السلبي، حيث وجدت الدراسة اختلافات جوهرية في التوقعات بين المراجعين والمستخدمين بشأن نموذج التقرير القديم، وكانت هذه الاختلافات

في التوقعات بالتحديد في القضايا المتعلقة بمسئولية المراجع، وموثوقية القوائم المالية المدققة وآفاق المستقبل بالنسبة للشركة التي تم تدقيقها، في حين أن النموذج الجديد للتقرير وُجد بأنه أكثر فاعلية في تقليل بعض جوانب الفجوة، كما وُجد أيضاً بشأن زيادة الفجوة في القضايا المتعلقة باكتشاف ومنع الغش.

يتضح مما سبق، أن عملية الإبلاغ في التدقيق هي قضية حاسمة وجوهرية فيما يتعلق باحتمال وجود فجوة التوقعات، وبشكل عام فإن الصعوبة التي يواجهها المدققين هي قدرتهم على ضمان أن محتويات تقرير المراجعة قادرة على معالجة، وبشكل كافي، احتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات، حيث يتوقع مستخدمي البيانات المالية أن يحتوي تقرير المراجع على معلومات بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وإمكانية استمرار الشركة في عالم الاعمال والمخاطر المرتبطة بهذا الشأن، علاوة على توقع المستخدمين بأن يكون تقرير المراجع أقل نمطية وأن يكون مصمم بشكل محدد بما يتلاءم مع احتياجات وخصوصية الشركة محل التدقيق، بمعنى كل حالة تدقيق يكون لها تقريرها الخاص بها، بما يلبي الحاجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية السابق ذكرها.

خامساً: معايير المراجعة

تمثل معايير الأداء المهني تلك الضوابط والمقاييس التي يلتزم بتطبيقها وتنفيذها مدقق الحسابات ويسير في ضوءها ويترسم خطاها أثناء مباشرته لعملية التدقيق ويستطيع المدقق أن يطمئن بعد إتمامه العمل الموكل إليه في ضوء هذه المعايير أنه بذل العناية المعقولة وسار على نفس المستوى المتعارف عليه بين زملاءه أعضاء المهنة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 140)، كما يمكن النظر إلى معايير المراجعة على أنها أداة ضرورية للمراجعين بافتراض دورها الداعم في تطبيق مفاهيم التدقيق السابق ذكرها.

قسم (Nikoloyuk, et. al., 2005: 84) معايير التدقيق التي ينبغي على المراجع تطبيقها عند الممارسة المهنية إلى مجموعتين من المعايير وهما: المعايير المهنية التي توجه سلوك المراجع ومعايير القياس التي يستخدمها المراجع في إجراء مقارنات الأداء، ووفقاً لـ (Gray and Manson, 2000: 79) فإن معايير التدقيق تقدم المستوى الأدنى للأداء المطلوب من المراجعين وبناءً عليه، فإنها تضمن أن عمل المراجع يمتثل للحد الأدنى من معايير الأداء، علاوة على ذلك ذكر هؤلاء الكتاب أن المعيار يتكون من العناصر الأتية: القواعد الأساسية التي يجب أن يمتثل لها المراجع، ومبادئ وإجراءات المراجعة الأساسية، والملاحظات التفسيرية التي تساعد المراجع على تفسير وتطبيق المعايير.

يعتبر اتباع مراجع الحسابات للمعايير بمثابة ممارسة عامة عند أداء عملية التدقيق، وبالرغم من ذلك فإنه تجدر الإشارة إلى وجود قضيتين مرتبطتين بمعايير المراجعة، الأولى: أن هذه المعايير لم تصمم بالشكل الذي يجعل المعيار واضح وسهل الفهم من قبل المراجعين، فعلى سبيل المثال فهذه المعايير لم تحدد متطلبات المهارات والكفاءة المعيارية للمدقق، كما أن الهيئات المحاسبية المهنية تجنبت نشر بيانات تفسيرية بشأن تلك المتطلبات وذلك بسبب اختلاف الثقافات والأوضاع الاقتصادية والقانونية والقيم الاجتماعية بين الدول، أما القضية الثانية المتعلقة بالمعايير، فهي أن المعايير تهدف إلى وضع مستوى مقبول من جودة الأداء المهني، ووفقاً لـ (Gray and Manson, 2000) فإن معايير التدقيق لازمة على اعتبار أنها أدوات مرجعية لقياس جودة العمل التدقيقي، وذلك ما يمكن تحقيقه عبر الالتزام بمعايير التدقيق عند القيام بمهمة المراجعة، فهذه المعايير تحد من الاختلافات في الممارسات المهنية بين المراجعين، وبالرغم من ذلك فإنه من الصعب تحديد مستوى معين من جودة الأداء المهني بسبب أن المعايير في الأساس شخصية فهي تختلف من مراجع إلى آخر نتيجة للفروق الفردية بين الأشخاص.

2-10 السُبل والمناهج المقترحة لتضييق والحد من اتساع فجوة التوقعات

كانت وما زالت شركات التدقيق هدفاً لعمليات التقاضي على مدى عشرات السنوات، وهذا الأمر يعكس التغير في رأي الجمهور فيما يتعلق بوظيفة المراجعين مما يُنتج فجوة أكبر للتوقع بين الجمهور ومهنة المراجعة، وفي محاولة للتقليل من هذه الفجوة، أُقترح عدة مناهج من قبل الباحثين والهيئات المهنية وذلك كما يلي (Koh and WOO, 1998: 149-152):

1- تبني تقرير المراجعة المطول Expanded Audit report.

أجريت دراسات عدة بحثت في مضمون الرسائل التي يبعثها تقرير مراجع الحسابات وتوقعات الجمهور من المراجعين، ومعظم هذه الدراسات أُجريت في الغالب في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، ففي الولايات المتحدة أظهرت دراسة(Nair and Rittenberg, 1987) أن تصورات مستخدمي البيانات المالية بشأن مسئوليات المدققين والإدارة قد تغيرت بفضل استحدام النموذج المطول (التفصيلي) لتقرير المراجع، كما وجدت أيضاً دراسة (Kelly and Mohrweis, 1989) أن تصورات مستخدمي البيانات المالية بشأن طبيعة المراجعة قد تغيرت بشكل جوهري بعد التعديلات التي أُجريت على الصياغة في تقرير المراجع، كما ذكر (Miller, et. al., 1990) في

دراستهم بأن رجال البنوك وجدوا أن تقارير المراجعة المطولة أكثر فائدة وأكثر فهماً مقارنة بالنموذج القصير للتقارير، وبشكل عام فقد قدمت هذه الدراسات دليل بأن النموذج المطول لتقرير المراجع يعطي فهم أفضل بشأن نطاق وطبيعة وأهمية عملية المراجعة، علاوة على تأثير ذلك على تصورات قرّاء التقرير فيما يتعلق بوظيفة المراجعة والمراجعين على حد سواء، وذلك مفاده أن تقرير المراجعة المطول ساهم في تضييق فجوة التوقعات بطريقة أو بأخرى.

أما في المملكة المتحدة فقد وجد (Holt and Moizer, 1990) أن المحاسبين والمستخدمين الحصيفين sophisticated users قد اختلفت تصوراتهم بشأن معنى التقارير، حيث بينت الدراسة اختلافاً طفيفاً بشأن السياق والتغيرات في الصياغة الذي أنتج تصورات مختلفة بشأن معنى التقارير، فيما بينت دراسة (Hatherly, et. al., 1991) أن التصورات بشأن مسئوليات المراجعين والإدارة لم تتأثر بشكل جوهري بسبب تعديل صياغة التقرير.

كما عبرت دراسة (Hanks, 1992) عن المخاوف بشأن مستوى التأكيد الذي قد يفترضه المستثمرين في التقارير المالية المدققة، فقد اقترح هذا الباحث بأنه يجب توسيع تقرير المدقق بشكل أكثر دقة لينقل رسالة أوضح وبشكل خاص فيما يتعلق بمضامين وما تنطوي عليه عملية المراجعة، علاوة على وجوب تعليم الجمهور بمعنى تقرير المراجعة ونطاق العمل المراجعي المطلوب للتعبير عن الرأي، وفي استراليا وجدت دراسة (Gay and Schelluch, 1993) أن تقرير المراجعة المستند إلى نشرة ممارسات التدقيق AUP3 قد زاد وبشكل جوهري من فهم مستخدمي البيانات المالية لعملية المراجعة ووظيفة المراجعين، وطبيعة ومحددات عمليات إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى تأثير التقرير وبشكل أقل على فهم المستخدمين أيضاً بشأن مسئوليات الإدارة فيما يتعلق بالأخطاء الجوهرية والأسس التي يتم بموجبها تكوين رأي المدقق.

كما درس (Monroe and Woodliff, 1994) أثر التغير في التعديلات على التقرير بموجب نشرة ممارسات التدقيق AUP3 على فجوة التوقعات، فقد أكدت نتائج هذه الدراسة على وجود فجوة التوقعات بين المراجعين ومختلف فئات المستخدمين المستطلعة أرائهم بسبب نموذج تقرير المراجعة القديم، وعليه فقد أظهرت الدراسة أن هناك تأثير جوهري للصياغة المعدلة في تقرير المراجعة بموجب AUP3 على اعتقادات فئات الدراسة بشأن طبيعة المراجعة ومسئوليات الإدارة والمدققين، واقترح الباحثان أن تعديلات الصياغة في تقرير المراجع التي تعالج أجزاء معينة في فجوة التوقعات يجب أخذها في الاعتبار من أجل تضييق فجوة التوقعات.

2- تعليم وتثقيف مستخدمي البيانات المالية

وجدت بعض الدراسات دليلاً يدعم الاعتقاد القاضي بأن مستوى المعرفة لدى مستخدمي البيانات المالية يؤثر في حجم فجوة التوقعات، ومن هذا المنطلق دافع بعض الباحثين عن أثر التعليم في تضييق فجوة التوقعات، فعلى سبيل المثال الدراسة التي أجراها (Bailey, et. al., 1983) في الولايات المتحدة الأمريكية وجدت أن مستخدمي البيانات المالية الأكثراطلاعاً بشأن المراجعة، حملوا مراجعي الحسابات مسئولية أقل بشأن البيانات المالية مقارنة بالمستخدمين الأقل معرفة، وبناءً عليه يوجد فجوة أكبر للتوقعات بين المراجعين ومستخدمي البيانات المالية الأقل معرفة، وبالمثل وجدت دراسة (Epstein and Geiger, 1994) أن المستخدمين الأكثر معرفة بأمور المحاسبة والتمويل وتحليل الاستثمار أقل احتمالا للمطالبة بمستوى أعلى من التأكيد من مراجع الحسابات في تقريره الذي يصدره وبالتالي اقترح الباحثان طريقاً واحدة لتضييق فجوة التوقعات وهي من خلال زيادة اهتمام الجمهور بطبيعة ومحددات عملية المراجعة، ومن أجل زيادة المعرفة والاهتمام لدى المستخدمين فإنه من الأهمية بمكان توصيل رسالة بشأن خصائص ومحددات عملية المراجعة كلما سنحت فرصة لذلك، كاجتماع الجمعية العمومية السنوي مثلاً.

اختبر (Monroe and Woodliff, 1993) أثر التعليم على تصورات طلاب المرحلة الجامعية الأولى للرسائل التي يبلغها تقرير مراجع الحسابات في استراليا، وذلك على مرحلتين، المرحلة الأولى في بداية الفصل الدراسي والمرحلة الثانية في نهاية الفصل الدراسي، حيث كانت فئات الطلبة المستطلعة آراءهم ضمن مجموعتين، مجموعة من طلاب السنة النهائية في دراسة التدقيق، والمجموعة الثانية من طلاب السنة النهائية في دراسة التسويق، وقد بينت الدراسة أن اعتقادات طلاب المراجعة بشأن مسئوليات المراجعين وموثوقية القوائم المالية والتأكيد بشأن استمرارية المنشأة قد اختلفت بشكل جوهري على مدى الفصل الدراسي، ففي نهاية الفصل الدراسي أبدى طلاب المراجعة اعتقاداً بتحمل المراجع لمستوى أقل بكثير من المسئولية بشأن القوائم المالية، وأن القوائم المالية المدققة أكثر اعتمادية ومستوى أقل من التأكيد المطلوب من المراجع بشأن الآفاق المستقبلية للشركة، والاستمرارية التي تُستشرف من تقرير المراجع وذلك بخلاف النتائج التي حصل عليها الباحثون عن نفس المواضيع في بداية الفصل الدراسي من هذا المنطلق أشارت نتائج الدراسة أنه من الممكن أن يكون التعليم منهجاً فعالاً في تضييق فجوة التوقعات، كما أضافت الدراسة بأن هناك حاجة لمزيد من البحث من أجل

معرفة الكم والمحتوى من التعليم العام المطلوب من أجل تعليم مستخدمي القوائم المالية بشأن طبيعة المراجعة.

3- اتباع مناهج تدقيق مهيكلة

تعتبر مساعدات القرار في المراجعة Audit Decision Aids (ADA) من الأساليب التي تستخدمها شركات المراجعة لتنفيذ منهج المراجعة المخطط لزيادة جودة عملية المراجعة ولمقابلة احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتطوير أداء المراجع في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشكلات غير المهيكلة وتتضمن هذه الوسائل، نظم دعم اتخاذ القرار، ونظم الخبرة والشبكات العصبية، وقد جاء الاستخدام المتزايد لمساعدات القرار في المراجعة كنوع من الاستجابة من قبل بعض شركات التدقيق من أجل تضييق فجوة التوقعات على أمل أن يحد ذلك من في نهاية المطاف من التبعات القانونية، كما أملت هذه الشركات عبر تبنيها مناهج تدقيق مهيكلة بشكل أكبر أن تستمر في تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية على الدوام.

قامت (Purvis, 1987) بفحص فاعلية استخدام شركات التدقيق لمناهج تدقيق مهيكلة وشبه مهيكلة في طرق جمع البيانات، وتوصلت إلى أن من شان فرض مناهج مهيكلة في عملية التدقيق أن يكون له جوانب عملية وأخرى غير عملية، علاوة على أن ذلك لا يؤدي إلى وجود توافق بين شركات التدقيق، كما عالجت دراسة (Jenngings, et. al., 1993) من ناحية تطبيقية الأثر القانوني للاستخدام المتزايد لمساعدات القرار في المراجعة ومناهج المراجعة المهيكلة في بيئة المراجعة، وكشفت نتائج الدراسة بأن مساعدات القرارات هذه يستخدمها القضاة بمثابة معايير بديلة، ومعنى ذلك أن القضاة يقبلون ويستخدمون مساعدات القرارات في المراجعة كمنهج لزيادة، أو على الأقل المحافظة على، معايير التدقيق.

4- توسيع نطاق مسئوليات المدقق وتحسين استقلاله

اقترحت دراسة (Humphery, et. al., 1993) أيضاً طرق أخرى من أجل تضييق فجوة التوقعات، فقد ذكر هؤلاء الباحثين بأنه ليس من الجيد أن يُتوقع من الجمهور بناء آمالهم على المراجعين، بصفتهم كاشفي غش، بواسطة تعليم هذا الجمهور أو بواسطة تعديل في طول تقرير المراجع أو الادعاء بأن فشل شركات المراجعة المشهورة هي استثناءات، وبدلاً من ذلك قدموا ثلاثة اقتراحات في هذا الشأن: 1) تأسيس هيئه مستقلة للمراجعة من أجل تحسين استقلال المراجع من خلال

الاشراف على تعيين المراجعين لدى الشركات الكبرى ولتنظيم أتعاب عمليات المراجعة، 2) توسيع نطاق مسئوليات المدققين بإصدار تشريع ينص بشكل صريح على مسئوليات المراجع تجاه حملة الأسهم والدائنين وحملة الأسهم المحتملين، 3) أن يكون واضحاً وبشكل لا التباس فيه أن من واجب المراجعين الكشف عن الغش، إلا أنه وقبل تنفيذ أي من هذه الحلول توجد حاجة لتقييم، وبعناية كبيرة، حجم وضخامة فجوة التوقعات والتكاليف والمنافع المرتبطة بتنفيذ تلك الحلول المقترحة.

وافق (O'malley, 1993) على فرض المزيد من المسئوليات على المراجع وخصوصاً فيما يتعلق بالمسئولية عن كشف الغش، حيث اقترح أربعة مسئوليات إضافية يجب على المهنة أخذها بعين الاعتبار وهي: تقييم الإدارة والمراجع لأنظمة الرقابة الداخلية، والامتثال للإبلاغ compliance reporting، والتقرير المباشر من قبل المراجع إلى المنظمين regulators، ومشاركة المراجع في التقارير المالية الفترية، وقد أوضح هذا الباحث بأن هذه المسئوليات تزيد من تهديدات المسئولية القانونية، ما لم يتم التعامل مع تلك المسئوليات.

إن أي توسيع لمسئوليات المدقق سوف لن يكون مجدياً ما دام النظام القانوني يتعامل مع المراجعين كآلية لنقل المخاطر، يكون فيها المراجعون هم من يُنقل لهم الخطر بشكل أساس، حيث أكد (Lochner, 1993) بأنه ليس من العدل أن يُتوقع من المراجعين تحمل مسئوليات إضافية بدون وجود التأمين الكافي لهم ضد عمليات التقاضي المحتملة والمترتبة على تلك المسئوليات الجديدة.

إقترح (Knutson, 1994) معياراً لمعالجة فجوة التوقعات، وكان رأيه بأن المعيار الأكثر عدالة هو تحميل المراجعين مسئوليات في إطار ما يجب عليهم معرفته وليس في إطار مستوى عالٍ مستحيل مما يفترض فيهم أن يعرفوه، علاوة على أن لا يكون الاعتماد على تقرير المراجع مقيداً في إطار مجلس إدارة الشركة والمساهمين الحاليين، بل المساهمين المحتملين أيضاً، وفي إطار دراسة (Rabinowitz, 1996) تمت الإشارة إلى بعض جوانب القصور في عملية المراجعة التي كانت نتيجتها انخفاض في مستوى ثقة الجمهور في المهنة، وقد افترضت هذه الدراسة حلولاً لتعويض تلك الجوانب مثل، تحسين هياكل الرقابة المحيطة بالمدراء في قمة الهرم التنظيمي في الشركة والمدراء التنفيذيين، وتعيين المدققين بموجب اعتبارات الخبرة والتدريب الذي يتمتع به المدقق في مجال أعمال الوحدات التي سيقوم بتدقيقها(التخصص)، وزيادة التفاعل فيما بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، ومراجعة التقاليد الدارجة في التوظيف، وتطوير إجراءات تدقيق أكثرفاعلية وأخيراً، تعزيز أدوار لجان التدقيق.

2-11 منهج Porter في تضييق فجوة التوقعات

قدمت (Porter, 1993) رؤى جديدة بشأن هيكل ومكونات ومدى فجوة توقعات الأداء في التدقيق ودعت إلى أن دراستها أشارت إلى منهج عقلاني وشامل من أجل تضييق فجوة التوقعات، حيث اقترحت بأنه عندما ينتقد الجمهور أداء المراجعين في مهمة معينة يجب تحليل القضية من أجل معرفة إلى أي مكون من مكونات الفجوة يمكن أن تُعزى إليه هذه المسألة، هل هو بسبب قصور المعايير، أم قصور في أداء المراجع أم توقعات غير معقولة من قبل المستخدمين؟، ومن ثم ينبغي تنفيذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وقد أوصت الدراسة مجتمع المهنة بأن يتبنى هذا المنهج من أجل تضييق فجوة توقعات الأداء في المراجعة.

بينت دراسة (Shaikh and Talha, 2003: 522) أن الفكرة العامة في سبيل تضييق فجوة التوقعات هي، بناء حلول بأقصى حد ممكن على أساس الحوارات المستمرة بين الأطراف المعنية بهدف تحقيق أكبر قدر من التوافق بين تلك الأطراف وأن الإجراءات التالية يجب تنفيذها بنجاح، مع الأخذ في الاعتبار كل الأمور التي أدت إلى وجود فجوات بين المراجعين ومستخدمي البيانات المإليه، وذلك على مدى سنوات عدة قادمه، وهذه الإجراءات تشمل: وضع معايير خاصة بالأهمية النسبية للمدققين عند تدقيق البيانات المالية، الافصاح من قبل المراجع عن مستويات الأهمية في رسالة الارتباط، الافصاح من قبل المراجع عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المراجع، تحديد المسئولية في لغة خطاب الارتباط، تقليل فجوة الاتصال من خلال الرسالة التي يبعثها تقرير المراجعة النظيف، تشكيل وكالة مستقلة للإشراف على تنظيم مهنة المراجعة، إجراء تحسينات بشأن التقرير عن استمرارية الشركة من قبل واضعي المعايير، وأخيراً تعليم مستخدمي البيانات المالية وتثقيفهم بشأن طبيعة ووظيفة المراجعة.

يرى الباحث أن مراجع الحسابات يعتبر طرفاً واحدً من عدة أطراف تشكل بيئة المجتمع المالي والمعنيين بنتائج عملية المراجعة، ويحكم هذا المجتمع حالة دائمة ومستمرة من التباين وتعارض المصالح، حيث لا تجد طرفان في هذه البيئة يجتمعان على هدف أو رؤية محددة تتعلق بالمطلوب من مهنة المراجعة بشكل عام أو مراجع الحسابات بشكل خاص، علاوة على حالة التغيير المستمرة لدى تلك الأطراف في كل زمان ومكان، ولكون تدقيق الحسابات في الأساس علم اجتماعي، فقد أيد (Sikka, et. al., 1998: 302) وجهة النظر القاضية بأن فجوة التوقعات من الممكن تقليلها، اذا لم تستبعد بشكل كلي، فقط اذا تم نقل نوايا المراجعين، وبشكل صحيح، لكل مستخدمي البيانات المالية

والمشرعين حيث ارتبط هذا الاعتقاد بالافتراض القائم على أن هناك قراءة واحدة صحيحة فقط لتقرير المراجع، وأن هذه القراءة هي القراءة المطابقة لقيم الأداء المفضلة من وجهة نظر المهنة، وبمقتضى هذا الاعتقاد يفهم أنه من المستحيل القضاء على فجوة التوقعات، وذلك نظراً لاختلاف الاعتقادات والنوايا بين المراجعين وباقي أطراف المجتمع المالي وذلك تصديقاً لقولة تعالى: "**وَلَوْ شَاءَ رَبُّكَ لَجَعَلَ النَّاسَ أُمَّةً وَاحِدَةً وَلا يَزَالُونَ مُخْتَلِفِينَ* إِلا مَنْ رَحِمَ رَبُّكَ وَلِذَلِكَ خَلَقَهُمْ وَتَمَّتْ كَلِمَةُ رَبِّكَ لأَمْلأَنَّ جَهَنَّمَ مِنَ الْجِنَّةِ وَالنَّاسِ أَجْمَعِينَ**" (سورة هود، الآيات: 118 - 119).

لقد توصلت دراسة (Porter, 1993) أن 34% من أسباب الفجوة بين المراجعين والمجتمع بما فيهم مستخدمي البيانات المالية يعود إلى توقعات غير معقولة من قبل المستخدمين، بينما 16% من الفجوة بسبب الأداء غير الكافي من قبل المراجعين، و50% بسبب عدم كفاية المعايير ووفقاً لهذه النتائج نجد أن من شأن إجراء حوارات بين الأطراف المعنية وإرساء مزيد من المعايير سوف يؤدي إلى تقليل ما نسبته 84% من مسببات الفجوة، وهذه بلا شك نسبة كبيرة ولو على الأقل في نيوزلنده، البلد التي أُجريت فيها الدراسة، وهذا أمر لا شك بأنه لافت للنظر، ولا يوجد سبب للتفكير بأن الأمور مختلفة في باقي أنحاء العالم (Shaikh and Talha, 2003: 523).

وانطلاقاً من النتائج السابقة لدراسة (Portet, 1993) وتأسيساً على فكرة الاختلاف السابق الاشارة إليها ومن منطلق المناهج المتعددة المقترحة لتضييق فجوة التوقعات، يمكننا القول بأنه يمكن اتباع استراتيجية واضحة يتبناها المراجعون في الممارسة العملية يكون من شأنها التخفيف من حدة الفجوة المتعلقة بالأداء سواء كانت فجوة قصور أداء أو قصور في المعايير، لكي يكون هناك منطق مقبول لاتهام المراجعين في حالة فشل عمليات المراجعة، بأنهم سبباً رئيساً ومباشراً في الفجوة الكلية للتوقعات وليكون أساس مساءلتهم قانوناً مبنياً على ما يمكن أن نسميه الفجوة المعقولة لتوقعات الأداء، كما يُقترح بأن تكون هذه الاستراتيجية هي، أداء عملية المراجعة في إطار التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات، لما أثبتته دراسات عدة من أن هذه الإستراتيجية ساهمت في تحسين مجالات عدة تتعلق بأداء مراجع الحسابات وبالتالي تقليل فجوة التوقعات.

الفصل الثالث

تحليل استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة وأثرها على بعض المحاور المهنية المهمة في إدارة عملية المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات

3-1 مقدمة

3-2 مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

3-3 أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

3-4 مقاييس التخصص الصناعي

3-5 محددات تخصص مراجع الحسابات

3-6 محددات اختيار المراجع المتخصص صناعياً

3-7 تقييم استراتيجية التخصص الصناعي

3-8 مجالات مساهمات استراتيجية التخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات

3-9 أثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع الخارجي

3-10 منهج مواجهة المخاطر المصاحبة لإستراتيجية التخصص الصناعي

3-1 مقدمة

عرف التخصص طريقه إلى معظم المهن المتقدمة مثل مهنتي الطب والهندسة، بل زادت معظم المهن في العصر الحديث في تخصصاتها تعمقاً بحيث أصبح التخصص هو السمة المميزة لمعظم المهن المعاصرة، ومهنة المراجعة ليست بالمهنة الأقل أهمية عن باقي المهن المتقدمة، إذا لم تكن تضاهيها في الأهمية، نظراً للدور الذي تقوم به سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي، ونتيجة لتطور الأنشطة الاقتصادية وتعدد مجالاتها وتنوع الأشكال القانونية التي تخضع لها ودرجة التعقيد الملازمة لهذه الأنشطة والممارسات المحاسبية المصاحبة لها، ونتيجة لظهور العديد من حوادث الفساد المالي وإفلاس العديد من منشآت الاعمال الدولية الكبرى والتي كان أبرزها شركة Enron للطاقة وما تبعة من انهيار لكبرى شركات المحاسبة الخمس Arthur Anderson فقد أضحى التخصص الصناعي في المراجعة بمثابة متلازمة أداء بالنسبة لمهنة المراجعة في السنوات الأخيرة.

إن من شأن فهم طبيعة النشاط أو الصناعة التي يعمل بها عميل المراجعة أن يحسن من قدرة المراجع على ممارسة شكه المهني فيما يتعلق بالاعتراف والتقييم السليم للعمليات والأحداث المرتبطة بذلك النشاط، وقد أدركت شركات المراجعة أهمية التخصص الصناعي في تقديم خدمات المراجعة بجودة عالية عندما اعادت هيكلة ممارسات التأكيد التي تقوم بها على أساس الأنشطة الصناعية ففي عام 1993 قامت شركة KPMG Peat Marwick's بإعادة هيكلة أعمالها على أساس خدمات التخصص الصناعي وكانت بذلك الشركة الرائدة من الشركات الكبرى الخمس آنذاك التي تنفذ خدمات المراجعة على أساس صناعة العميل (Minutti-Meza, 2013: 80) (Ali, et. al., 2008: 91) وقد أشار (Gramling and Stone, 2001: 1) إلى عمليات إعادة الهيكلة تلك على أنها اتساقاً مع التركيز المتنامي من قبل المعايير المهنية للمراجعة بشأن فهم طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة ومجال اعماله.

أظهر الاستطلاع الذي أجراه مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الاميركية The United State General Accountancy Office (GAO) أن الشركات المساهمة العامة المشاركة في الاستطلاع تفضل اجراء عمليات المراجعة لبياناتها بواسطة شركات المراجعة التي لها تاريخ معروف في مجال صناعة معينة (GAO, 2003: 27) كما توحي التلميحات الصادرة عن كبار شركات التدقيق في الولايات المتحدة بأن التخصص الصناعي هو هدف من أجل زيادة اهمية بعض هذه الشركات، إذا لم يكن كلها، (Hogan and Jeter, 1991: 1) وهذا يعني أن شركات المراجعة المعنية حصلت على منافع من التخصص الصناعي، إما ان تكون هذه المنافع في زيادة حصتها

السوقية أو زيادة في أرباحها أو في جودة المراجعة أو مجرد الحفاظ على حصتها السوقية (Ali, et. al., 2008: 91).

إن اعتبار التخصص الصناعي في سوق خدمات المراجعة ذو أهمية قصوى في الولايات المتحدة الأمريكية لينعكس أيضاً من حقيقة أن اعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسألة التخصص بأنها واحدة من أكبر خمسة قضايا تؤثر في مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين (AICPA, 1998: 12)، وقد اعترف مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية GAO بأهمية التخصص الصناعي في المراجعة عندما أشار إلى ذلك في تقريره الصادر عام 2008 بأن شركات المراجعة المتخصصة صناعياً قد تستثمر تخصصها فيما يتعلق بتطوير وتسويق الخدمات ذات العلاقة بعملية المراجعة والتي تعتبر خدمات محددة بعملاء التدقيق لصناعة معينة، علاوة على تقديم مستويات أعلى من التأكيد (GAO, 2008: 111).

لقد أثمر ذلك كله عن توجيه الأدب المحاسبي للاهتمام بدراسة التخصص الصناعي في مراجعة الحسابات وأثره على كثير من المحاور المهنية والقضايا التي تؤرق مهنة المراجعة مثل فجوة التوقعات، فقد تعددت الدراسات التي تناولت بالبحث والتحليل موضوع التخصص المهني منذ نهاية القرن العشرين منها على سبيل المثال (Gramling and Stone, 2001)، (Owhoso, et. al., 2002)، (Krishnan, 2003)، (Low, 2004)، (Chung and Sanjay, 2003)، (Lim and Tan, 2008)، (Cadman and Stein, 2007)، (Dunn, et. al., 2000)، (لبيب، 2005)، (متولي، 2006)، (جمال الدين، 2008)، و(المقطري، 2011) ولعل من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج ايجابية لأداء عملية المراجعة في إطار التخصص الصناعي تمثلت في، تقوية سوق خدمات المهنة، والارتقاء بمستوى المنافسة والخبرة والأداء المهني، وزيادة قدرة المراجعين المتخصصين على اكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة في القوائم المالية واكتشاف ومواجهة أساليب إدارة الأرباح المحاسبية والاحتيال المالي، وارتفاع درجة دقة تقديرات المخاطر الملازمة والمخاطر الكلية لعملية المراجعة، فضلاً عن تدعيم استقلال المراجع واحتفاظه بهذا الاستقلال سواء في الحقيقة أو المظهر والأثر الإيجابي على جودة المراجعة وجودة الإفصاح، وكذلك المساهمة في تضييق فجوة التوقعات.

3-2 مفهوم التخصص الصناعي للمراجع

يعد تحديد المؤسسات الصناعية المتخصصة في مجال معين مهمة صعبة، وقد اتبع الباحثون الأكاديميون مسارات متنوعة لتحقيق ذلك وأكثر الطرق شيوعاً هي تلك التي تفترض أن المؤسسات صاحبة أكبر حصة في السوق لكل نشاط صناعي هي المتخصصة في هذا المجال الصناعي (متولي، 2006: 175) وقبل الخوض في المفاهيم المختلفة للتخصص الصناعي سواء على مستوى المراجع الفردي أو شركة المراجعة، تجدر الاشارة إلى أنه من الأهمية بمكان التعرض لمفهوم الخبرة باعتبارها مصدراً للتخصص والتفرقة بين نوعي الخبرة العام Experience والمهني Expertise.

تنظر (Bonner and Lewis, 1990: 2) إلى الخبرة العامة Experience أو ما يطلق عليه سنوات الممارسة أو الأقدمية بأنها طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة، بينما يرى (عبد الوهاب، 2000: 19) أن الخبرة العامة وإن كان يصعب وصفها في مجال المراجعة، لكن لها دلائل ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المراجعون، والتي تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات والتي عن طريقها يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من قبل المراجعين، ومن ثم يمكن استخدام مفهوم أو مضمون سنوات الممارسة لتحديد مفهوم الخبرة.

أما الخبرة المهنية Expertise فتعرفها (Bonner and Lewis, 1990: 2) بأنها القدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين والإجراءات المحددة لأداء تلك المهام، وترى (Bonner and Lewis, 1990: 6) أن سنوات الخبرة ليست مؤشر مقبول على تخصص المراجع وبدلاً من ذلك تفترض أن المعرفة والقدرات المطلوبة لأداء مهمة مراجعية محددة سوف تكون مؤشرات أفضل على تخصص المراجعين.

تعرض الأدب المحاسبي لمفاهيم متعددة للتخصص الصناعي في مجال مراجعة الحسابات في دراسات عدة فمن هذه الدراسات من عرف التخصص من ناحية شركة المراجعة ومنها ما عرفه من ناحية مراجع الحسابات نفسه وذلك كما يلي:

3-2-1 مفهوم التخصص الصناعي في المراجعة على مستوى شركات المراجعة:

عرف (Neal and Riley, 2004: 170) شركة المراجعة المتخصصة صناعياً بأنها تلك الشركة التي تميز نفسها عن منافسيها فيما يتعلق بحصتها في سوق المراجعة في صناعة معينة، كما أشارت (Dunn, et. al., 2000) بأنه للحكم على اعتبار مكتب مراجعة ما متخصصاً، يجب ألا تقل

نسبة الشركات التي يراجعها هذا المكتب عن 10% من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أو جملة اتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة، فيما عرف (Mayhew and Wilkins,2003: 41) مكاتب المراجعة المتخصصة بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل 20% من عملاء قطاع معين وأشار (الأبياري، 2008: 16) إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة هي المكاتب التي لديها حصص سوقية جوهرية من عمليات مراجعة القطاع نسبة إلى حصص منشآت المراجعة الأخرى التي تقدم خدمة المراجعة لمنشآت نفس القطاع.

فيما عُرف المتخصصون صناعياً باعتبارهم رواد السوق في المراجعة بالاستحواذ على ما يزيد عن 20% من حصة السوق في مجال خدمات المراجعة، من حيث عدد العملاء في صناعة محددة (Ali, et. al., 2008: 91)، ويؤكد (متولي، 2006: 175) على أن توافر نظام معلومات متكامل وأنظمة رقابة داخلية فعالة مع توافر معايير مهنية وتحديد لمتطلبات إعداد التقرير بشأن متطلبات المراجعة في صناعة معينة دون غيرها سوف يؤدي إلى تخصص المراجع في تكنولوجيا محاسبية ورقابية ويجعله يطبق اجراءات وسياسات ووسائل محاسبية خاصة بالصناعة المعنيه، وذلك بهدف إعداد التقرير عن الأحداث الاقتصادية للعملاء، الأمر الذي يجعلها تحقق الميزة التنافسية عن المؤسسات المهنية غير المتخصصة.

3-2-2 مفهوم التخصص الصناعي في المراجعة على مستوى المراجعين

يُعرف التخصص أو الخبرة المتخصصة من وجهة نظر (عزيز، 2003: 379) بأنها امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، وترى (Bonner and Lewis, 1990: 2) الخبرة المتخصصة بأنها المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة، وتعرف (Hammersley, 2006: 315) المتخصصون في صناعة ما بأنهم المراجعون المتخصصون داخل شركاتهم، وتعد عملية تدريبهم وممارستهم للخبرة محددة في صناعة معينة، ويرى (Stanley and DeZoort, 2007: 135) أن المراجعون يكتسبون خبرتهم من خلال العمل مع عملاء مراجعة في صناعة معينة، مما يجعلهم يألفون الممارسات المحاسبية والمخاطر الخاصة بتلك الصناعة، فيما يعتقد(Owhoso, et. al., 2002: 884) بأن المراجعون المتخصصون هم أولئك الذين لديهم ممارسات مهنية كبيرة خاصة بقطاعات معينة، ويعرف (مجاهد، 2005: 368) المراجع المتخصص بأنه المراجع الذي يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفاعلية، وتساعده في إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية لعميلة، وتعرف (عوض، 2006: 68)

التخصص الصناعي بالنسبة للمراجع بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها منشآت هذا القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، ويرى (منصور، 2007: 243) أن التخصص القطاعي للمراجع يعني إلمام المراجع بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة وتطويع استخدام جميع هذه المقومات في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

على ضوء ما تقدم من تعريفات سابقة للتخصص الصناعي للمراجع سواء كان على مستوى منشآت المراجعة أو الأشخاص نجد أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف دقيق للتخصص الصناعي، وأن معظم الآراء اتجهت لتعريف التخصص الصناعي للمراجع في إطار مفهومه العام وهو المعرفة المتعمقة لمراجع الحسابات في نشاط اقتصادي معين يتخصص فيه المراجع، الأمر الذي ينعكس بالضرورة على زيادة درجة فاعلية عملية المراجعة الخارجية والارتقاء بمستوى الأداء المهني وزيادة ثقة الرأي العام في جودة خدمات المراجعة مما يساعد في النهاية على الحد من وتقليص فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة.

3-3 أهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

إن التزايد المطرد في التطورات التقنية والمعلوماتية، والتشابك المعقد في أركان النظام الاقتصادي وحقيقة وجود اختلافات جذرية بين طبيعة ونوعية الأنشطة الاقتصادية لمنشاة الأعمال، التي تعمل في قطاعات اقتصادية مختلفة واختلاف الأوضاع الاقتصادية لها ونظم المحاسبة والرقابة الداخلية القائمة بها، والسياسات المحاسبية والمتطلبات المحاسبية المميزة لبعض القطاعات الاقتصادية دون الأخرى وكون عملية المام المراجع بطبيعة نشاط العميل، تعد عملية مستمرة وتصاعدية من تجميع للمعلومات وتقويمها وربط نتائج المعرفة بأدلة أو قرائن الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل عملية المراجعة، كل ذلك يؤكد مدى أهمية تخصص المراجع الخارجي في مراجعة نشاط اقتصادي معين (لبيب،2005: 102)، ويكتسب التخصص المهني للمراجع أهميته باعتبار ما يلي:

1. يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (المقطري، 2011: 413) ويؤكد ذلك ما نظرت إليه عينة من شركات المحاسبة في أمريكا عام 1998 بأن التخصص الصناعي يعتبر بمثابة مسألة حاسمة للبقاء في المستقبل بالنسبة لشركات

المراجعة (Ali, et. al., 2008: 91) كما بين (O'keefe, et. al., 1994: 42) بأن أحد أهم الأسباب التي تحول دون تقديم عمليات مراجعة ذات جودة عالية هو اهتمام عملاء المراجعة بالحصول على عملية مراجعة بأتعاب منخفضة أكثر من اهتمامهم بالحصول على جودة مرتفعة، علاوة على نقص المعرفة المتخصصة للمراجعين بالصناعة التي تعمل فيها منشأة العميل، ويشير(Mayhew and Wilkins, 2003: 35) إلى التخصص الصناعي باعتباره ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين كونه يمكن مكاتب المراجعة من استخدامه كأحد الاستراتيجيات التنافسية لخدمة مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء الذين يمتلكون نفس الخصائص الأساسية.

2. إدراك شركات المراجعة العالمية والمنظمات المهنية والحكومية لأهمية التخصص في المراجعة، حيث قامت شركة KPMG Peat Marwick's بإعادة هيكلة أعمالها على أساس خدمات التخصص الصناعي وكانت بذلك الشركة الرائدة من الشركات الكبرى الخمس – آنذاك – التي تنفذ خدمات المراجعة على أساس صناعة العميل (Ali, et. al., 2008: 91) وقد أعادت باقي شركات المراجعة الكبرى هيكلة ممارسات التأكيد التي تقوم بها على أساس الأنشطة الصناعية، ففي الشركات الكبرى يتخصص المراجعون على أساس الأنشطة التي يعمل في مجال صناعتها عملاء المراجعة، فقد أبرزت شركة Price Waterhouse Coopers (PWC) ذلك بالقول: "أن منهجنا في المراجعة، في طليعة أفضل الممارسات، مصمم ليناسب حجم وطبيعة منظمتك وهو مستند إلى معرفة صناعية واسعة النطاق" (Minutti-Meza, 2013: 80).

ونظراً لأن استراتيجية التخصص الصناعي تعتمد في نجاحها على كبر حجم شركات المراجعة وارتكازها على توافر كم مناسب من المراجعين من ذوي التخصصات القطاعية، فقد قام العديد من شركات المراجعة المهنية خلال العقدين السابقين بعمليات اندماج بغية توافر القدرات البشرية القادرة على انجاح استراتيجية التخصص ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية (لبيب، 2005: 85)، وقد اعترف مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة US General Accountancy Office (GAO) بأهمية التخصص الصناعي في المراجعة عندما أشار إلى ذلك في تقريره الصادر عام 2008 بأن"قد تستثمر شركات المراجعة المتخصصة قطاعياً تخصصها فيما يتعلق بتطوير وتسويق الخدمات ذات العلاقة بعملية المراجعة والتي تعتبر خدمات محددة بعملاء التدقيق لصناعة معينة، علاوة على تقديم مستويات أعلى من التأكيد (GAO, 2008:

(11، فيما اعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسألة التخصص الصناعي للمراجع على أنها واحدة من أكبر خمسة قضايا تؤثر في مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين (AICPA, 1998: 12).

3. التأكيد الضمني لمعايير المراجعة الأمريكية والدولية على أهمية التخصص الصناعي بمهنة المراجعة الخارجية، فبالرغم من عدم وجود معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص الصناعي إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة التي يقوم بأداء المراجعة فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة (المقطري، 2011: 413)، ومن أبرز معايير المراجعة التي كان التخصص الصناعي في مجال مراجعة الحسابات بمثابة استجابة لها هي معايير المراجعة الأمريكية والدولية.

ويقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، ويُعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه جزءاً رئيساً من هذا التخطيط، ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الإستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة يمكن للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة (محمد، 2006: 149)، وكذلك يشير معيار التدقيق الدولي رقم 310 حول معرفة طبيعة عمل المنشأة إلى أنه يجب على المدقق عند اجراء عملية تدقيق البيانات المالية أن يكون لديه، أو يحصل على، معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والعمليات والممارسات التي يظن المدقق بأن لها تأثير مهم على البيانات المالية أو على الفحص أو على تقريره وهذه المعرفة يستعملها المدقق في تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الأعمال وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق ومدى توزيعها بين اختبارات الرقابة العامة والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2008: 71).

كما أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على المعرفة بطبيعة عمل المنشاة قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق، وذلك من أجل الحصول على معرفة أولية للقطاع والمالكين والإدارة وعلى كيفية عمل المنشأة المكلف بتدقيقها، والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لإجراء عملية التدقيق، وبعد قبول التكليف يتم الحصول على معلومات اخرى وأكثر تفصيلاً ويقوم

المدقق، حسب المدى العملى، بالحصول على المعرفة المطلوبة في بداية التكليف، وكلما تقدمت عملية التدقيق فإن تلك المعلومات سوف تُقَيَم وتُحَدَث ويتم الحصول على معلومات أكثر، وعموماً فإن المعرفة بطبيعة العمل هي إطار مرجعي يستند إليه المدقق في اصدار آراءه المهنية، كما أن فهم طبيعة العمل واستعمال هذه المعلومات بشكل مناسب يساعد المدقق على تقدير المخاطر وتشخيص المشكلات، تخطيط وأداء عملية التدقيق بفاعلية وكفاءة، تقييم أدلة الإثبات، توفير خدمات أفضل للعملاء (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2008: 73).

وتقضي الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي رقم 550 بعنوان "الأطراف ذات العلاقة" بأن المدقق يحتاج لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال المنشأة والجهة القطاعية، وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيراً اساسياً على البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003: 373)، ويرى (لبيب، 2005: 144) أن تأكيد المعايير الدولية والمحلية على ضرورة حصول المراجع على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط عميل المراجعة يمكن تحقيقه من خلال مسارين أحدهما تقليدي ويتمثل في قيام المراجع بالسعي نحو الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل المنشأة، والآخر حديث ويتمثل في قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الاقتصادية ومن ثم الإلمام بطبيعة نشاط منشأة العميل التي تنتمي لتلك الصناعات.

وعملياً فإنه من الصعب أن تتوفر للمراجع المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات المراجعة، والتي تجعل منه مراجعاً لتلك النشاطات جميعها، وهو ما يضع المراجع أمام خيارين 1) أن يكون لديه الإلمام الكافي بأمور الصناعات الموجدة بالبيئة المحيطة التي تتطلب خدماته، وهذا يتطلب منه تكاليف ضخمة في الحصول على تلك المعرفة وتكاليف عملية التدريب مما يصعب على مكتب المراجعة تحمل تلك التكاليف وفي أحيان أخرى يكون من غير العملي الإلمام بكل تلك الصناعات. 2) أن يقبل المراجع القيام بعمليات مراجعة في ظل عدم المعرفة الكافية والمتخصصة بطيعة النشاطات في البيئة المحيطة، وفي هذه الحالة قد تكون المنشأة التي يراجعها ضمن صناعات تتميز بمخاطر مرتفعة وهو ما يعرض المراجع لمخاطر التقاضي ومن ثم يتحمل المراجع دفع تعويضات قد تفوق امكانياته فضلاً عن فقدان الثقة من قبل الجمهور بالمراجع وبالمهنة عموماً (المقطري، 2011: 414)، ويؤكد ذلك ما أشارت إليه دراسة (Stanly and DeZoort, 2007: 131) بأن السبب في أغلب حالات إخفاقات عمليات المراجعة التي حدثت في الفترة الماضية يعود إلى عدم معرفة المراجع في صناعة العميل.

4. يُعد التخصص الصناعي في المراجعة أحد المحددات المهمة لاختيار المراجع الخارجي، حيث أكد الاستطلاع الذي أجراه مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية GAO في عام 2003 أن الشركات المساهمة العامة المشاركة في الاستطلاع تفضل إجراء عمليات المراجعة لبياناتها بواسطة شركات المراجعة التي لها تاريخ معروف من الخبرات في مجال صناعة معينة، وأن ما نسبته 80% من استجابات الشركات المشاركة في الاستطلاع أكدت أن التخصص الصناعي قد يكون الأهم، أو الأكثر أهمية، عند اختيارهم لمراجع جديد (Ali, et. al., 2008: 91) كما يعد التخصص الصناعي أحد الدوافع المهمة لاختيار المراجع في الصناعات التي تخضع لمستويات أعلى من التنظيم وتلك الصناعات التي تواجه معدلات نمو سريعة، كما يزيد احتمالات الاستعانة بالمراجع المتخصص صناعياً في الدول التي يتسع فيها الإفصاح في التقارير المالية وأيضاً في الدول التي تختلف فيها المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية (منصور، 2007: 247).
5. تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل مراجع الحسابات، حيث يحتاج المراجع أثناء أداء مهمة المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع منشأة العميل أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 108):

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني والمصانع والآلات والأعمال الفنية والأحجار الكريمه.
- تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول، مثل المعادن المخزنة على شكل أكوام، والمعادن الدفينة والاحتياطيات النفطية والعمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصه، مثل التقييم الاكتواري في التأمين.
- قياس العمل المنجز في المقاولات تحت الإنجاز.
- الآراء المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 620 بعنوان "الاستفادة من عمل خبير" أن ثقافة وخبرة المدقق تساعدانه على أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكل عام، ولكن لا يتوقع من المدقق أن يكون لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة حرفة أخرى، وعند التخطيط

للاستفادة من عمل خبير، على المدقق تققيم الكفاءة المهنية للخبير وذلك بالإضافة إلى تقدير موضوعية الخبير (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003: 412-416)، ومن ثم فإذا توافرت لدى المدقق المعرفة المتخصصة في نشاط العميل فإن ذلك قد يخفض من الاستعانة بالخبراء إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة (المقطري، 2011: 416).

6. رغبة مراجع الحسابات في تعزيز سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من مكاتب مراجعة غير متخصصه (Craswell, et. al., 1995: 302) وبذلك أصبح التخصص المهني للمراجع يمثل إحدى الاسترتيجيات التي يتبعها المراجع أو شركات المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلاً عن الأتعاب (Mayhew and Wilkins, 2003: 41).
7. يعتبر أحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية، حيث تعد هذه الاستراتيجية أحد وسائل تطوير ورفع مستويات الأتعاب وتعطي قوة تفاوض للمراجع مع العملاء حول تحديد نسبة الأتعاب العادلة في مقابل الخدمات الصناعية المتخصصة التي تقدمها هذه المكاتب، كما تساعد في رفع كفاءة مؤسسات المراجعة المهنية في الاستفادة من وفورات الحجم لتحديد النسبة العادلة للأتعاب (متولي، 2006: 188).

3-4 مقاييس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

بينت دراسة (Krishnan, 2001) بأنه يمكن تحديد ما إذا كانت مؤسسات المراجعة تعد متخصصة في مراجعة شركات معينة أم لا، يتم من خلال المقاييس الآتية (متولي، 2006: 176):

1. تحديد نسبة تحكمية معينة يجب أن تحصل عليها المؤسسات في سوق شركات هذه الصناعة.
2. تحديد المتخصصين في الصناعة من خلال أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة بالإضافة إلى ثاني أو ثالث أكبر الموردين إذا كان هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين.
3. يعتبر المراجع متخصصاً في صناعة ما إذا كان يضم في محفظته عدد كبير من العملاء في نفس الصناعة.
4. تحديد الحصة السوقية المبنية على عدد العملاء في الصناعة وليست المبنية على مبيعات العملاء.

5. يتم تحديد التخصص الصناعي وفقاً لمدخل المحفظة Portfolio approach والذي يفترض أن حجم العميل (مقاساً بالمبيعات) كبديل عن ايرادات المراجع ويرتبط بالعميل في صناعة معينة ويحسب كالأتي: التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة = إجمالي مبيعات العميل/ إجمالي مبيعات جميع العملاء.
6. تحديد الحصة السوقية مقاسة بنسبة مبيعات العميل في صناعة معينة وذلك على النحو التالي: التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة = إجمالي مبيعات العميل/ اجمالي مبيعات الصناعة.

3-5 محددات تخصص المراجع

بينت (Bonner and Lewis, 1990: 5) أن هناك على الأقل ثلاثة أنواع من المعرفة ونوع واحد من القدرة والتي تبدو بأنها محددات خبرة أو تخصص لمختلف مهام المراجعة وذلك كما يلي:

أولاً: يجب أن يمتلك المراجعون المتخصصون مجالاً عاماً من المعرفة والذي يتمثل في مستوى أساسي من المعرفة بعلوم المحاسبة والمراجعة، ويتضمن هذا المستوى معرفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً علاوة على المعرفة بتدفق المعمليات خلال النظام المحاسبي، وهذا المستوى العام من المجال المعرفي يكتسب من خلال التدريب الرسمي والخبرة العامة للمراجع.

ثانياً: المعرفة بالتخصصات الفرعية Subspecialty knowledge المرتبطة بصناعات أو عملاء مراجعة متخصصون في صناعات محددة، وهذه المعرفة تكتسب بواسطة أشخاص لديهم خبرة مع عملاء مراجعة معينين وفي صناعات محددة أو بواسطة التدريب الراسخ firm training في تلك المناطق المتخصصة من الأنشطة، ومثل هذه المعرفة ليس من المرجح أن تكتسب من خلال خبرة أو تعليمات عامه، وبالتالي ليس من المحتمل أن تكون موجودة لدى كل المراجعين عند مستوى معين من الخبرة.

ثالثاً: أن يكون لدى المراجع معرفه عامه بعالم الأعمال في بعض مهام المراجعة، مثل فهم دوافع الإدارة في مختلف الظروف أو الحالات التعاقدية، ومثل هذه المعرفة يمكن اكتسابها من خلال التعليمات الرسمية formal instructions ومختلف الخبرات الشخصية للمراجع مثل القراءة، والمراجعون سواء من خلال مستويات الخبرة من المرجح أن يختلفوا فيما يتعلق بهذا النوع من التجربة وذلك بسبب الاختلافات في مزيج العملاء، أو المصالح الشخصية في عالم الأعمال وهكذا دواليك.

النوع الآخر من محددات خبرة (تخصص) المراجع هو القدرة العامة على حل المشكلات general problem solving ability والتي تتضمن القدرة على ادراك العلاقات، وتفسير البيانات، والقدرة على التحليلات السببية، فالمراجعون أو الخبراء الذين لديهم أساس معرفي صحيح ولكن تنقصهم القدرة على حل المشكلات سوف لن يكونوا متخصصين في بعض المهام، وكذلك أيضاً المراجعون الذين لديهم القدرة على حل المشكلات ولكن ليس لديهم الأساس المعرفي الصحيح سوف يكون أداؤهم ضعيفاً في بعض مهام المراجعة.

3-6 محددات اختيار المراجع المتخصص صناعياً

هناك عدداً من المحددات التي تدفع الشركات لاختيار المراجع المتخصص صناعياً وذلك كما يلي (سليمان، 2012: 8):

1. درجة تنظيم الصناعة، حيث يرتفع الطلب على التخصص الصناعي في مهنة المراجعة في الصناعات المنظمة مثل (البنوك، التأمين، ...الخ) مقارنة بالصناعات غير المنظمة.
2. الاستقرار والنمو في الصناعة، حيث يرتفع الطلب على التخصص الصناعي في الصناعات التي تتميز بمعدلات نمو أكبر مقارنة بالقطاعات ذات المعدلات المنخفضة، كما يزيد الطلب على التخصص في الصناعات الأكثر استقراراً مقارنة بالصناعات التي ترتفع فيها المخاطر والذي ينجم عنه ارتفاع في احتمال التقاضي ضد المراجعين.
3. جودة الإفصاح، حيث يرتفع الطلب على التخصص الصناعي في المراجعة في الدول التي يزداد فيها درجة الإفصاح في التقارير المالية ، مقارنة بالدول التي يقل فيها درجات الافصاح والشفافيه.
4. حجم العميل، حيث أنه كلما كبر حجم عميل المراجعة كلما نتج عن ذلك تعقيد في العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله بدرجة أكبر وهذه التعقيدات تزيد من حقيقة أن مؤسسة المراجعة المتخصصة في صناعة العميل ستكون قادرة على تقديم خدمات مراجعة بجودة مرتفعة، علاوة على ما يتوقع أن يساهم به التخصص الصناعي في الحد من تخفيض تعارض المصالح الناشئ عن انفصال الملكية عن الإدارة في المشاريع الكبيرة مما يؤدي بالتالي إلى تخفيض تكاليف الوكالة.

5. تحسين التصنيف الائتماني للعملاء حيث ترتفع فرص تعيين المراجعين المتخصصين قطاعياً في الشركات التي ترغب في الحصول على تصنيفات ائتمانية عالية وتكاليف تمويل منخفضة، وتزداد المنافع الاقتصادية للتخصص القطاعي في حالات العملاء المتعثرين مالياً عنه في حالة العملاء الذين يتميزون بحالات اليسر المالي.

3-7 تقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع

طورت شركات المراجعة خبراتها في الصناعة لتحقيق عدة أهداف تتمثل في (جمال الدين، 2008: 369):

1. زيادة الطلب على خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة عبر هذه الصناعة لشركات المراجعة.
2. تحسين كفاءة شركة المراجعة من خلال اقتصاديات الحجم الناتجة عن تركيز استثمارات الموارد والتكنولوجيا في صناعة محددة.
3. ازدياد مستوى تخصص شركات المراجعة مقاساً بحصتها في السوق كنتيجة لتزايد وفورات الحجم لدى شركة المراجعة.
4. خلق حواجز على دخول المنافسين لمراجعة الصناعة.

إن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي تفيد مهنة المراجعة الخارجية من خلال المحاور الآتية (Gramling and Stone, 2001: 1):

1. تدعيم حصول شركات المراجعة على حصص مناسبة في سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية سواء على المستوى المحلي أو على مستوى السوقين المحلي والدولي، وذلك سواء على مستوى منشآت الأعمال الكبرى أو على مستوى منشآت الأعمال الكبرى والمتوسطة او على مستوى منشآت الأعمال الكبرى والمتوسطة والصغرى.
2. تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة الخارجية والتقنيات الحديثة المستخدمة في انجاز مهام تلك المهمة.

3. تقوية سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة، والتي خضعت للفحص من قبل مراجعين متخصصين.
4. الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية للمراجعين الخارجيين، ومنحهم المزيد من القوة في مفاوضة عملائهم خول مستويات أتعابه العادلة، كما أنها من شأنها أن تعمل على تزايد قدرات شركات المراجعة المهنية على الاستفادة من وفورات الحجم في تحديد مستويات عادلة للأتعاب المهنية.

وذكر (لبيب، 2005: 100) مجموعة من الآثار الايجابية لاستراتيجية التخصص القطاعي في مهنة المراجعة باعتبارها أحد محاور مواجهة المهنة لظاهرة الفساد المالي لبعض منشآت الاعمال وظاهرة استخدام بعض إدارات تلك المنشآت لأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وإصدار تقارير مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً، علاوة على إمكانية مساهمة هذه الاسترتيجية في تحقيق مستوى جيد من الإفصاح المحاسبي لبيانات منشآت الأعمال، الأمر الذي يساهم بفاعلية في تقوية أسواق الأوراق المالية، وتجنيبها العديد من المخاطر التي تسببت كثيراً في وقوع العديد من الانهيارات ومن ثم الحفاظ على محاور الاقتصاد الوطني والعالمي من التأثر سلباً بمثل تلك المخاطر، فضلاً عن الأثر الإيجابي المتوقع لتلك الإستراتيجية على تضييق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة الخارجية، كما بينت دراسة (O'Keefe, 1994: 44) أن اتباع استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة من شأنه أن يزيد من تمسك أعضاء المهنة بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، وبصورة ايجابية ملحوظة، مما ينعكس على ارتفاع الأتعاب المهنية.

وعلى الرغم من أن هناك اتجاه متزايد في المهنة تجاه الأخذ بمستويات كبيرة من التركيز والتخصص في القطاعات الاقتصادية المختلفة، إلا أن هناك عوامل تعمل ضد هذا الإتجاه، ويرى (متولي، 2005: 177) أنه ومن منظور عملاء المراجعة فإن سبباً واحداً قد يمنع العميل من الاستعانة بالمراجع المتخصص في الصناعة، وهو العزوف بشكل عام أو عدم الرغبة في استخدام شركة المراجعة التي تراجع منافس رئيس لها، فقد تخشى الشركة أن يقوم فريق المراجعة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالملكية لشركات أخرى في نفس الصناعة، ومن منظور مؤسسات المراجعة فإن هناك بضعة أمور، والتي من شأنها أن تجعل الشركات تنظر إلى التخصص على أنه يحمل ضرراً محتملاً، الأمر الأول هو المدى الذي عنده تؤدي شركات المراجعة كلاً من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة، فإنه نتيجة لما يتمتعون به من معرفة صناعية متعمقة فإن مؤسسات المراجعة قد يتم

استخدامها لتؤدي طائفة متنوعة من الخدمات مثل الخدمات الاستشارية أو المراجعة الداخلية إلى جانب خدمات المراجعة الخارجية، والأمر الثاني: هو ازدياد مخاطر الأعمال والتي تنتج إذا ما كانت نسبة مرتفعة من أتعاب شركة المراجعة يتم الحصول عليها من صناعة واحدة، والأمر الثالث الذي يجعل المراجعون يحجمون عن الإقبال على التخصصات الصناعية هو أن شيوع شهرة التمتع بخبرة في نشاط صناعي معين قد يعمل في الاتجاه المعاكس لمصلحة مؤسسة المراجعة، فالعملاء الحاليين أو المحتملين في مجالات صناعية لا عهد لمؤسسة المراجعة بها ولم تحظ بخبرة متخصصة فيها يجعل هؤلاء العملاء يشعرون بأنهم عملاء درجة ثانية، لو أنهم تصوروا أن تركيز مؤسسة المراجعة في تخصص آخر مختلف تماماً.

كما وجهت عدة انتقادات لإستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات من أهم هذه الانتقادات ما يلي:

1. تقليص الخبرة العامة للمراجع، فقد تنتقد استراتيجية التخصص الصناعي من جانب أنها قد تؤدي إلى تقليص الخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي، إلا أن الواقع العملي يبين أن تخصص المراجع يؤدي إلى زيادة فرص التطوير المتعمق لرصيد المعلومات والخبرات المهنية لديه في مجال النشاط الذي يتخصص فيه ولعل من شأن هذا التعمق في الخبرات المهنية المتخصصة أن يساهم في زيادة درجة فاعلية عملية المراجعة الخارجية من ثم الارتقاء بمستوى الأداء المهني (لبيب، 2005: 100)، كما يمكن التغلب على هذا الانتقاد من خلال إعلام كل من عملاء المراجعة بشكل عام والمراجعين بشكل خاص بأن التخصص المهني لا يغني عن الخبرة العامة التي يجب أن يتمتع بها المراجعون، وخاصة أن العديد من الأنشطة والصناعات الاقتصادية المختلفة غير مستقله عن بعضها حيث أن بعض الصناعات قد تؤثر على صناعات أخرى ومن الأمثلة الواضحة على ذلك العلاقة الواضحة بين صناعة الحديد والصلب وصناعة الأسمنت،علاوة على أن التخصص الصناعي قد يصل بالمراجع إلى درجة الميكنة في معرفة المشكلات الكامنة في النشاط محل المراجعة (Low, 2004: 201).
2. ضعف استقلال المراجعين، فقد تناولت دراسات عدة أثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع وأسفرت نتائج هذه الدراسات عن تباين بخصوص أثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع الخارجي، فقد بينت دراسة (Gramling and Stone, 2001) أنه من

ضمن الآثار السلبية المرتبطة بإستراتيجية التخصص الصناعي هو التهديد المحتمل لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي والناتج من تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، علاوة على ما يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس العملاء، فيما بينت دراسة (Chung and Sanjay, 2003) أنه لا يوجد دليل ميداني على تأثر استقلال وموضوعية المراجعين تأثراً سلبياً بما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات بخلاف المراجعة، بل على العكس، يؤدي التخصص الصناعي إلى تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع باستقلاله في مواجهة محأولات بعض هؤلاء العملاء لمساومته عن ذلك الاستقلال، كما أظهرت نتائج دراسة (Lim and Tan, 2008) أن التخصص الصناعي يؤدي إلى احتفاظ المراجع باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر وبذلك تكون هذه الدراسة قد رجحت وجهة النظر الإيجابية القاضية بعدم تأثر استقلال المراجع الخارجي سلباً عندما يمارس مهام المهنة في اطار التخصص الصناعي.

مما تقدم نجد أن قضية الاستقلال بالنسبة للمراجع، وكما هي في الأدب المحاسبي، ما زالت موضوع جدل ونقاش يستعصي عن الحسم المطلق وأن النتائج الإيجابية لأثر التخصص الصناعي على محافظة المراجع الخارجي على استقلاله عن أداءه لمهام عملية المراجعة في إطار التخصص الصناعي، يمكن فقط البناء عليها وتعزيزها وليس فقط الركون إليها على أنها مسلمات، حيث يلزم للتغلب على التأثر السلبي لاستقلال المراجع عند أداء مهام المراجعة سواء في إطار التخصص أو الإطار العام، أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة توافق ما يراه (لبيب، 2005: 95) تستهدف تطوير كل من معيار الاستقلال، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة وفاعلية المسئولية المهنية، وإطار عمل لجان التدقيق، وبرامج التعليم المحاسبي الجامعي، وبرامج التعليم المهني المستمر، علاوة على تفعيل دور حوكمة الشركات.

3. التخصص الصناعي لا يعتبر الأداة الوحيدة للتمايز بين المراجعين، حيث بين (Mayhew and Wilkins, 2003: 36-37) أنه قد لا يعتبر التخصص الصناعي في المراجعة الوسيلة الوحيدة التي تمكن المراجعين من التمايز عن المنافسين، وقد لا تكون الآلية الأكثر أهمية لكل عميل من عملاء المراجعة وذلك للأسباب الأتية:

أ- تقديم مكاتب المراجعة الأربعة الكبار لعمليات المراجعة لأكثر من 85% من الشركات العامة.

ب-قد يفضل صغار العملاء، من منظور العلاقات الشخصيه، مكاتب المراجعة التي لديها قاعدة صغيرة من العملاء أكثر من المكاتب التي تمارس المهنة من منظور التخصص القطاعي.

ت-الخوف من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعملاء المراجعة إلى منافسيهم في نفس الصناعة من قبل المراجعين.

إلا أنه وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة يمكن الرد عليها بأن سرية المعلومات لدى المراجع تعتبر أحد أهم المبادئ العامة للسلوك المهني ولا يُتوقع من المراجع أن يكون غير مدرك للمخاطر التي قد تترتب على الاستعمال أو الإفصاح الخاطئ للمعلومات، حيث قد يؤدي ذلك إلى عقوبات تنظيمية ومهنية ومخاطر تقاضي قد تكلف المراجع خروجه من عالم الأعمال في بعض الحالات، ويحدثنا الواقع العملي أنه عندما حدث الاندماج بين شركتي Whinney and Ernst and Arthur Young في عام 1989 وأصبح المكتب الجديد باسم Ernst and Young بعد الاندماج وبالتالي أصبح مراجعاً لكل من شركتي بيبسى وكوكا كولا العالميتين وعليه فقد احتفظ المكتب الجديد بشركة كوكا كولا بينما تم تحويل شركة بيبسي إلى مكتب المراجعة KPMG، وقد يُقرأ هذا في سياق ما يدعم المخاوف بشأن إمكانية نقل المعلومات سواء بقصد أو بغير قصد بين عملاء المراجعة، المتنافسين في صناعة معينة ولكن قد لا يكون سبباً رئيساً في تخلي Ernst and Young عن بيبسي كولا، هذا بالإضافة إلى أن هذا التخلي وإن كان قد قُرئ في إطار المخاوف من نقل المعلومات فإنه يعزز حرص المراجع على المحافظة على سرية المعلومات واستقلاليته ولو كلفه ذلك التخلي عن عميل مراجعة بحجم شركة بيبسي العالمية.

4. خلق الاحتكار في مهنة المراجعة، حيث ينظر إلى التخصص الصناعي بأنه قد يؤدي إلى إيجاد نوع من السيطرة من قبل بعض مقدمي خدمات المراجعة في قطاع اقتصادي معين وذلك من خلال حصول هؤلاء المراجعين على حصص سوقية مؤثرة في ذلك القطاع، الأمر الذي قد يضعف المنافسة في سوق الخدمة ويزيد من الاقتراب إلى صورة من صور احتكار القلة في مراجعة قطاعات الأنشطة المختلفة، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة خدمة المراجعة، وفي

هذا الجانب أشار (Krishnan, 2003: 2) إلى أنه إلى جانب امتلاك المراجع المتخصص الموارد والخبرة فإن لديه السمعة التي تعتبر حافزاً خاصاً يمنعه من تقديم خدمات مراجعة بجودة منخفضة.

على ضوء ما تقدم، يرى الباحث أن الانتقادات التي وجهت لإستراتيجية التخصص الصناعي، لا تقلل من فاعلية هذه الاستراتيجية وآثارها الإيجابية في تحسين جوانب تتعلق بأداء مهمة المراجعة في إطار التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وصولاً غلى الارتقاء بجودة خدمات المراجعة وزيادة ثقة الجمهور فيها، الأمر الذي ينعكس بالضرورة على فجوة التوقعات بالتضييق، إلا أنه لا يمكن الركون الى هذه الاستراتيجية كأداة يمكن بموجبها التخلص أو القضاء على كل المشكلات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية، فهذه الاستراتيجية يجب أن تكون وسيلة من وسائل اخرى يجب أن تتبناها المهنة للوصول إلى المستوى المرجو من الأداء المهني.

3-8 مجالات مساهمات، والأثر الكلي لإستراتيجية التخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات

أولاً:التخفيف من حالات اخفاقات عمليات المراجعة، حيث يعزى فشل الشركات إلى فشل عملية المراجعة نفسها وأن هذا الفشل يصاحبه دائماً تقصي عن أدوار المراجعين في بعض الحالات، كما أن القضايا المرفوعة على المدققين في الغالب تكون على خلفية إهمال المراجعين وتقصيرهم في أداء مهمة المراجعة (Power, 1994) حيث يشحذ التركيز على مثل هذا الاتهام للمراجعين عندما تنهار الشركات بعد فترة قصيرة من اصدار رأي المدقق النظيف (Dewing and Russel, 2002: 538)، كما بين (Gay, et. al., 1998: 472) أن أزمات الشركات تؤدي إلى توقعات ومتطلبات مسائلة جديدة وتستغرق فترات زمنية تؤدي إلى وضع معايير أداء بمستوى عال، وقد دعم وجهة النظر هذه النتائج التي توصلت إليها دراسة (Porter and Gowthorpe, 2004: i)، من أن الانهيار غير المتوقع للشركات في المملكة المتحدة ونيوزلندة قد ساهم جزئياً في وجود فجوة توقعات المراجعة في كلا البلدين.

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت أثر استراتيجية التخصص الصناعي على معظم المحاور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة وجودة الإبلاغ المالي يمكننا القول أن من شأن اتباع هذه الاستراتيجية ان يساعد في تخفيف حدة الانهيارات التي تحدث للشركات بسبب فشل عمليات

المراجعة في إظهار ذلك أو اعطاء مؤشرات عنه، وبالتالي المساهمة في تضييق فجوة التوقعات المرتبطة بهذه القضية ويؤيد ذلك ما ذكره (لبيب، 2005: 100) بأن تلك الاستراتيجية يمكن أن تساهم في تحقيق مستوى جيد من الإفصاح المحاسبي، علاوة على مساهمة تلك الاستراتيجية بفاعلية في تقوية أسواق أوراق المال وتجنيبها العديد من المخاطر التي تتسبب كثيراً في وقوع العديد من الإنهيارات، فضلاً عن الأثر الإيجابي المتوقع لتلك الاستراتيجية على تضييق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة.

ثانيا: تدعيم الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، حيث إن من شأن اعتبار المراجعين أكفياء يتوجب أن يكون لديهم خلفية علمية قوية علاوة على المعرفة الكافية والمهارات، ولا يمكن الحصول على هذه الأشياء إلا من خلال المؤهلات الملائمة للتدريب الجيد والخبرة، ويعتبر امتلاك مراجع الحسابات للمهارات الملائمة للقيام بعملية المراجعة أمراً ضرورياً، حيث من شأن امتلاك تلك المهارات أن يمكن المراجع من تطبيق المعرفة التي حصل عليها في أداء مهمته المراجعية، وتظهر أهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تعزيز الكفاءة المهنية على في تحسين درجة دقة تقدير المخاطر الملازمة والمخاطر الكلية وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة، حيث يعرف الخطر في المراجعة بأنه مقياس لاستعداد المراجع في تقبل احتواء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية بعد الانتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف (أرينز ولوبيك، 2002: 286).

وتمثل ومخاطر الملازمة أو ما يعرف بالخطر الطبيعي أو الحتمي، مقياساً لتقدير المراجع لاحتمال احتواء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية في جانب منها قبل أخذ فاعلية الرقابة الداخلية في الاعتبار، وتبرز أهمية تقدير هذا الخطر بالنسبة للمراجع في مدى ارتباطه بطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة محل التدقيق، وترى (عزيز، 2003: 384) أنه لتقييم المخاطر الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب يقوم المراجع بتقييم اجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر الملازمة، وتكمن أهمية التخصص في تصميم تلك الإجراءات لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل بحيث يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها الظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة الموقف الحالي لتلك الصناعة والنظم الإلكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تقييم إجراءات التحقق السليم والتي تؤدي إلى تقييم دقيق للخطر الملازم.

كما تجدر الإشارة إلى أن الكثير من أنشطة تخطيط المراجعة الأولية تتعلق بالتوصل إلى المعلومات التي تساعد المراجع على تقدير خطر المراجعة المقبول والخطر الطبيعي (أرينز ولوبيك، 2002: 287) ولذلك تواترت معايير المراجعة الدولية والمحلية على التأكيد على أهمية قيام المراجع الخارجي بالإلمام والتفهم الجيد بطبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة، وذلك بناءً على تعدد المتطلبات المحاسبية للأنشطة الاقتصادية المختلفة وضرورة إلمام المراجع الخارجي بأخطار النشاط المؤثرة في تقديره للخطر الممكن قبوله، حيث يساعده ذلك في التعرف على الأخطار الحتمية لأنشطة منشأت الأعمال الخاضعة للمراجعة (لبيب، 2005: 102).

ويؤكد (Low, 2004: 201) أن المعلومات التي يحوزها المراجع الخارجي، من خلال تخصصه في مراجعة قطاع اقتصادي معين من شأنها العمل على تحسين قدراته المهنية على دقة تقدير المخاطر الحتمية لعملية المراجعة، وأنها تؤثر بصورة مباشرة في طبيعة ونوعية جودة تخطيط عملية المراجعة، وأن تلك المعلومات المتخصصة تعمل بشكل مباشر على تحسين درجة حساسية القرارات التخطيطية للمراجع الخارجي بالنسبة لتقديرات المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة، بما يمنح المراجع المزيد من المهارة الفنية في اتخاذ أو تغيير بعض القرارات التخطيطية، والتي من شأنها العمل على رفع درجة كفاءة أداء تلك العملية بالمقارنة بما يتم إنجازه من قبل مراجع غير متخصص.

وتبرز أهمية أخرى للتخصص الصناعي في تعزيز الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في زيادة قدرة المراجع الخارجي على منع واكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ، حيث تأتي أهمية خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش في كونها لا بد أن تعبر عن الصورة العادلة لنتيجة النشاط والمركز المالي، نظراً لاعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها في اتخاذ قراراتهم، ومن أهم الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال العرض المحايد لقوائم المالية ما يلي (العوام، 1998: 269):

- توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية.
- زيادة منفعة المعلومات المحاسبية بما ينعكس على زيادة الأهمية النسبية للدور الذي يؤديه المحاسبون والمراجعون.
- تقليل التحيز الشخصي عند إعداد القوائم المالية بالاعتماد على أساليب محاسبة موضوعية تستند إلى معايير المحاسبة التي تصدرها الهيئات المهنية، والتي تمثل إطاراً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- تُحقق الهدف الأساسي من وظيفة مراجع الحسابات لتقديم رأي فني محايد مستند إلى قوائم مالية معدة بطريقة موضوعية وملائمة.

ولقد فرقت المراجع المهنية بين الخطأ والغش، حيث يعرف الخطأ بأنه التحريف أو الحذف أو الإهمال غير المتعمد، أما الغش فهو التحريف أو الحذف أو الإهمال المتعمد، وتم التمييز أيضاً بين نوعين من الغش، غش العاملين أو ما يعرف "باختلاس الأصول" وهذا النوع من الغش من السهل على المراجع اكتشافه وتحديد المسئولية بشأنه، والنوع الثاني من الغش هو غش الإدارة وهو الأكثر خطورة من النوع الأول وقد تم التعرض له بشيء من التفصيل في الفصل السابق من هذه الدراسة، وترتكب إدارة المنشأة هذا النوع من الغش بغرض خداع وتضليل مستخدمي القوائم المالية وذلك بأشكال متعددة منها (أحمد، 2010: 34):

- استخدام أساليب الخداع كالتلاعب والتزييف والتزوير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة فيها والتي عد على أساسها القوائم المالية.
- التضليل المتعمد والمقصود، أو حذف عمليات أو أحداث أو معلومات مهمة وعدم الافصاح عنها في القوائم المالية .
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم او بالتبويب أو بطريقة العرض والافصاح.

وتجدر الاشارة إلى أن هناك ثلاثة صعوبات أساسية تحول دون الاكتشاف الفعال للغش والتلاعب وهذه الصعوبات هي (مصطفى، 2000: 541):

- صعوبة اكتشاف غش الإدارة، بسبب موقعها الذي يمكنها من السيطرة أو القفز على نظام الرقابة الداخلية وإخفاء الغش بمهارة.
- غياب المرشد المهني الفعال الذي يساعد في اكتشاف غش الإدارة.
- نقص خبرة بعض المراجعين الخارجيين بغش الإدارة، وبدون هذه الخبرات من غير المحتمل أن يكون لدى المراجعين نماذج كافية لتقدير مخاطر غش الإدارة.

ويعرض أدب فجوة التوقعات للعديد من العناصر التي تؤدي لحدوث فجوة التوقعات في المراجعة، فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن كشف الغش في التقارير المالية والتقرير عنه، وأن السبب

في حدوث فجوة توقعات التدقيق هو بسبب قصور أداء المراجعين في الوصول إلى المستوى المتوقع منهم في الكشف عن الغش في القوائم المالية بسبب نقص المعرفة والمهارات اللازمة في هذا الجانب لدى المدققين، وبالرغم من أن معايير المراجعة أكدت بأن مسئولية منع واكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة فإن المدقق لا يتحمل مسئولية منع الاحتيال أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك، وذلك لأسباب عديدة، سبق التعرض لها في الفصل السابق من هذه الدراسة، إلا أن معيار التدقيق الدولي رقم 200 الموسوم "الأهداف والمبادئ العامه التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية"، قد أشار بأنه عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لا يفترض المدقق أن الإدارة غير نزيهة أو أنها نزيهة وليست موضع شك (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2008: 70) وذلك مفاده أن يمارس المراجع عمله في إطار من الشك المهني الذي يُمَكنه من اكتشاف والحد من الغش.

تعرضت دراسات كثيرة لأثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية فقد توصلت دراسة (Carcello and Nagy, 2004) إلى وجود علاقة ارتباط عكسية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجع، وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أن احتمال حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال تقل عندما يقوم مراجع متخصص بتنفيذ عملية المراجعة مما هو عليه الحال في حالة عدم تخصص المراجع في المجال الذي تمارس فيه منشأة العميل نشاطها، علاوة على إمكانية اعتبار التخصص الصناعي في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً.

ويرى (لبيب، 2006: 106) أنه قد يكون لإستراتيجية التخصص الصناعي أثراً ايجابياً وفاعلاً في الارتقاء بقدرات المراجع الخارجي، على دقة تقديرات مخاطر حدوث غش أو انطواء القوائم المالية على تضليل أو احتيال مالي أو ما يطلق علية جرائم الياقات البيضاء white collar crimes وكذلك قدرته المهنيه على اكتشاف مواطن الغش نظراً لدور التخصص في زيادة رصيد الخبرة المهنية للمراجع بالإلمام بأساليب الغش والاحتيال المالي السائد في قطاع تخصصه ،ومواطن حدوثها وإحتمال تغير مثل تلك الأساليب وسبل الكشف عنها، ذلك أن الممارسة المهنية للمراجع المتخصص في صناعة أو قطاع اقتصادي معين قد تكون لها أثر ملموس في وقوفه على معظم أنواع الممارسات، التي تمثل احتيالاً مالياً أو غشاً والتي تكون سائدة في مثل ذلك القطاع وتختلف عن نظرائها في باقي الصناعات والقطاعات الاقتصادية الأخرى بسبب ارتباطها بطبيعة ونوعية النشاط فيها .

من العرض السابق يتبين مدى أهمية تخصص المراجع صناعياً في نشاط اقتصادي معين ومدي فاعلية هذه الاستراتيجية في اكتشاف وقائع الغش والاحتيال المالي الأمر الذي قد يعزز إمكانية تحمل

المراجع للمزيد من المسئوليات بشأن اكتشاف ومنع حدوث الغش في التقارير المالية ، حيث تعتبر هذه القضية من أهم الأسباب التي تبرر وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

وتساعد استراتيجية التخصص الصناعي في تعزيز كفاءة مراجع الحسابات أيضاً في زيادة قدرة المراجع على اكتشاف ومواجهة أساليب إدارة الأرباح المحاسبية، حيث يتخذ التلاعب في المعلومات المحاسبية أكثر من شكل إلا أنه يطلق عليه بمفهومه الواسع إدارة الأرباح Earning Management والتي تتخذ أكثر من شكل أو مسمى مثل تمهيد الدخل Income smoothing أو تصفية الخسائر(اختزان الأرباح) Big bath (Grant, et. al., 2000: 41)، ولقد عرّف Arther Levitt رئيس هيئة سوق المال الأمريكية SEC إدارة الأرباح بأنها "التقرير عن الدخل بطريقة تعكس رغبات الإدارة وليس الأداء المالي الحقيقي للمنشأة" (Magrath and Weld, 2002: 12).

وتتم إدارة الأرباح إما بشكل متعمد أو بشكل طبيعي ويعتبر الحصول على دليل على تعمد وجودها من الأمور الصعبة (جهماني، 2001: 111) وتكون إدارة الأرباح متعمدة عندما تكون ناتجة عن تدخل مقصود ومتعمد من قبل إدراة المنشأة (أحمد، 2010: 112)، وقد تلجأ إدارة المنشأة لممارسة إدارة الأرباح لسبب أو أكثر، من هذه الأسباب: تحقيق الأهداف الذاتية للإدارة عن طريق تعظيم الأرباح المستخدمة كأساس لتحديد حوافز ومكافآت الإدارة حتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات الظروف الإقتصادية (أحمد، 2010: 117).

وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في كشف حالات الأرباح المحاسبية، حيث تقل احتمالات حدوث احتيال مالي في تقارير منشآت الأعمال في حالة تخصص المراجع في نشاط العميل نفسه، وذلك عكس ماعليه الحال في حالة عدم تخصص المراجع، ويؤيد ذلك ما توصلت إليه دراسة (Carcello and Nagy, 2004) من وجود علاقة ارتباط عكسية بين استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً.

كما تؤدي استراتجية التخصص الصناعي للمراجع إلى رفع كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن وقائع وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، حيث بينت دراسة (Stanly And DeZoort, 2004) وجود علاقة ارتباط عكسية قوية بين التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين، واحتمال اتباع إدارات منشآت الأعمال لأساليب إدارة صافي الدخل وإعادة تعديل التقارير المالية، حيث يكتسب المراجع المتخصص في مراجعة قطاع معين من الخبرات المهنية ما يمكنه من الإلمام بالأساليب شائعة الاستخدام في مثل ذلك القطاع لإدارة الدخل المحاسبي (لبيب، 2006)، بينت دراسة (Krishnan, 2003) أن وقائع عملاء المراجعين غير المتخصصين بإتباع أسلوب الاستحقاقات الاختياريه، كأحد

الأساليب المستخدمة في إدارة صافي الدخل، تزيد بشكل كبير عن نظائرها في حالات المراجعين غير التخصصين، وأن هناك علاقة ارتباط عكسية قوية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، واحتمالات حدوث وقائع إدارة صافي الدخل المحاسبي بمنشآت الأعمال.

وتجدر الاشارة إلى أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يساهم بشكل إيجابي وفعال في تحسين مصداقية البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح بها، حيث يوجد علاقة ارتباط طرديه قوية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودرجة قوة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية ، ولعل ما يؤكد ذلك ما توصلت إلية دراسة (Dunn and Brian, 2004) أن عملاء المراجعة يختارون مراجعيهم في سياق استراتيجية تلك المنشآت للإفصاح المحاسبي عن بياناتهم المالية ، حيث أن المنشآت التي تنتهج استراتيجية الشفافية والإفصاح العادل، ولا تلجأ إلى اتباع أساليب إدارة صافي الدخل يقع اختيارها على مراجع خارجي متخصص في نفس الصناعة أو القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه، وذلك اعتقاداً من تلك المنشآت أن المراجع المتخصص يمكنه المساهمة في تحسين اسلوبها في الإفصاح المحاسبي وإضافة قيمة إلى قوائمها المالية المنشورة، وذلك على خلا ف المنشآت التي تتبع أساليب إدارة صافي الدخل التي غالباً ما يقع اختيارها على مراجع حسابات غير متخصص في مجال اعمالها وذلك لتسهيل مهمة إخفاء اتباع وقائع أساليب إدراة صافي الدخل على ذلك المراجع غير المتخصص.

ومن مجالات مساهمة استراتيجية التخصص الصناعي في تعزيز كفاءة مراجع الحسابات بأنها، تزيد من تمسك المراجع بمعايير المراجعة، حيث أنه وفي إطار تفسيرهم لمفهوم الشخص الكفؤ المستقل بين (أرينز ولوبيك، 2002: 22) أنه يجب أن يكون المراجع مؤهلاً Qualified لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفء Competent حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب أن يجمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة، ومن هنا تأتي أهمية العلاقة بين كفاءة مراجع الحسابات ومدى فهمه للمعايير التي سوف يترسم خطاها في إطار تنفيذه لمهمته التدقيقية.

وتؤكد نتائج دراسة (O'Keefe, et. al., 1994) أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في نشاط معين يزيد من تمسك المراجعين بالمعايير، ويعد دليلاً على التأهيل الفني للمراجع، وبذلك تظهر أهمية أخرى لإستراتيجية التخصص الصناعي من ناحية تعزيز كفاءة مراجع الحسابات وذلك بالرغم من أن عدم اكتشاف وجود تحريفات مادية سواء كانت هذه التخريفات ناتجة عن احتيال أم عن خطأ لا يتضمن في حد ذاته فشلاً في الامتثال لمعايير التدقيق الدولية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 54) كما أن الحد الأدنى للكفاءة الواجبة لدى مراجع الحسابات يجب ان يكون أداءه لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير.

3-9 أثر التخصص الصناعي على استقلال المراجع الخارجي

إن قيمة عملية المراجعة تعتمد بشكل كبير على تصور الجمهور لاستقلال المراجعين، ويرجع السبب في رغبة الكثير من شتى مستخدمي البيانات المالية الاعتماد على تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة (Arens, et. al., 2012:87)، ويعتبر استقلال المراجع واحداً من المجالات الرئيسة التي تكون عرضة باستمرار لتبرير وجود فجوة التوقعات، ووفقاً لمجلس معايير الاستقلال المنبثق عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يُعبر عن الاستقلال بأنة التحلل من كل الضغوط والعوامل الأخرى التي تعرض للشبة او قد تعرض بشكل معقول للشبة قدرة المراجع على إدراك قرارات مراجعة غير متحيزة (Alleyne,et,al,2006:621).

أخذت قضيةاستقلال المراجع حيزاً كبيراً في الفكر المحاسبي والممارسة المهنية بحيث أصبحت هذه القضية مثار جدل فكري وبحثي واسعين، حيث تكافح المهنة منذ عقود طويلة وباستمرار من أجل العمل على توفر إطاراً فعالاً للاستقلال وذلك لموجهة الضغوط والمخاطر التي تواجه المهنة (جمال الدين، 2008: 371) ونظراً لأن استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات أثبتت فاعليها في معالجة قضايا كثيرة ومحاور مهنية مهمة في مراجعة الحسابات لذلك لم يستثنِ الفكر المحاسبي أثر هذه الاستراتيجية على استقلال المراجع الخارجي باعتباره أحد المحاور التي تحدد وجود ومستقبل المهنة، وقد أسفرت نتائج البحث في هذا المجال عن وجهات نظر متعارضة فمنها ما أكد الأثر الإيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي على استقلالية المراجع ومنهما ما رأى أنها تؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي.

بينت دراسة (Gramling and Stone, 2001) أنه من ضمن الآثار السلبية المرتبطة بإستراتيجية التخصص الصناعي هو التهديد المحتمل لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي والناتج من تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، علاوة على ما يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لنفس العملاء، فيما بينت دراسة (Chung and Sanjay, 2003) أنه لا يوجد دليل ميداني على تأثير استقلال وموضوعية المراجعين تأثيراً سلبياً بما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات بخلاف المراجعة، بل على العكس، يؤدي التخصص الصناعي إلى تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع باستقلاله في مواجهة محأولات بعض هؤلاء العملاء لمساومته عن ذلك الاستقلال. كما أظهرت نتائج دراسة (Lim and Tan, 2008) أن التخصص الصناعي يؤدي إلى

احتفاظ المراجع باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر وبذلك تكون هذه الدراسة قد رجحت وجهة النظر الإيجابية القاضية بعدم تأثر استقلال المراجع الخارجي سلباً عندما يمارس مهام المهنة في اطار التخصص الصناعي.

مما تقدم نجد أن قضية الاستقلال بالنسبة للمراجع، وكما هي في الأدب المحاسبي، ما زالت موضوع جدل ونقاش يستعصي عن الحسم المطلق وأن النتائج الإيجابية لأثر التخصص الصناعي على محافظة المراجع الخارجي على استقلاله عن أداءه لمهام عملية المراجعة في إطار التخصص الصناعي، يمكن فقط البناء عليها وتعزيزها وليس فقط الركون إليها على أنها مسلمات، حيث يلزم للتغلب على التأثر السلبي لاستقلال المراجع عند أداء مهام المراجعة سواء في إطار التخصص أو الإطار العام ، أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة توافق ما يراه (لبيب، 2005: 95) تستهدف تطوير كل من معيار الاستقلال، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة وفاعلية المسئولية المهنية، وإطار عمل لجان التدقيق، وبرامج التعليم المحاسبي الجامعي، وبرامج التعليم المهني المستمر، علاوة على تفعيل دور حوكمة الشركات.

هناك مجموعة من المخاطر التي قد تصاحب تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وموضوعيته وبالتالي جودة المراجعه وذلك كما يلي (جمال الدين، 2008: 372):

1. أن التخصص الصناعي في المراجعة يؤدي إلى الألفة (التآلف) familiarity بين المراجع والعميل، وأن من شأن هذه العلاقة أن تؤثر بطريقة سلبية على استقلالية المراجعين وتخفيض جودة المراجعة ومصداقيتها، وقد ساهم ذلك في حالات فشل المراجعة الأخيرة المثيره للجدل في العديد من الشركات البارزة، وقد أوضحت جريدة The Wall Street Journal أحدى هذه العلاقات، بأن مراجعي أندرسن ومستشاريه تم إعطاؤهم مكان لمكتب دائم في إنرون حيث يشاركون في أعياد الميلاد وحفلات العشاء، وكان المراجعون موظفون لدى إنرون (جمال الدين، 2008: 373).

وينتج تهديد التآلف عندما يصبح أحد أعضاء فريق التدقيق بسبب علاقة وثيقة مع عميل التدقيق أو أحد مدراءه أو موظفيه أو مسئوليه، متعاطفين مع عميل التدقيق بشكل كبير (جمعية المجنع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 32)، وتنشأ الألفة أيضاً بين المراجع وعميل التدقيق بسبب طول مدة عمل المراجع لدى عميل التدقيق، أو ما يسمى Auditor Tenure ولقد ناقشت دراسة (Carcello and Nagy, 2004) بشكل مستفيض أثر طول مدة عمل مراجع الحسابات لدى عميل المراجعة على

جودة المراجعة، وانتهت هذه الدراسة بنتيجة مفادها أن هذه القضية موضع خلاف controversial بين الباحثين، فالبعض يرى أنه كلما زادت مدة عمل المراجع لدى عميل التدقيق فإن من شأن ذلك أن يؤدي إلى انخفاض استقلالية المراجع وزيادة عدم اللامبالاة complacency لديه، وكذلك يقلل من موضوعيته، وفي الجانب الآخر يوجد من لديه قناعة بأن طول مدة المراجع لدى عميل المراجعة تزيد من جودة عملية المراجعة، وذلك بسبب الخبرة التي يصبح المراجع من خلالها أكثر أُلفة بعمليات ومعاملات عميل المراجعة وكذلك قضايا الإبلاغ المالي لديه.

كما بين (Almutairy, et. al., 2009: 604)، ان معظم الدراسات السابقة، وليس كلها، أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين طول مدة عمل مراجع الحسابات لدى عميل المراجعة وجودة المراجعة، وبشكل عام لم تتسق هذه الدراسات مع الرأي القاضي بأنه كلما طالت علاقات المراجع مع عميل المراجعة فإن ذلك يقوض استقلالية المراجع سواء في الحقيقة أو المظهر.

وجدير بالذكر أن خطر التآلف ليس هو التهديد الوحيد الذي قد يقوض من استقلالية المراجع فهناك مخاطر أخرى تهدد الاستقلالية مثل تهديد المصلحة الشخصية، والذي قد يتأتى من اعتماد المراجع على عملاء المراجعة في قطاع اقتصادي معين، وكذلك تهديد المراجعة الذاتية وتهديد المضايقة.

2. النشر غير الملائم لمعلومات الملكية والمعلومات الاستراتيجية التي تتعلق بعملاء المراجعة الذين ينتمون إلى نفس الصناعة Improper release of proprietary، ومفاد ذلك انه مع وجود عدد من الشركات التي تنتمي إلى نفس قطاع اقتصادي معين ضمن قاعدة عملاء شركة المراجعة، يمنح فرص أكبر للموظفين والمدراء وشركاء التدقيق لكي يصبحوا متخصصون في الصناعة، وذلك من شأنه أن يزيد عملاء المراجعة لدى شركة المراجعة من نفس القطاع الاقتصادي الأمر الذي قد يؤدي إلى نقل المعرفة من ارتباط مراجعة مع عميل إلى ارتباط مراجعة مع عميل آخر، وبالرغم من النواحي الإيجابية لمثل هذه الظروف المتمثلة في زيادة الكفاءة والإنتاجية وإعطاء ميزة تنافسية لشركات المراجعة وانجذاب شركات الأعمال داخل الصناعة الواحدة إلى شركات المراجعة التي لها خبرة أقوى في تدقيق هذه الصناعة.

3-10 منهج مواجه المخاطر المصاحبة لإستراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة

أشارت دراسة (McAllister and Cripe, 2008) إلى أنه ومن أجل مواجهة المخاطر التي قد تصاحب استراتيجية التخصص الصناعي فإنه يجب اتباع منهجاً يتكون من عدة خطوات وذلك كما يلي:

الخطوة الأولى: وتهدف لمواجهة النشر غير الملائم للمعلومات الخاصة بالعميل وذلك باتباع الآتي:

أولاً: طرح ثلاثة أسئلة في بداية كل ارتباط مراجعة من أجل تخفيض احتمال النشر غير الملائم للمعلومات سواء كان متعمد أو غير متعمد، والأسئلة الثلاثة هي: من الذين لهم الحق في الدخول على المعلومات الخاصة بالعميل؟ وما هي الإرشادات للإبقاء على سرية المعلومات الخاصة بالعميل؟ وعلى من يتم توزيع معلومات الملكية؟

ثانياً:خلق بيئة من الوعي داخل شركة المراجعة فيما يتعلق بسرية معلومات العميل، بناءَ على خمسة عوامل وهي:

1. القدوة الحسنه من قبل الإدراة العليا في شركة المراجعة Ton at the top.
2. النظام والقانون Regulation and Legislation.
3. التكنولوجيا Technology.
4. التعليم والتدريب Education and Training.
5. إدارة ارتباط المراجعة Engagement Administration.

الخطوة الثانية: وتهدف إلى مواجهة الألفة بين المراجع وعميل التدقيق، وتتضمن هذه الخطوة ما يلي:

1. التدوير الإجباري للمراجعين بعد فترة خمس سنوات على الأكثر.
2. تدعيم اجراءات الحوكمة وتفعيلها بشكل مستمر.
3. توسيع قاعدة الشركات التي يقوم المراجع بمراجعتها داخل التخصص.

الخطوة الثالثة: وتهدف إلى تفعيل الدور الرقابي للهيئات المهنية، وبورصة الأوراق المالية والأجهزة الحكومية ذات العلاقة.

على ضوء ما تقدم يتضح مدى اهتمام المراجع المهنية مثل، المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك الباحثين بإستراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة كأحد إستراتيجيات البقاء والمنافسة التي شرع المراجعون وعلى رأسهم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في العمل في إطارها لمواجهة التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة والتي من ضمنها فجوة التوقعات.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

4-1 مقدمة.

4-2 منهج الدراسة.

4-3 مجتمع الدراسة.

4-4 عينة الدراسة.

4-5 أداة الدراسة.

4-6 صدق الاستبيان.

4-7 ثبات الاستبيان.

4-8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

4-1 مقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

حيث تناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن الفصل المعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4-2 منهج الدارسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحمداني،2006: 100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه، المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدارسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات.

وقد تم استخدام مصدرين أساسين للمعلومات:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري إلي مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية تم جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

4-3 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من:

1. **مراجعي الحسابات الخارجيين:** باعتبارهم طرفاً رئيساً في فجوة التوقعات، من وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة، وقد شملت هذه الفئة مراجعي الحسابات المرخص لهم من قبل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية العاملين في قطاع غزة، وذلك حسب سجل الأعضاء المزاولين لدى الجمعية والبالغ عددهم 62 مراجع خارجي وزعت عليهم استمارة الاستقصاء فيما استرد منها 43 استمارة، أي بنسبة استرداد بلغت أكثر من 69%، وقد تم مراعاة أن تشمل هذه الفئة، وبصورة أساسية، المراجعين الممارسين العاملين ضمن مكاتب تدقيق وشركاء لشركات تدقيق دولية ولفروع الشركات الكبرى Big 4 العاملة في قطاع غزة، حيث بلغ عدد هؤلاء المراجعين 24 مراجع من إجمالي الاستمارات المستردة، أي بنسبة 55.8% من عينة المراجعين الخارجيين، وذلك حسب ما هو مبين في الجدول (1-4).

جدول (1-4)

المراجعين بشركات المراجعة الدولية والكبرى المشمولين في عينة المراجعين

اسم الشركة	التصنيف	عدد المراجعين
إرنست أند يونج	Big4	3
برايس ووتر هاوس كوبرز	Big4	4
ديليوت أند توتش الشرق الأوسط (سابا وشركاهم)	Big4	5
BDO للمحاسبة والتدقيق	دولية	3
Nexia International (الوفاء وشركاهم)	دولية	4
طلال أبو غزالة	إقليمية	5
الإجمالي		24

2. **المدراء الماليون:** باعتبارهم أيضاً طرفاً رئيساً في فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من وجهة نظر معدي البيانات المالية وطالبي خدمة المراجعة، وقد اشتملت هذه الفئة على المدراء الماليين في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والعاملة في قطاع غزة، والبالغ عددهم 11، وذلك حسب ما هو موضح بالجدول (2-4).
3. **المراجعون الداخليون:** باعتبارهم يعملون أساساً لخدمة المنشأة، وأيضاً يتكاملون في جزء من اعمال المراجعة مع المراجعين الخارجيين، وتشمل هذه الفئة أيضاً المراجعون الداخليون في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين العاملة في قطاع غزة، والبالغ عددهم 9 مراجعين داخليين، وذلك حسب ما هو موضح بالجدول (2-4).
4. **المستثمرون:** وتشمل هذه الفئة مجموعة من المستثمرين المتعاملين مع أسواق المال من خلال شركة الوساطة للأوراق المالية التابعة لبنك فلسطين العاملة في قطاع غزة، وذلك خلال يوم عمل كامل بتاريخ 2014/6/26، حيث تم توزيع 20 استمارة استبيان استرد منها 14 استمارة.

جدول (2-4)

المراجعون الداخليون والمدراء الماليون العاملين في شركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة المدرجة في بورصة فلسطين المشمولين في عينة الدراسة

الرقم	اسم الشركة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة		اجمالي الاستمارات المستردة
			مراجع داخلي	مدير مالي	
1	بنك الاستثمار الفلسطيني	2	1	1	2
2	البنك الاسلامي العربي	2	1	1	2
3	بنك فلسطين	3	1	2	3
4	البنك التجاري الفلسطيني	2	1	1	2
5	بنك القدس	2	-	-	-
6	البنك الاسلامي الفلسطيني	2	1	1	2
7	مجموعة الاتصالات الفسطينية	2	1	1	2
8	ترست العالمية للتأمين	2	-	1	1
9	التأمين الوطنية	2	1	1	2
10	العالمية المتحدة للتأمين	2	1	1	2
11	المجموعة الأهلية للتأمين	2	1	1	2
الاجمالي		23	9	11	20

4-4 عينة الدراسة:

قام الباحث باستخدام طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع 105 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 77 استبانة بنسبة 73% تقريباً.

4-5 أداة الدراسة:

تتكون استبانة الدارسة من قسمين رئيسين:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب (المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية، عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي، نوع الخدمات بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة الذي يعمل فيه المستجيب).

القسم الثاني: وهو يناقش **تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تطبيق فجوة التوقعات،** ويتكون من 42 فقرة، موزعه على 4 مجالات:

المجال الأول: ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً، ويتكون من (12) فقرة.

المجال الثاني: استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ، ويتكون من (9) فقرة.

المجال الثالث: قدرة المراجع المتخصص صناعياَ في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الرابع: شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ، ويتكون من (12) فقرة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (3-4):

جدول (3-4): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الموافقة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة " قليلة جداً " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

خطوات بناء الإستبانة:

تم إعداد أداة الدراسة لمعرفة "**مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات**"، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الإستبانة:

1- الإطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها.
2- استشار الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين في تحديد أبعاد الإستبانة وفقراتها.
3- تحديد المجالات الرئيسة التي شملتها الإستبانة.
4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
5- تم تصميم الإستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من (4) مجالات و(45) فقرة.
6- تم عرض الإستبانة على 7 من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، وجامعة الأقصى بغزة ومديرين لشركات تدقيق دولية وإقليمية تعمل في قطاع غزة والملحق رقم (2) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
7- في ضوء أراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الإستبانة في صورتها النهائية على 42 فقرة، ملحق (1).

4-6 صدق الاستبيان:

يعني صدق الاستبيان، أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه (الجرجاوي، 2010: 105)، كما يقصد بالصدق، شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، (عبيدات وآخرون، 2001) وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- **صدق المحكمين "الصدق الظاهري":**

ويقصد بصدق المحكمين، أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة (الجرجاوي، 2010: 107) حيث تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من الهيئة التدريسية في كليات التجارة بالجامعة الاسلامية وجامعة الأقصى بغزة ومدارء مكاتب مراجعة دولية وإقليمية وهم من المتخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة.

2- صدق المقياس:

أولا: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إلية هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ويوضح الجدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha= 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يؤدي المراجع المتخصص صناعياً مهامه في إطار المعرفة والخبرة التي يمتلكها.	.606	*0.000
.2	يتأثر مستوى الخبرة المهنية العامة لدى مراجع الحسابات المتخصص سلباً عند أداءه المهمة في إطار التخصص الصناعي.	.386	*0.000
.3	يتعمق رصيد المعرفة المتخصصة لدى مراجع الحسابات عند أداء المهمة في إطار التخصص الصناعي.	.640	*0.000
.4	يقوم المراجع المتخصص صناعياً بالمساهمة في حل المشكلات وتفسير البيانات وإدراك العلاقات وتحليلها من كافة النواحي.	.734	*0.000
.5	يتحسن مستوى جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	.753	*0.000
.6	ترتفع درجة دقة تقديرات مخاطر المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	.752	*0.000
.7	تتحسن قدرة المراجع المتخصص صناعياً على ممارسة الشك المهني عند أداءه لمهام المراجعة.	.717	*0.000
.8	يتمتع المراجع المتخصص صناعياً بقدرات عالية على اكتشاف ومنع الغش في البيانات المالية بناءً على الإجراءات التي قام بها.	.648	*0.000
.9	يمتلك المراجع المتخصص صناعياً قدرات أكبر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية.	.665	*0.000
.10	تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل مراجع الحسابات المتخصص عند أداءه لمهام المراجعة.	.490	*0.000
.11	يتحسن مستوى الإفصاح في البيانات المالية المدققة من قبل مراجع حسابات متخصص صناعياً.	.556	*0.000
.12	تزداد درجة موثوقية البيانات المالية لعملاء المراجعة عندما يقوم بتدقيقها مراجعون متخصصون صناعياً في مجالات أنشطة هؤلاء العملاء.	.451	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

ويوضح الجدول (5-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يحافظ مراجع الحسابات المتخصص صناعياً على استقلاليته عن أداء مهمة المراجعة.	.284	*0.006
.2	يعبر المراجع المتخصص صناعياً بحريه كاملة عن أرائه وتوصياته بدون أن يتأثر بأي ضغوط أخرى.	.195	*0.045
.3	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بما يقدمه من خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة.	.548	*0.000
.4	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباُ بما يتقاضاه من أتعاب سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.	.720	*0.000
.5	تؤثر ظروف المنافسة الشديدة بين المراجعين المتخصصين في نفس الصناعة سلباً على حياديتهم عند اتخاذهم القرارات في عمليات المراجعة.	.547	*0.000
.6	تتأثر استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بطول فترة الارتباط مع عميل المراجعة.	.431	*0.000
.7	قد يصبح المراجع المتخصص صناعياً أسيراً لهذه الصناعة مما يجعل استقلاليته وحياديته محل شك.	.550	*0.000
.8	تتزايد فرص النشر غير الملائم لمعلومات الملكية والمعلومات الإستراتيجية لعملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس الصناعة لدى المراجع المتخصص صناعياً.	-.246	*0.015
.9	يدرك مراجع الحسابات المتخصص أهمية إتباع منهج واضح لتخفيف إمكانية النشر المتعمد أو غير المتعمد للمعلومات عن عملاءه الذين ينتمون لنفس الصناعة.	.334	*0.002

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (6-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (6-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن الشركة سوف تستمر في عملياتها ولن تتعرض للتعثر أو الإفلاس.	.446	*0.000
.2	يجب الإفصاح عن حقيقة عدم إعداد البيانات المالية على أساس الاستمرارية وأسباب عدم اعتبار المنشأة مستمرة في المستقبل المنظور.	.660	*0.000
.3	إدارة الشركة هي المسئولة عن إجراء التقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً.	.686	*0.000
.4	يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن الأخذ في الاعتبار مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة والتقرير عن ذلك.	.652	*0.000
.5	ترتفع درجة قدرة مراجع الحسابات المتخصص على الإلمام بالمؤشرات والأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.	.688	*0.000
.6	ترتفع درجة قدرة المراجع المتخصص صناعياً على تفسير نتائج الإجراءات التحليلية وإجراء المقارنات الملائمة خلال جميع مراحل عملية المراجعة.	.702	*0.000
.7	يقدم مراجع الحسابات المتخصص صناعياً تحذيراً كافياً عن الظروف الصعبة المستقبلية للعميل محل المراجعة.	.603	*0.000
.8	يعكس رأي مدقق الحسابات المتخصص مدى كفاية الإفصاح وملائمة فرض الاستمرارية عند الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.	.695	*0.000
.9	تقرير مراجع الحسابات النظيف الذي لا يتطرق إلى استمرارية المنشأة يعني ضمناً أن المنشأة مستمرة في المستقبل.	.607	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

يوضح الجدول (7-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (7-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يقوم المراجع المتخصص بالإشارة في تقريره إلى مسئولية الإدارة عن البيانات المالية.	.419	*0.000
.2	يتضمن تقرير المراجع المتخصص صناعياً تقييماً لكفاءة وفاعلية النظم المالية للعميل محل المراجعة.	.589	*0.000
.3	مراجع الحسابات المتخصص صناعياً مسئولاً عن اكتشاف الغش والخطأ في البيانات المالية بما في ذلك الأخطاء البسيطة المتخصصة.	.615	*0.000
.4	يشير تقرير المراجع المتخصص صناعياً إلى كل الجوانب المهمة المتعلقة بالأداء العام لإدارة الشركة.	.654	*0.000
.5	يشير تقرير المراجع المتخصص إلى النتائج التي توصل إليها المراجع بشأن القضايا المتعلقة بالغش.	.575	*0.000
.6	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مدى أعمال المراجعة التي قام بها وقد تم توضيح ذلك في التقرير.	.495	*0.000
.7	يوضح تقرير مراجع الحسابات المتخصص موقف المراجع من السياسات المحاسبية وتقديرات الإدارة المستخدمة في إعداد البيانات المالية.	.585	*0.000
.8	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مستوى الأهمية النسبية الذي اعتمده المراجع أثناء عملية المراجعة.	.629	*0.000
.9	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مدى اعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة لدى عميل المراجعة.	.767	*0.000
.10	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى وقائع وأساليب إدارة الأرباح المحاسبية في البيانات المالية المدققة.	.778	*0.000
.11	يفضل أن يكون تقرير المراجع المتخصص صناعياً مكتوباً بعبارات واضحة ولا	.510	*0.000

	يحتمل غموض او تفسيرات أخرى.		
12.	يكون تقرير المراجع المتخصص تفصيلياً بحيث يقدم اجابات كافية لتساؤلات مستخدمي البيانات المالية.	.546	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

ويبين الجدول (8-4) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (8-4)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	.842	*0.000
استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	.451	*0.000
قدرة المراجع المتخصص صناعياَ في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة.	.774	*0.000
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	.767	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

4-7 ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبيان، أن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية (الجرجاوي،2010: 97)، ويقصد به أيضاً، (القحطاني، 2002) إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (القحطاني، 2002).

وقد تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة بواسطة استخدام طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-9).

جدول (4-9)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	12	0.842	0.917
استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	9	0.648	0.805
قدرة المراجع المتخصص صناعياَ في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة.	9	0.826	0.909
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	12	0.839	0.916
جميع المجالات معا	**42**	**0.878**	**0.937**

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

يتضح من النتائج في الجدول (4-9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.648،0.842) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.878). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.805،0.917) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.937) وهذا يعنى أن معامل الصدق الذاتي مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4-8 المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test:

تم استخدام اختبار كولمجوروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-10).

جدول (4-10)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	0.809
استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	0.331
قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة.	0.575
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	0.918
جميع المجالات معاً	0.740

تعكس النتائج الموضحة في الجدول (4-10) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وفيما يلي المعالجات الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

1- النسب المئوية والتكرارات Frequencies and Percentages، لوصف عينة الدراسة.

2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.

3- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.

4- اختبار كولمجوروف – سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

5- معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient، لقياس درجة الارتباط وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

6- اختبار T في حالة عينة واحدة One Sample T-Test لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7- اختبار T في حالة عينتين Independent Samples T-Test لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.

8- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of Variance (ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

5-1 مقدمة.

5-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

5-3 اختبار فرضيات الدراسة.

5-1 مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية التي اشتملت على (المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية، عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي، نوع الخدمات بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة الذي يعمل فيه المستجيب)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

5-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

1- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

جدول (1-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم فأقل	1	1.3
بكالوريوس	54	70.1
ماجستير	22	28.6
دكتوراه	-	-
المجموع	77	100.0

يتضح من جدول (1-5) أن ما نسبته 1.3% من عينة الدراسة يحملون درجة الدبلوم فأقل، 70.1% يحملون درجة البكالوريوس، بينما 28.6% يحملون درجة الماجستير، وتشير هذه النتائج الى أن افراد العينة مؤهلين من ناحية علمية بدرجة تعكس مدى اطلاعهم وفهمهم للقضية المطروحة، علاوة

على تمكنهم من الاجابة على أسئلة الاستبانة، ولديهم القدرة على التفكير في مدى أهمية تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة من خلال تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة.

2- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول (2-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	61	79.2
إدارة أعمال	8	10.4
اقتصاد وعلوم سياسية	2	2.6
علوم مالية ومصرفية	1	1.3
أخرى	5	6.5
المجموع	**77**	**100.0**

يتضح من جدول (2-5) أن ما نسبته 79.2% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، 10.4% إدارة أعمال، 2.6% اقتصاد وعلوم سياسية، 1.3% علوم مالية ومصرفية، بينما 6.5% تخصصهم العلمي غير ذلك" حاسوب، رياضيات، صيانة معدات ثقيلة، قانون، هندسة مدنية"، مما يشير إلى وجود تنوع في التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة، وبالرغم من أن الغالبية كانت من المتخصصين في المحاسبة وذلك لاشتمال العينة على فئتين من المراجعين وأصحاب هذا التخصص من الطبيعي أن يكونوا من حملة بكالوريوس محاسبة بالدرجة الأولى، وأن من شأن ارتفاع نسبة حملة هذا التخصص أن يثري هذه الدراسة باعتبارها الفئة الأكثر معرفة بموضوع الدراسة سواء كانوا من فئة المراجعين أو الفئات الأخرى، مع الأخذ بالاعتبار أن هذا التنوع في الاختصاصات العلمية الأخرى يعطي هذه الدراسة بعداً مهماً في تعزيز النتائج، وذلك باعتبار أن القضية التي تناقشها هذه الدراسة تعني جميع أطراف المجتمع المالي الذي يتشكل في معظمه من مجتمع هذه الدراسة.

3- توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

جدول (3-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
CPA	3	6.0
CMA	1	2.0
ACCA	5	10.0
CIA	1	2.0
CFA	-	-
ACPA	26	52.0
PCPA	19	38.0
أخرى	**6**	**12.0**

يتضح من جدول (3-5) أن ما نسبته 6.0% من عينة الدراسة يحملون شهادة CPA، 2.0% يحملون شهادة CMA و شهادة CIA، 10.0% يحملون شهادة ACCA، 52.0% يحملون شهادة ACPA، 38.0% يحملون شهادة PCPA، بينما 12.0% يحملون شهادات أخرى، وتبين هذه النتائج المستوى العالي من التأهيل المهني الذي يتمتع به أفراد عينة الدراسة، والذي يعكس مدى ادراكهم للجوانب المهنية المشتملة عليها أسئلة الإستبيان مع الأخذ بالاعتبار أن مراجع الحسابات الخارجي هو الوحيد الذي يجوز له الحصول على جميع هذه الشهادات المهنية، وأن النسبة المرتفعة للحاصلين على شهادة ACPA، وPCPA تعتبر مؤشرات مفيدة للبناء على نتائج الاستبيان وخصوصاً من ناحية مراجع الحسابات الخارجي.

4 - توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (4-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مراجع خارجي	43	55.8
مدير مالي	11	14.3
مراجع داخلي	9	11.7
مستثمر	14	18.2
المجموع	**77**	**100.0**

يتضح من جدول(4-5) أن ما نسبته 55.8% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي مراجع خارجي، 14.3% مدير مالي، 11.7% مراجع داخلي، بينما 18.2% مسماهم الوظيفي مستثمر، وذلك يعكس التنوع في المسميات الوظيفية وإن كان هذا التنوع مقصود بغرض أن تشتمل العينة أكثر من طرف من أطراف المجتمع المالي، لأجل استشراف أراء الجميع بشأن تبني استراتيجية التخصص الصناعي كوسيلة من الوسائل الواجب استخدامها من أجل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وأن النسبة المرتفعة من المراجعين الخارجيين من أفراد هذه العينة تعطي نتائج هذه الدراسة بعداً مهماً من ناحية كونهم الطرف المشار إليه بالمسئولية الأولى والمباشرة في وجود هذه الفجوة، ومن ناحية أخرى ما يتعلق باتباع استراتيجية التخصص الصناعي من ايجابيات وسلبيات بالنسبة للمراجع الخارجي عندما يؤدي المهمة في اطار التخصص الصناعي.

5- توزيع عينة الدراسة حسب عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية

جدول (5-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية

عدد الشركات التي قام المستجيب بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية	العدد	النسبة المئوية %
شركة واحدة	6	11.5
شركتان	6	11.5
ثلاث شركات فأكثر	40	77
المجموع	**52**	**100.0**

يتضح من جدول (5-5) أن ما نسبته 23% من عينة الدراسة أجابوا أن عدد الشركات التي قام المستجيبين بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية شركتان فأقل، بينما 77% تقريباً راجع داخل التخصص ثلاث شركات فأكثر، مما يدل على مستوى الخبرة المهنية المتخصصة التي يتمتع بها أفراد عينة الدراسة وهم في هذه الفئة بالتحديد المراجعون الخارجيون والمراجعون الداخليون، وذلك ما يعزز الثقة باستجابات هذه الفئة من المبحوثين بخصوص موضوع الدراسة.

6- توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي

جدول (6-5) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	15	19.5
من 6 إلى أقل من 10 سنوات	31	40.3
من 11 إلى أقل من 15 سنة	10	13
من 16 إلى أقل من20 سنة	17	22.1
20 سنة فأكثر	4	5.2
المجموع	**77**	**100.0**

يتضح من جدول (6-5) أن ما نسبته 19.5% من عينة الدراسة أجابوا أن عدد سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، 40.3% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى أقل من 10سنوات، 13% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، 22.1% تتراوح سنوات خبرتهم من 15 إلى أقل من20 سنة، بينما 5.2% سنوات خبرتهم 20 سنة فأكثر، وأن ما نسبته 81 % ممن تزيد سنوات خبرتهم عن خمسة سنوات، مما يدل على توافر تجربة عملية كافية عند أفراد هذه العينة تمكنهم من الإجابة وبشكل موضوعي على أسئلة الاستبيان، الأمر الذي يعزز من الاعتماد على نتائج الدراسة.

7- توزيع عينة الدراسة حسب نوع الخدمات بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة الذي يعمل فيه المستجيب

جدول (7-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب نوع الخدمات

نوع الخدمات	العدد	النسبة المئوية %
خدمات محاسبية	31	77.5
خدمات ضريبية	22	55.0
خدمات استشارية	28	70.0
خدمات إدارة مخاطر المؤسسات	14	35.0
خدمات أخرى	5	12.5

يتضح من جدول (7-5) أن ما نسبته 77.5% من عينة الدراسة أجابوا أن نوع الخدمات التي يقدمونها خدمات محاسبية، 55% يقدمون خدمات ضريبية، 70% يقدمون خدمات استشارية، 35% يقدمون خدمات إدارة مخاطر المؤسسات، بينما 12.5% يقدمون خدمات نوعها غير التي ذكرت، الأمر الذي يعكس التنوع في الخدمات بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها المراجعون الخارجيون، مما يعطي فرصة أكبر للاعتماد على نتائج هذه الدراسة وخصوصاً فيما يتعلق بأثر هذه الخدمات على استقلال المراجع الخارجي.

5-3 اختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبارT لعينة واحدة (one sample T-test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا.

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل درجة الموافقة المتوسطة حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

بمعنى أنه إذا كانت Sig > 0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 ، أما إذا كانت Sig < 0.05 (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3، وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الفرضية الرئيسة الأولى: يؤثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا والنتائج موضحة في جدول(8-5).

جدول (8-5)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع مجالات الاستبيان

المجال	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
الكفاءة	3.95	79.59	17.99	*0.000	3
الاستقلال	3.19	63.72	4.3	*0.000	4
الاستمرارية	4.15	82.97	20.75	*0.000	1
التقرير	3.97	79.31	16.29	*0.000	2
جميع المجالات معاً	**3.83**	**76.68**	**21.78**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تبين من جدول (8-5) أن المتوسط الحسابي لجميع المجالات يساوي 3.83 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.68%، قيمة الاختبار 21.78 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع المجالات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على المجالات بشكل عام، وتبين هذه النتائج مدى إدراك مراجعي الحسابات وباقي أطراف المجتمع المالي المحددين في هذه الدراسة بالمدراء الماليين والمراجعين الداخليين والمستثمرين، بأهمية أن يقوم المراجع الخارجي بأداء وظيفته في إطار التخصص الصناعي في مجال النشاط الذي تمارسة منشآت عملاء المراجعة وذلك نظراً للأثر الايجابي الذي عكسة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على مجموعة من القضايا التي كانت سبباً في توجيه الاتهام لمراجعي الحسابات الخارجيين بالمسئولية المباشرة عن حدوث فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الخارجية للحسابات، ومن ثم يمكننا القول أن من شأن اتباع استراتيجية التخصص الصناعي عند أداء مهام المراجعة الخارجية أن يساهم وبصورة كبيرة في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة الخارجية.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات أثراً ايجابياً من ناحية ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية وتدعيم درجة استقلال مراجع الحسابات الخارجي وارتفاع قدرة المراجع على تحديد واكتشاف مؤشرات عدم الاستمرارية لمنشآت عملاء المراجعة، علاوة على شكل ومحتوى تقرير المراجعة وكل هذه المحاور شكلت جزءاً كبيراً من فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة الخارجية وذلك من ناحية أداء مراجع الحسابات الخارجي، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج بعض الدراسات كدراسة (لبيب، 2005) و(متولي، 2006) و(المقطري، 2011).

وتنقسم هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الأولى: يؤثر ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (9-5)

جدول (9-5)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يؤدي المراجع المتخصص صناعياً مهامه في إطار المعرفة والخبرة التي يمتلكها.	4.26	85.26	15.32	*0.000	1
.2	يتأثر مستوى الخبرة المهنية العامة لدى مراجع الحسابات المتخصص سلباً عند أداءه المهمة في إطار التخصص الصناعي.	2.96	59.22	-0.32	0.374	12
.3	يتعمق رصيد المعرفة المتخصصة لدى مراجع	4.13	82.60	13.23	*0.000	4

	الحسابات عند أداء المهمة في إطار التخصص الصناعي.					
.4	يقوم المراجع المتخصص صناعياً بالمساهمة في حل المشكلات وتفسير البيانات وإدراك العلاقات وتحليلها من كافة النواحي.	3.99	79.74	12.42	*0.000	9
.5	يتحسن مستوى جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	4.09	81.82	12.00	*0.000	6
.6	ترتفع درجة دقة تقديرات مخاطر المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	4.22	84.42	14.91	*0.000	3
.7	تتحسن قدرة المراجع المتخصص صناعياً على ممارسة الشك المهني عند أداءه لمهام المراجعة.	4.10	82.08	12.85	*0.000	5
.8	يتمتع المراجع المتخصص صناعياً بقدرات عالية على اكتشاف ومنع الغش في البيانات المالية بناءً على الإجراءات التي قام بها.	4.08	81.56	14.24	*0.000	8
.9	يمتلك المراجع المتخصص صناعياً قدرات أكبر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية.	3.71	74.29	8.26	*0.000	10
.10	تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل مراجع الحسابات المتخصص عند أداءه لمهام المراجعة.	3.57	71.43	6.13	*0.000	11
.11	يتحسن مستوى الإفصاح في البيانات المالية المدققة من قبل مراجع حسابات متخصص صناعياً.	4.09	81.82	13.14	*0.000	6
.12	تزداد درجة موثوقية البيانات المالية لعملاء المراجعة عندما يقوم بتدقيقها مراجعون متخصصون صناعياً في مجالات أنشطة هؤلاء العملاء.	4.25	84.94	15.02	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	3.95	79.09	17.99	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (9-5) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يؤدي المراجع المتخصص صناعياً مهامه في إطار المعرفة والخبرة التي يمتلكها "يساوي 4.26 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.26%، قيمة الاختبار15.32 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند

مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يتأثر مستوى الخبرة المهنية العامة لدى مراجع الحسابات المتخصص سلباً عند أداءه المهمة في إطار التخصص الصناعي" يساوي 2.96 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 59.22%، قيمة الاختبار 0.32-، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.374 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.95، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.09%، قيمة الاختبار 17.99، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال"**ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ومفاد ذلك أن هناك تصور وإدراك واضحين من قبل جميع المبحوثين بأن التخصص الصناعي حتماً سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، بالرغم من عدم وجود معيار مطلق لتحديد كفاءة المراجع الخارجي حتى على مستوى المعايير المهنية التي لم تحدد بشكل قاطع ما هي عناصر الكفاءة التي يجب أن يمتلكها المراجع الخارجي، الأمر الذي يؤدي الى التخفيف من حدة الفجوة القائمة بين المراجعين والمحيط المالي والمهني من هذا المحور من محاور الدراسة.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات".

ويعزو الباحث ذلك الى أن هذا المستوى المرتفع من الكفاءة لمراجع الحسابات المتخصص أنما هو المحصلة النهائية لتراكم المعرفة المتخصصة والمهارات التي يمتلكها مراجع الحسابات الخارجي والتي تتحسن بموجبها قدرات المراجع على التخطيط لعمليات المراجعة والتي تنعكس في

المدى الذي يقوم من خلاله المراجع بجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من مقابلة التزاماته المهنية من من ناحيه، ومن الناحية الأخرى المحافظة على مستوى من التكلفة يسمح له بالعمل بشكل تنافسي، علاوة على ارتفاع درجة دقة تقديرات مخاطر المراجعة، حيث كلما ارتفعت درجة دقة تقديرات المخاطر كلما انعكس ذلك في مستوى التأكيد الذي يعطيه مراجع الحسابات في البيانات المالية، ما يؤدي في النهاية إلى زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية التي يدققها مراجعون متخصصون، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (لبيب، 2005)، (المقطري، 2011).

الفرضية الثانية: يؤثر ارتفاع درجة استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (10-5).

جدول (10-5)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يحافظ مراجع الحسابات المتخصص صناعياً على استقلاليته عن أداء مهمة المراجعة.	4.22	84.42	14.54	*0.000	1
.2	يعبر المراجع المتخصص صناعياً بحريه كاملة عن أرائه وتوصياته بدون أن يتأثر بأي ضغوط أخرى.	4.04	80.78	10.19	*0.000	2
.3	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بما يقدمه من خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة.	2.71	54.21	-2.51	*0.007	8
.4	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباُ بما يتقاضاه من أتعاب سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.	2.77	55.32	-2.11	*0.019	5

.5	تؤثر ظروف المنافسة الشديدة بين المراجعين المتخصصين في نفس الصناعة سلباً على حياديتهم عند اتخاذهم القرارات في عمليات المراجعة.	2.71	54.29	-2.51	*0.007	7
.6	تتأثر استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بطول فترة الارتباط مع عميل المراجعة.	2.49	49.87	-4.72	*0.000	9
.7	قد يصبح المراجع المتخصص صناعياً أسيراً لهذه الصناعة مما يجعل استقلاليته وحياديته محل شك.	2.74	54.81	-2.27	*0.013	6
.8	تتزايد فرص النشر غير الملائم لمعلومات الملكية والمعلومات الإستراتيجية لعملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس الصناعة لدى المراجع المتخصص صناعياً.	3.14	62.86	1.26	0.106	4
.9	يدرك مراجع الحسابات المتخصص أهمية إتباع منهج واضح لتخفيف إمكانية النشر المتعمد أو غير المتعمد للمعلومات عن عملاءه الذين ينتمون لنفس الصناعة.	3.83	76.62	8.92	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	**3.19**	**63.72**	**4.30**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (10-5) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يحافظ مراجع الحسابات المتخصص صناعياً على استقلاليته عن أداء مهمة المراجعة " يساوي 4.22 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.42%، قيمة الاختبار 14.54، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "تتأثر استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بطول فترة الارتباط مع عميل المراجعة "يساوي 2.49 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 49.87%، قيمة الاختبار 4.72-، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة

إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.19، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 63.72%، قيمة الاختبار 4.30، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وذلك يبين أن التخصص الصناعي يؤدي إلى تدعيم درجة استقلال المراجع الخارجي، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع باستقلاليته في مواجهة محاولات بعض عملاء المراجعة لمساومته على ذلك الاستقلال، علاوة على احتفاظ المراجع باستقلاله سواء كان في الحقيقة أو المظهر.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر ارتفاع درجة استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن للتخصص الصناعي أهمية كبيرة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، ما يعني التغلب على الانتقادات الموجهة للمهنة في هذا الجانب مما يؤدي بالضرورة إلى تضييق فجوة التوقعات، حيث يعمل ذلك على عدم امكانية ممارسة الضغوط أو التهديدات التي قد تضعف من استقلال المراجع المتخصص صناعياً سواء كان ذلك من ناحية قدرة المراجع التفاوضية على ما يتقاضاه من اتعاب مهام المراجعة أو الخدمات بخلاف المراجعة أو من ناحية ظروف المنافسة التي يواجهها المراجعون في نفس الصناعة، حيث من المرجح أن لا يكون مراجع الحسابات المتخصص أسيراً لصناعة معينة يتخصص فيها، علاوة على حرص المراجع على اتباع منهج واضح لمواجهة المخاطر التي تهدد الاستقلال سواء على مستوى الممارسة العامة كما هي محددة في المعايير أو على مستوى الممارسة الخاصة المقترحه من قبل الباحثين والممارسين.

وبالرغم من أهمية التخصص الصناعي في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، ومن ثم تضييق فجوة التوقعات إلا أنه يلاحظ أن قيم المتوسطات لمتغير الاستقلال أقل من المتوسطات للمتغيرات الأخرى وجاء في المرتبة الأخيرة، وسبب ذلك أن قضية استقلال المراجع بشكل عام من القضايا التي

ما زالت مثار جدل بحثي، حيث وجدت دراسة (Gramling and Stone, 2001) أن تخص المراجع قد يعرض استقلاله للخطر في حين أظهرت نتائج دراسات أخرى (Chung and Sanjay, 2003) و(المقطري، 2011)، أن التخصص الصناعي للمراجع يدعم استقلال المراجع وهي ما تتفق مع نتائج هذه الدراسة.

الفرضية الثالثة: يؤثر ارتفاع قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (11-5).

جدول (11-5)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن الشركة سوف تستمر في عملياتها ولن تتعرض للتعثر أو الإفلاس.	4.12	82.34	12.34	*0.000	6
.2	يجب الإفصاح عن حقيقة عدم إعداد البيانات المالية على أساس الاستمرارية وأسباب عدم اعتبار المنشأة مستمرة في المستقبل المنظور.	4.18	83.68	13.89	*0.000	3
.3	إدارة الشركة هي المسئولة عن إجراء التقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً.	4.17	83.38	13.36	*0.000	4
.4	يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن الأخذ في الاعتبار مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة والتقرير عن ذلك.	4.05	81.04	11.64	*0.000	8

.5	ترتفع درجة قدرة مراجع الحسابات المتخصص على الإلمام بالمؤشرات والأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.	4.29	85.71	16.46	*0.000	1
.6	ترتفع درجة قدرة المراجع المتخصص صناعياً على تفسير نتائج الإجراءات التحليلية وإجراء المقارنات الملائمة خلال جميع مراحل عملية المراجعة.	4.23	84.68	14.96	*0.000	2
.7	يقدم مراجع الحسابات المتخصص صناعياً تحذيراً كافياً عن الظروف الصعبة المستقبلية للعميل محل المراجعة.	4.04	80.78	13.86	*0.000	9
.8	يعكس رأي مدقق الحسابات المتخصص مدى كفاية الإفصاح وملائمة فرض الاستمرارية عند الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.	4.13	82.60	13.89	*0.000	5
.9	تقرير مراجع الحسابات النظيف الذي لا يتطرق إلى استمرارية المنشأة يعني ضمناً أن المنشأة مستمرة في المستقبل.	4.12	82.34	12.09	*0.000	6
	جميع فقرات المجال معاً	**4.15**	**82.97**	**20.75**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (11-5) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "ترتفع درجة قدرة مراجع الحسابات المتخصص على الإلمام بالمؤشرات والأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار" يساوي 4.29 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.71%، قيمة الاختبار 16.46، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "يقدم مراجع الحسابات المتخصص صناعياً تحذيراً كافياً عن الظروف الصعبة المستقبلية للعميل محل المراجعة" يساوي 4.04 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.78%، قيمة الاختبار 13.86، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد

زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.15، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.97%، قيمة الاختبار 20.75، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**قدرة المراجع المتخصص صناعياَ في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، مما يدل على أن للتخصص الصناعي أهمية كبيرة من ناحية تحسين قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة، وما لذلك من أثر كبير في ارتفاع قدرة المراجع على تقييم قدرة منشأة عميل المراجعة على الاستمرار من عدمه والتقرير عن ذلك ، الأمر الذي يتصدى لقضية أخرى من القضايا التي انتقدت من خلالها مهنة المراجعة وكانت سبباً في وجود فجوة التوقعات.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر ارتفاع قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات".

ويعزو الباحث ذلك الى الرصيد الكبير من المعرفة المتعمقة لدى مراجع الحسابات المتخصص بشأن طبيعة عمل منشأة عميل المراجعة والبيئة التي تمارس نشاطها من خلالها، والمؤشرات المالية وغير المالية والظروف الاقتصادية المحيطة بها وما لذلك من أثر كبير في قدرته على التعرف على وتقييم المخاطر التي تواجهها منشأة عميل المراجعة وبالتالي الحكم على مدى استمراريتها، علاوة على القدرة العالية للمراجع المتخصص في استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية المناسبة والنسب والمؤشرات الخاصة بالنشاط التي تمارسه منشأة عميل المراجعة وإجراء المقارنات اللازمة والملائمة على مستوى المنشأة نفسها ومقارنته بالمؤشرات الاقتصادية للقطاع الذي تعمل فية منشأة عميل المراجعه.

الفرضية الرابعة: يؤثر شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (12-5).

جدول (12-5)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يقوم المراجع المتخصص بالإشارة في تقريره إلى مسئولية الإدارة عن البيانات المالية.	4.39	87.79	16.34	*0.000	1
.2	يتضمن تقرير المراجع المتخصص صناعياً تقييماً لكفاءة وفاعلية النظم المالية للعميل محل المراجعة.	4.06	81.30	11.02	*0.000	5
.3	مراجع الحسابات المتخصص صناعياً مسئولاً عن اكتشاف الغش والخطأ في البيانات المالية بما في ذلك الأخطاء البسيطة المتخصصة.	3.60	71.95	5.52	*0.000	11
.4	يشير تقرير المراجع المتخصص صناعياً إلى كل الجوانب المهمة المتعلقة بالأداء العام لإدارة الشركة.	3.74	74.81	7.94	*0.000	9
.5	يشير تقرير المراجع المتخصص إلى النتائج التي توصل إليها المراجع بشأن القضايا المتعلقة بالغش.	4.00	80.00	12.10	*0.000	7
.6	يشير تقرير مراجع الحسابات إلى مدى أعمال المراجعة التي قام بها المراجع وقد تم توضيح ذلك في التقرير.	4.06	81.30	12.47	*0.000	5
.7	يوضح تقرير مراجع الحسابات المتخصص موقف المراجع من السياسات المحاسبية وتقديرات الإدارة المستخدمة في إعداد البيانات المالية.	4.14	82.86	12.97	*0.000	4
.8	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مستوى الأهمية النسبية الذي اعتمده المراجع أثناء عملية المراجعة.	3.75	75.06	6.20	*0.000	8

.9	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مدى اعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة لدى عميل المراجعة.	3.57	71.43	4.64	*0.000	12
.10	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى وقائع وأساليب إدارة الأرباح المحاسبية في البيانات المالية المدققة.	3.70	74.03	6.41	*0.000	10
.11	يفضل ان يكون تقرير المراجع المتخصص صناعياً مكتوباً بعبارات واضحة ولا يحتمل غموض او تفسيرات أخرى.	4.27	85.45	13.34	*0.000	3
.12	يكون تقرير المراجع المتخصص تفصيلياً بحيث يقدم اجابات كافية لتساؤلات مستخدمي البيانات المالية.	4.29	85.71	15.61	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	**3.97**	**79.31**	**16.29**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (12-5) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يقوم المراجع المتخصص بالإشارة في تقريره إلى مسئولية الإدارة عن البيانات المالية" يساوي 4.39 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.79%، قيمة الاختبار 16.34 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة "يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مدى اعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة لدى عميل المراجعة" يساوي 3.57 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.43%، قيمة الاختبار 4.64 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.97، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.31%، قيمة الاختبار 16.29 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال

"**شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وذلك يؤكد أهمية الدور الذي يلعبه التخصص الصناعي في تطوير المحتوى الاخباري لتقرير المراجعة باعتباره أداة الاتصال التي يتم بواسطتها ابلاغ جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، حيث ينعكس ذلك في درجة الثقة التي يوليها الجمهور في جودة الخدمة المؤداه، الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تضييق فجوة التوقعات في هذا الجانب.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص عند مستوى دلاله 5% في تضييق فجوة التوقعات".

ويعزو الباحث ذلك إلى المضامين الواضحة التي يعكسها تقرير المراجع المتخصص وما تنطوي عليه عملية المراجعة بشكل عام، وذلك من ناحية كون تقرير المراجعة تفصيلياً بخيث يقدم اجابات كافيه لتساؤلات مستخدمي البيانات المالية علاوة على عدم الوضح والغموض الذي يجب أن يظهره التقرير سواء من ناحية مسئوليات المراجع أو مدى الاعمال التي قام بها أو موقفه من الغش والاحتيال في البيانات المالية التي قام بمراجعتها وتقديرات الادارة أو مدى الاعتكاد على نظام الرقابة الداخلية والجوانب المتعلقه بالاداء العام للشركة، حيث إن الهدف الأساس من تقرير مراجع الحسابات هو توصيل نتيجة عملية المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف لا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، مما يحتم بضرورة إعادة النظر في شكل ومحتوى تقرير المراجعة الحالي.

الفرضية الرئيسة الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة 5% حول تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي).

تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، كذلك تم استخدام اختبار التباين

الأحادي لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة 5% حول تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات تعزى إلى المؤهل العلمي.**

من النتائج الموضحة في جدول(13-5) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار T لعينتين مستقلتين أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى المؤهل العلمي، مما يعكس بالضرورة أهمية التأهيل العلمي الذي يتمتع به المبحوثين والذي يعكس مدى اطلاعهم وفهمهم للقضية المطروحة.

ويعزو الباحث ذلك إلى ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والذي عكس مدى المعرفة والاطلاع لدى المبحوثين، وذلك مفاده أن أفراد عينة الدراسة مؤهلين بدرجة يمكن من خلالها الاعتماد على نتائج الدراسة.

جدول (13-5): نتائج اختبار" T لعينتين مستقلتين " – المؤهل العلمي

المجال	المتوسطات		قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
	بكالوريوس	ماجستير		
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص	3.93	4.02	-0.724	0.471
استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	3.18	3.21	-0.383	0.702
قدرة المراجع المتخصص صناعياَ في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة.	4.10	4.26	-1.252	0.215
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياَ.	3.95	4.01	-0.488	0.627
جميع المجالات معا	**3.81**	**3.89**	**-0.986**	**0.328**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة 5% حول تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات تعزى إلى المسمى الوظيفي.**

من النتائج الموضحة في جدول (14-5) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار"التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة 0.05 $\alpha \leq$ لمجال ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى المسمى الوظيفي وذلك لصالح الذين مسماهم الوظيفي مراجع خارجي، وذلك يؤكد مدى ادراك المراجعين الخارجيين لأهمية توافر عنصر الكفاءة لدى تنفيذ عملية المراجعة الخارجية باعتبار هذا المحور من المحاور المهمة التي تقوم عليها عملية المراجعة بشكل أساسي، حيث يعتبر هذا المحور هو توأم محور الاستقلال ويعتبر البعض أن مهنة المراجعة برمتها قائمة على هذين التوأمين، مع الأخذ في الاعتبار أن فئة المراجعين الخارجيين هم الأكثر معرفة بنوع المعرفة والمهارات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة في ضوء التخصص الصناعي لعميل المراجعة، وذلك لأنه ليس كل مراجع كفؤ

يستطيع تنفيذ مهمة المراجعة في إطار تخصص صناعي معين؟، وذلك ما أشار إلية معيار التعليم الدولي رقم 8 بعنوان "متطلبات الكفاءة المهنية".

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى المسمى الوظيفي، مما يدل على أن هناك اتفاق بين مفردات الدراسة فيما يتعلق باتجاههم نحو موافقتهم على الأثر الإيجابي المتحقق من تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات ومدى مساهمة ذلك في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة مراجعة الحسابات الخارجية.

جدول (14-5): نتائج اختبار "التباين الأحادي" المسمى الوظيفي

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	مراجع خارجي	مدير مالي	مراجع داخلي	مستثمر		
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	4.08	3.90	3.94	3.62	3.90	*0.012
استقلال مراجع الحسابات المتخصص	3.19	3.41	3.12	3.04	2.23	0.092
قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم	4.23	4.02	3.99	4.10	1.07	0.367
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات	3.92	4.07	3.97	4.01	0.25	0.859
جميع المجالات معا	**3.88**	**3.87**	**3.79**	**3.71**	**1.00**	**0.400**

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة 5% حول تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.**

من النتائج الموضحة في جدول(15-5) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أقل من مستوى الدلالة 0.05 $\alpha \leq$ لمجال ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى سنوات الخبرة وذلك لصالح الذين تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، مما يدل على أن هذه الفئة أكثر مفردات الدراسة إيجابية فيما يتعلق باتجاهاتهم نحو الموافقة بأن من شأن ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات أن يقلص من فجوة التوقعات، وذلك بسبب أن هذه الفئة من مفردات عينة الدراسة تكون دخلت مرحلة متقدمه من التجربة والخبرة العملية تسمح لها بالحكم من واقع عملي على هذا الطرح، مع الأخذ في الاعتبار أن الحكم على عنصر الكفاءة بالنسبة للمراجع يعود لتصورات المستخدمين لكفاءة المراجع الخارجي وأن الفئة الأكثر قدرة على الحكم من مجتمع هذه الدراسة بخصوص الكفاءة المتخصصة هم المراجعون انفسهم سواء كانوا خارجيين أو داخليين، حيث بلغ عدد المراجعين الخارجيين والداخليين من مفرادات هذه الفئه من المستطلعة أرائهم سبعة مفرادات من أصل عشرة، وذلك ما سبب الفروق باتجاه هذه الفئة من المستطلعين.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى سنوات الخبرة

ويعزو الباحث ذلك إلى مدى توافر الخبرات المهنية لدى جميع مفردات عينة الدراسة الأمر الذي يعزز الاعتماد على نتائج هذه الدراسة.

جدول (15-5): نتائج اختبار "التباين الأحادي" سنوات الخبرة

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	أقل من 5 سنوات	من 6 إلى أقل من 10 سنوات	من 11 إلى أقل من 15 سنة	16 سنة فأكثر		
ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً.	4.03	3.78	4.19	4.05	3.032	*0.035
استقلال مراجع الحسابات المتخصص	3.17	3.14	3.11	3.30	0.860	0.466
قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم	4.10	4.05	4.30	4.25	1.106	0.352
شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات	4.00	3.90	4.04	4.01	0.320	0.811
جميع المجالات معا	**3.85**	**3.73**	**3.94**	**3.92**	**1.758**	**0.163**

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

وبناءً على ما سبق، فإنه يمكننا القول بأن استراتيجية التخصص الصناعي في المراجعة تحقق المنافع المرجوة منها بالنسبة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة وبشكل خاص فيما يتعلق بمساهمة هذه الاستراتيجية في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة.

الفصل السادس
النتائج والتوصيات

6-1 النتائج

6-2 التوصيات

6-1 نتائج الدراسة

في ضوء الدراسة النظرية واختبار الفرضيات يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- يساهم التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تضييق فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة الخارجية ويتضح ذلك من خلال:

- ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات الخارجي المتخصص صناعياً.
- تدعيم درجة استقلال مراجع الحسابات الخارجي المتخصص صناعياً.
- ارتفاع قدرة المراجع الخارجي المتخصص صناعياً على اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية لمنشآت عملاء المراجعة.
- شكل ومحتوى تقرير المراجعة الذي يجب أن يتبناه مراجع الحسابات الخارجي المتخصص صناعياً.

2- هناك اتفاق بين المراجعين الخارجيين وباقي أطراف المحيط المهني حول أهمية أداء المراجعة مهمة الخارجية في إطار تخصص المراجع الخارجي في النشاط الذي تمارسه منشآت عملاء المراجعة، حيث يعمل ذلك على تقليص والحد من فجوة التوقعات.

3- وجود حاجة لتعديل شكل ومحتوى التقرير الخاص بمراجع الحسابات الخارجي، من أجل المساهمة في تقليص فجوة التوقعات القائمة في بيئة المراجعة الخارجية.

6-2 توصيات الدراسة

استناداً إلى ما توصلت إليه نتائج هذه الدراسة فإنه، يمكن تقديم التوصيات التالية:

1- ضرورة قيام مراجعي الحسابات الخارجيين بأداء مهام المراجعة الخارجية وفقاً لاستراتيجية التخصص الصناعي، وذلك نظراً لما أظهرته هذه الدراسة من آثار إيجابية على محاور مهنية كانت مدخلاً للانتقادات التي شكلت معظم جوانب فجوة التوقعات الناتجة عن قصور اداء مراجعي الحسابات الخارجيين.

2- ضرورة أن يحدد المراجع الخارجي المتخصص صناعياً موقفه وبشكل واضح من مسألة الاستمرارية لمنشأة عميل المراجعة.

3- ضرورة العمل من قبل الهيئات المنظمة للمهنة والاتحاد الدولي للمحاسبين على توسيع نطاق مسئوليات المراجع بشأن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، خصوصاً إذا كانت مهمة المراجعة في إطار تخصص المراجع الخارجي، حيث في هذه الحالة تكون مهمة المراجعة أقرب لأن تكون تكليف مراجعة خاص.

4- إعادة النظر في شكل ومضمون تقرير المراجعة الحالي، بحيث يكون تخصصياً وتفصيلياً، بمعنى أن يكون لكل صناعة تقريراً معيارياً من ناحية الشكل والمحتوى قادراً على تلبية احتياجات المستخدمين، مع الأخذ في الاعتبار الموازنة بين مسئوليات المراجع المتخصص، وتوقعات المجتمع المالي، وذلك تفاديا للتكرار والروتين المصاحب للتقرير النمطي المتعارف عليه وبما يساعد على الإبداع في عملية الاتصال في بيئة المراجعة الخارجية.

5- ضرورة قيام المنظمات المهنية بتنظيم مسألة التأهيل العلمي للمراجعين الخارجيين وفقاً لإستراتيجية التخصص الصناعي، علاوة على المشاركة مع الجهات المعنية بتنظيم الاشتراطات الواجب توافرها في مراجعي حسابات الشركات المساهمة العامة وفقاً لإستراتيجية التخصص الصناعي.

6- ضرورة العمل على إعداد وتطوير قاعدة معايير أداء مهني عامة وكذلك قاعدة معايير أداء مهني متخصصة مناظرة للقطاعات الاقتصادية القائمة، والعمل على إلزام أعضاء المهنة العمل وفقاً لمقتضيات هذه المعايير.

المراجع

- المراجع العربية
- المراجع الأجنبية

المراجع باللغة العربية

1. القرآن الكريم
2. أحمد، سامح محمد رضا رياض (2010)، "**إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية**"، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية.
3. أرينز، ألفين، وجيمس لوبك،(2002)، **المراجعة: مدخل متكامل**، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، ومراجعة: احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية.
4. الأبياري، هشام فاروق (2008)، "**التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر**" المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد 2، ص ص 1-62.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، اصدارت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنه، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
6. الباز، مصطفى علي (1999)، "**استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية**"، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 3، العدد1، الصفحات 65-106.
7. الجرجاوي، زياد (2010)، **القواعد المنهجية لبناء الاستبيان**، الطبعة الثانية، فلسطين: مطبعة ابناء الجراح .
8. الحمداني، موفق (2006)، **منهاج البحث العلمي**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر.
9. الذنيبات، علي عبد القادر، (2003)، "**بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: دليل من الأردن**"، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد الأول، ص ص 108-124.
10. الذنيبات، علي عبد القادر، والعبادي، إيناس محمود ، ونوفل، منير محمود وعبد الرحيم، بديع تحسين (2008) "**دراسة تحليلة لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشكات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق**

الدولي رقم 700"، المجلة الأردنيه في إدارة الأعمال، المجلد 4 العدد 3 ، ص ص 311-331.

11. السقا،السيد أحمد (1997)، "**فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الخامس، الجمعية السعودية للمحاسبة، أغسطس، ص ص 423-464.

12. العوام، عاطف محمد (1998)، "**مقومات العرض المحايد للقوائم المالية وأثرها على واجبات مراقب الحسابات**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التحارة، جامعة عين شمس.

13. القحطاني، محمد علي (2002)، أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي، رسالة ماجستير غير منشورة، الرياض : جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية .

14. المقطري، معاذ طاهر صالح (2011)، "**أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، ص ص 405-438.

15. جربوع، يوسف محمود (2004)، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**"، مجلة الجامعة الإسلامية- سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص ص367-389.

16. جمال الدين، سوزان (2008)، "**منهج مقترح لمواجهة مخاطر استرايجية التخصص الصناعي في المراجعة: دراسة ميدانية بالتطبيق على مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات**"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث ، ص ص 361-413.

17. جمعة، أحمد حلمي (2000)، "**مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص 312-331.

18. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2008)، **التدقيق**، عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

19. جهماني ، عمر عيسى (2001)، " **سلوك تمهيد الدخل في الأردن: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول.

20. دراغمة، زهران محمد، وعقل، ساهر محمد (2011)، "**أثر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية على فجوة توقعات التدقيق في فلسطين**"، المجلة العربية للمحاسبة، ص ص 8-54.

21. سليمان،عبده محمد عبده (2012)، "**أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية: دراسة تجريبية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

22. شاكر، صلاح و عبد الرحمن، عمار (2009)، "**دور تقرير مدققي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات: دراسة حالة في العراق**"، مجلة الجامعة الخليجية، مجلد 1، عدد 4.

23. صالح، رضا إبراهيم (2002)، "**تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين – دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر**"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس، العدد الثاني، الجمعية السعودية للمحاسبة، ص ص 115-160.

24. عبد الوهاب، ابراهيم طه (2000)، "**نظرية المراجعة2**"، المجلة المصرية للدراسات التجاريه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني.

25. عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن وعبد الحق كايد (2001)، **البحث العلمي- مفهومة وأدواته واساليبه**، عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع .

26. عزيز، ليلى (2003)، "**أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة**"، المجلة العربية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 1، ص ص. 367-416.

27. عوض، آمال محمد محمد (2006)، "**دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 43، العدد 2، ص ص 57-116.

28. لبيب، خالد محمد عبد المنعم (2005)، "**دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي:دراسة تطبيقية مقارنة**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية، المجلد 42، العدد 1، ص ص 83-183.

29. متولي، أحمد زكي حسين (2006)، "**نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في ادارة عملية المراجعة**"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص 165-237.

30. مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله (2005)، "**تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع العملي**"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف العدد 1، ص ص285-349.

31. محمد، عبد الله محمد (2005)، "**أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين في غطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة: دراسة اختبارية على بيئة المراجعة في مصر**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.

32. مصطفى، صادق حامد (2000)، "**دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

33. منصور، أشرف محمد ابراهيم (2007)، "**تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية**"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 2، ص ص229-283.

المراجع باللغة الاجنبية

1. AICPA, (1978) **"The Report of the Cohen Commission to study the Auditors' Responsibility"**, N.Y: AICPA.
2. AICPA, (1998), "**CPA vision project identifies top five issues for profession"**. The CPA letter 78(April):1-12.
3. Ali, Azham Md., Sahdan, Mohd. Hadafi, Harun Rasit, Moh. Hadzrami,. Lee, Teck, Heang. (2008), **"Audit specialization Malaysia"**, International Journal of Business and Management, Vol. 3, pp. 91-99.
4. Alleyne, P. A., Devonisn, D., and Alleyne, P. (2006), "**Perceptions of auditor independence in Brbados"**, Manajerial Auditing Journal,Vol.21, No.6. , pp. 621-635.
5. ALmutairi, Ali R., (2006), **"The economic consequences of auditor industry specialization"**, Unpublished doctoral dissertation, Florida Atlantic University.
6. Almutairi, Ali R., Dunn, Kimberly A., and Skantz , Terrance, (2009), **"Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry",** Managerial Auditing Journal, Vol. 24, No. 7, pp. 600-623.
7. Arens, A. A., Beasly, M. S., and Elder, R. J. (2010), "**Auditing and assurance services: An Itegrated Approach**" 13th edition . New Jersey: Pearson Education .
8. Bailey, K. E., Bylinski, J. H., and Shields, M. D. (1983), **"Effects of audit report wording changes on the perceived message"**. Journal of Accounting Research,Vol.21, , pp. 355-370.
9. Best, Peter J. and Backby, Sherrena. and Tan, Clarice**,** 2001, **"Evidence of the audit expectation gap in Singapore"**, Managerial Auditing Journal, vol. 16, iss. 3, pp. 134-144.
10. Bonner, Sarah E. Lewise, Barry L., (1990), "Determinants of auditor expertise", Journal of Accounting Research, Vol, 28. Pp. 1-20.
11. Boyd, D. T. Boyd, S. C. and Boyd, W. L. (2001), **"The audit report: A misunderstanding gap between users and preparers"**. National Public Accounting, pp. 56-60.

12. Brown, R. G. (1962), **"Changing Audit objectives and techniques".** The Accounting Review, Vol.37, No.4. , pp. 696-703.
13. Cadbury Committee, (1992), **"Report Of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance"**. London.
14. Cadman, B., and Stein, M., 2007, **"Industry specialization and auditor quality in U. S. markets"**, July, available at: http://ssrn.com/abstract=722203.
15. Carcello, J. V., and Albert L. Nagy, 2004, **"Client size, auditor specialization, and fraudulent financial reporting"**, Managerial auditing journal, vol.19, iss.5, pp.651-673.
16. Carcello, J. V., and Nagy, A. L., (2004), **"Audit firm tenure and fraudulent financial reporting",** Auditing: Ajournal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 2, pp. 55-69.
17. Chandler, R., and Edwards, J. R. (1996), **"Recurring issues in auditing: back to the futur?"**. Accounting Auditing and Accountability journal, Vol.9, No.2, , pp. 4-29.
18. Chee-Yew Lim, and Hung-Tong Tan, 2008, **"Non-Audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization "**, Journal of accounting research, vol.46, iss.1, March, 2008, pp.199-246.
19. Chung, H. and Sanjay K., 2003, **"Client importance, non-audit services, and abnormal accruals"**, The accounting review, vol.78, iss.4, pp. 931-955.
20. CICA. (1988), **"Report of the commission to study the public's expectation of audit"**. Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants.
21. Craswell, Allen T., Francis, Jere, R. and Taylor, Stephen, L., (1995), **"Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization",** Journal of Accounting and Economics, Vol. 20, Iss. 3, pp. 297-322.
22. Daud, Z. M. (2007), **"The study of the audit expectation gap in the public sector of Malaysia".** unpublished doctoral disertation, University of Stirling. , pp. 1-350.
23. DePaula, F., and Attwood, F. (1982), **"Auditing problems and practice".** London : Pitman.

24. Dewing, I. and Russell, P.0. (2002), **"UK Fund managers audit regulation and the new accounting foundation"**, Managerial Auditing Journal, Vol. 40, Iss. 4, pp.325-350.
25. Dittenhofer, M., and Sennetti, J. (1995), **"Ethics and the internal auditor phase II: Acomparision of 1983 and 1994 surveys"**. Managerial Auditing Journal, Vol.10, No.4, , pp. 35-43.
26. Dunn, K. A. and Brian W. M., 2004, **"Audit firm industry specialization and client disclosure quality"**, Review of accounting studies, March, 2004, vol.9, iss.1, pp.35-57.
27. Epstein, M. J., and Geiger, M. A. (1994), **"Investors views of audit assuranse: recent evidence of the expectation gap"**. Journal of Accountancy, Vol.117, , pp. 60-66.
28. Fadzly, M., and Ahmad, Z. (2004), **"Audit expectation gap: The caseof Malaysia"**. Managerial Auditing Journal, Vol.17,No.7 , pp. 897-915.
29. Fernando, Guy D. Abdel-Meguid, Ahmed M. Elder, Randel J., (2010), **"Audit quality attributes, client size and cost of equity capital"**, Review Of Accounting and Finance, vol.9, iss.4, pp.363-381.
30. Firth, M. (2002), **"Auditor-provided consultancy and their associations with fees and opinions**" . Journal of Business, Finance, And Accounting, Vol.29, No.5 , pp. 661-693.
31. Frantz, P. (1999), **"Does an auditor's skill matter? Responses to and perferences amongst auditing standards"** International Journal of Auditing,Vol.3,No.1 , pp. 59-80.
32. Fraser, I. A., Hatherly, D. J., and Henry, W. N. (2004), **"Illegal acts avd the auditor"** . Accounting Forum, Vol.28, No.2. , pp. 99-118.
33. Gaa, J. C. (1991), **"The expectations game: Regulation of auditor by government and the profission"**. Critical Perspective Of Accounting, Vol.2, , pp. 83-107.
34. GAO, (2008), **"Audits of public companies, Continued concentration in audit market for larger public companies, Dos not call for immediate action"**, Washington, D.C.
35. GAO,(2003), "Public Accounting Firms: Mandated study on consolidation and competition", Report of the senate committee on

Banking, Housing, And Urban affairs and the House committee on financial services", GAO, Washington , d. c.

36. Gay, G., and Schelluch, P. (1993), **"The impact of the long form audit report on usesrs' perceptions of the auditors' role"**. The Australian Accounting Review, Vol.3 , pp. 1-11.
37. Gay, G., Schelluch, P., and Baines, A. (1998), **"Perceptions of messages conveyed by review and audit reports"**. Accountng, Auditing, and Accountability Journal, Vol.11. iss.4, , pp. 472-494.
38. Gettler, G., Gordon, J., and Ravlic, T. (2002), **"Corporporate shake up hits accountants"**. Australian Fainance Review, , pp. 1-8.
39. Gill, G. S., Cosserat, G., Leung, P., and Coram, P. (2001), **"Modern auditing and assurance serviceses",** 6th edition . Queennsland: Whiley.
40. Gramling, A. A., and Dan, N. S., 2001 **"Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature"**, Journal of accounting literature, vol.20, pp.1-29.
41. Gray, I., and Manson, S. (2000), **"The audit process: principles, practice and cases**". London: Business press Thomson Learning.
42. Gray, I., and Manson, S. (2008), **"The audit process: principles, practice, and cases"**, 4th edition. London: Business press Thomson Learning.
43. Guy, D., and Sullivan, ,. J. (1988), **"The Expectation Gap Auditing standards"**. Journal Of Accountancy , pp. 36-46.
44. Hammersley, J. S., (2006), **"Pattern Identification and Industry Specialist Auditors",** The Accounting Review, Vol. 81, No. 2, pp. 309-336.
45. Haniffa, R., Hudaib, M. (2007), **"Locating audit expectations gap within cultural context: The case of Saudia"**, Journal of international accounting, Auditing and Taxation, vol. 16 , pp. 179-206.
46. Hanks, J. (1992), **"The expectation gap- the consumer angel".** Accountancy, Vol. 109, , p. 33.

47. Hatherly, D., Innes, J., and Brown, T. (1991), **"The expanded audit report- an impirical invistigation"**. Accounting and Business Research, , pp. 311-319.
48. Hogan, C.E. and Debra C.J., 1999, **"Industry specialization by auditors"**, Auditing: A journal of practice and theory, spring 1999,vol.18, iss.1,pp. 309-336.
49. Holt, G., and Moizer, P. (1990), **"The meaning of audit report".** Accounting and Business Research, Vol.20 , pp. 111-121.
50. Humphery, C., Moizee, P., and Turley, S. (1993), **" The audit expectation gap in Britain:An empirecal investigation"**. Accounting and Business Research, Vol.33 , pp. 395-411.
51. Humphry C., Moizer P. and Turley S., 1992, **"The expectation gap in the United Kingdom"**, The Institute of Chartered Accountant in England and Wales, London.
52. ICAEW (2007), **"Fundamental Auditor Report"**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
53. IFAC, (2005), **"Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements"**, 2005ED, International Federation of Accountants.
54. IFAC. (2007), **"Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, The Auditor Responsibilitie's to Conceder Froud in an Audit of Financial statements"**. New York: Amirecan Institute Of Certified Public Accountants.
55. Innes, J., Brown, T., and Hatherly, T. (1997), **"The expanded audit report a research study within the development of SAS600"**. Accounting, Auditing and accountability Journal, Vol.10, No. 5, , pp. 702-717.
56. Jenngings, M. M., Rechers, P. M., and Kneer, D. C. (1993). **"The significance of audit decisions aids and precise jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability"**. Contemporary Accounting Research,Vol.9. , pp. 489-504.

57. Jeppson, K. K. (1998), **"Reviewing Auditing: Redefining Consulting and Independence**". Europian Accounting Review, Vol.7, No. 3 , pp. 517-539.
58. Kelly, A., and Mohrweis, L. (1989), **"banker's and investors perceptions of the auditor's role in financial statements reporting: the impact of SAS No.58"**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.9, pp. 87-97.
59. Kleinman, G., and Palmon, D. (2001), **"Understanding audior client relationship: A Multificated Analysys"**. Pincton: Markus Winner publshers.
60. Knutson, P. H. (1994), **"It the public interests- is it enough?"**. CPA Journal, Vol.64 , pp. 32-44.
61. Koh, H. C., and WOO, E.-S. (1998), **"The expectation gap in auditing"**. Managerial Auditing Journal,Vol.13, No.3 , pp. 147-154.
62. Kreshnan, Gopal V., 2003, **"Does big 6 auditor expertise constraining earnings management?"**, Accounting Horizon, vol.17, supplement 2003, pp.1-16.
63. Lee, T. (1994), **"Financial reporting quality lables: The social construction of the audit profession and the expectation gap"** . Accounting, Auditing, and Accountability Journal, Vol.7, No.2, , pp. 30-49.
64. Lee, T. H., Ali, M. A., Bien, D. (2009). "Towards an understanding of the audit expectations gap". The ICFAI University Journal of audit practice, vol.VI, No. 1 , pp. 7-35.
65. Lee, T., and Stone, M. (1995), **"Competence and Independence: The congenital twins of auditing?"**. Journal of Business Finance and Accounting,Vol.22, No.8, , pp. 1169-1177.
66. Liggio, C. D. (1974), **"The audit expectation gap: The accountan's legal waterloo?"**. Journal of Contemporary Business, Vol. 3. , pp. 27-44.
67. Liggo, C. D., 1975, **"The Expectation Gap: The Accountant's legal waterloo?"**, CPA Journal, July, 1975, pp. 4-9.

68. Lin, J. Z., and Chen, F. (2004), **"An empirical study of audit expectation gap in the Poeple's Republic Of China"** . International Journal Of Auditing, vol.8, , pp. 93-116.
69. Low, Kin, Yew,2004 , **"The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions"**, The accounting review, vol.79, iss.1, January, 2004, pp.201-219.
70. Magrath, L., and Weld, L. G., (2002), **"Abusive Earning Management and Early warning signs"**, The CPA journal.
71. Manson, S., and Zaman, M. (2001), **"Auditor communication in an evolving environment: Going beyond SAS600 Auditor report in financial statements"**. British Accounting Review, Vol.32, No.2 , pp. 113-136.
72. Mautz, R. K., and Sharaf, H. A. (1961), **"The philospphy of Auditing**". Sarasota,Florida: American Accounting Association.
73. Mayhew, B. W., wilkins, M. S., (2003), "**Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to firms going public",** Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 22, No. 2, pp. 33-52.
74. Miller, J., Reed, S., and Strawser, R. (1990), **"The auditor'r report: Will it close the expectation gap in communications?"**. The CPA Journal.Vol. 60, pp. 68-72.
75. Minutti-Miza, Migule. (2013), "Does industry specialization improve audit quality?", Journal of Accounting Research, Vol. 51, Iss. 4, pp. 779-817.
76. Monroe, G. S., and Woodiff, D. R. (1994), **"An empirecal investigation of the expectation gap: Australian evidence"**. Accounting and Finance.Vol.34, No.1, , pp. 47-64.
77. Monroe, G. s., and Woodliff, D. R. (1993), **"The effect of education on the audit expectation gap**". accounting and finance, Vol. 33 No. 1. , pp. 61-78.
78. Nair, R., and Rittenberg, L. (1987), **"Message perceived from audit, review, and cpmpilation reports: extention to more duvers groups"**. Auditing, a journal of practice and theory,Vol.7 , pp. 15-38.

79. Neal, Tand Riley, R. (2004), "Auditor industry specialization research design", Auditing: A Journal of practice and theory, Vol. 23, No. 2, pp. 169-177.

80. Nikoloyuk, G. M., Marche, S., and Mc Niven, J. (2005), **"Economic impact of Canadian Public Sector audit practice"**. International Journal of Public Sector Management,Vol.18, No.1, pp. 83-95.
81. O'keefe, Terrence B., King, Raymond D., and Gaver, Kenneth M., 1994, **"audit fees, industry specialization and compliance with GAAS reporting standards"**, Auditing: A journal of practice and theory, vol.13, iss.2, pp.41-55.

82. O'malley, S. F. (1993) **"Legal liability is having a chilling effect on the auditor's role"**. Accounting Horizons,Vol.7, pp. 87-107.
83. Porter, B. (1993), **"An empirical study of the audit expectations-performance gap"**. Accounting and business research , pp. 49-68.
84. Porter, B. A., J ،Simon and Hatherly, D. (2005), "**principles of external auditing"** .John Wiley and sons, Ltd.
85. portr, B., and Gowthorpe, C. (2004), **"Audit expectations-performance gap in the UK in 1989 and comparison with the gap in New Zeland in 1989 and in 1999"**. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountats Of Scotland.
86. Public Oversight Board, (2000), "**The panel on audit effectiveness: Repoet and Recommendations"**. New York.
87. Purvis, C. (1987), **"The impact of documentation format on auditors' preliminary evaluation of internal accounting control"**. Working paper,Center Of Accounting Research, Uneversity of South California .
88. R. Dixon, A. D. Woodhead, M. Sohliman, 2006, **"An investigation of the expectation gap in Egypt"**, Managerial Auditing Journal, vol.21,iss.3, pp.293-302.

89. Rabinowitz, A. M. (1996), **"Rebuilding public confedence in auditors and organisaional controls"**. CPA, Journal, Vol.66 , pp. 30-44.

90. Romanus, Robin N., Maher, John J., and Fleming, Damon M., 2008,, **"Auditor industry specialization, Auditor changes and Accounting Restatements"**, Accounting Horizons, vol. 22, iss. 4, p. 390.

91. Shaikh, J. M., and Talha, M. (2003), **"Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties"**. Managereal Auditing Journal, Vol.18, , pp. 517-529.
92. Sidani, Yusuf, Munir(2007)**, "The audit expectation gap: evidence from Lebanon"** .Managerial Auditing Journal, Vol.22 No. 3, pp. 302-288.
93. Sikka, P., Puxty, A., Wilmott, H., and Cooper, C. (1998), **"The impossibility of eleminating the expectations gap: som theory and evidence"**. Critical Perspectives on Accounting, Vol.9, iss.3, pp. 299-334.
94. Stanly, J. D., Dezoort, F. T., **"Audit firm tenure and financial restatement: An analysis of industry specialization and fees effects",** Journal of accounting and public policy, Vol. 26, pp. 131-159.

95. Sweeney, B. (1997), **"Bridging the expectation gap- on shaky foundations**". Accountancy Ireland, Vol.2, iss.2, , pp. 18-20.
96. Taylor, M.H., (2000), **"The effects of industry specialization on auditors inherent risk assessments and confidence judgments"**, Contemporary Accounting Research, vol.17, iss.4, winter,2000,pp. 693-712.
97. Vencent, E. Owhoso, William, F. Messier, and John, G. Lynch, 2002, **"Error detection by industry specialization teams during sequential audit review "**, Journal of accounting research, vol.40, iss.3, June 2002, pp.883-900.

الملاحق

- **إستبانة الدراسة.**
- **أسماء محكمي الاستبانة.**

ملحق رقم (1)
استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الفاضل/ ..... حفظه الله

السلام عليكم ورحمة الله بركاته ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: "**مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات**"

جاهدت مهنة المراجعة الخارجية منذ تاريخ طويل من أجل الدفاع عن مصداقيتها أمام الرأي العام، بسبب الانتقادات التي وجهت للمهنة والتي شكلت في مجملها ما يعرف بفجوة التوقعات، حيث قدمت المهنة الكثير من الحلول والاستراتيجيات من أجل تخفيف حدة تلك الانتقادات واستعادة ثقة الرأي العام في جودة خدمة المراجعة، ومن ذلك كان التوجه لأداء مهمة المراجعة في إطار مجال النشاط الذي تعمل فيه شركات عملاء المراجعة، أو ما يعرف بالتخصص الصناعي*، وذلك انطلاقاً من الآثار الإيجابية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على العديد من المحاور المهنية التي كانت موضوعاً للانتقادات الموجهة إلى مهنة المراجعة الخارجية.

وتسعى هذه الدراسة إلى استطلاع رأيكم بخصوص تقييم فاعلية الأثر المتوقع لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي باعتبارها واحدة من المداخل التي يجب أن يتبناها مراجع الحسابات الخارجي عند أدائه لمهمة المراجعة الخارجية.

وإذ يقدم لكم الباحث خالص شكره وعظيم امتنانه سلفاً، فإنه يأمل في تعاونكم وتفضلكم في استيفاء البيانات الخاصة باستمارة الاستقصاء المرفقة، ويؤكد أن إجاباتكم سوف تحاط بالسرية التامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

مع تحيات الباحث

مازن حمودة (0599734362)

---

* التخصص الصناعي للمراجع: هو أن يمارس مراجع الحسابات مهنة المراجعة الخارجية في إطار النشاط الذي يمارسه عميل المراجعة، مثل مراجعة المصارف، شركات التأمين، شركات الإتصالات، ... الخ.

أولاً: البيانات الشخصية:

1- المؤهلات العلمية:

( ) دبلوم فأقل. ( ) بكالوريوس.

( ) ماجستير. ( ) دكتوراه.

2- التخصص العلمي:

( ) محاسبة. ( ) إدارة أعمال. ( ) اقتصاد وعلوم سياسية.

( ) علوم مالية ومصرفية. ( ) أخرى، حدد: ..... .

3- الشهادات المهنية: يمكن اختيار أكثر من اجابة.

( ) CPA. ( ) CMA. ( ) ACCA.

( ) CIA. ( ) CFA. ( ) ACPA.

( ) PCPA. ( ) أخرى، حدد: ..... .

4- المسمى الوظيفي:

( ) مراجع خارجي. ( ) مدير مالي.

( ) مراجع داخلي. ( ) مستثمر.

5- عدد الشركات التي قمت بمراجعتها داخل التخصص خلال الخمسة سنوات الماضية:

( ) شركة واحدة. ( ) شركتان. ( ) ثلاث شركات فأكثر.

6- عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة في المسمى الوظيفي الحالي:

( ) أقل من 5 سنوات. ( ) من 5 إلى أقل من 10 سنوات.

( ) من 11 إلى أقل من 15 سنة. ( ) من 16 إلى أقل من 20 سنة.

( ) 21 سنة فأكثر.

7- نوع الخدمات بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة الذي تعمل فيه.

- خدمات محاسبية.
- خدمات ضريبية.
- خدمات استشاريه.
- خدمات ادارة مخاطر المؤسسات.
- خدمات أخرى، حدد: ..... .

ثانياً: "تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات"

المحور الأول: "أثر ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات".

م.	البيان	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يؤدي المراجع المتخصص صناعياً مهامه في إطار المعرفة والخبرة التي يمتلكها.					
2	يتأثر مستوى الخبرة المهنية العامة لدى مراجع الحسابات المتخصص سلباً عند أداءه المهمة في إطار التخصص الصناعي.					
3	يتعمق رصيد المعرفة المتخصصة لدى مراجع الحسابات عند أداء المهمة في إطار التخصص الصناعي.					
4	يقوم المراجع المتخصص صناعياً بالمساهمة في حل المشكلات وتفسير البيانات وإدراك العلاقات وتحليلها من كافة النواحي.					
5	يتحسن مستوى جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.					
6	ترتفع درجة دقة تقديرات مخاطر المراجعة لدى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.					
7	تتحسن قدرة المراجع المتخصص صناعياً على ممارسة الشك المهني عند أداءه لمهام المراجعة.					
8	يتمتع المراجع المتخصص صناعياً بقدرات عالية على اكتشاف ومنع الغش في البيانات المالية بناءاً على الإجراءات التي قام بها.					
9	يمتلك المراجع المتخصص صناعياً قدرات أكبر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية.					
10	تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل مراجع الحسابات المتخصص عند أداءه لمهام المراجعة.					
11	يتحسن مستوى الإفصاح في البيانات المالية المدققة من قبل مراجع حسابات متخصص صناعياً.					
12	تزداد درجة موثوقية البيانات المالية لعملاء المراجعة عندما يقوم بتدقيقها مراجعون متخصصون صناعياً في مجالات أنشطة هؤلاء العملاء.					

المحور الثاني: "أثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات"

م.	البيان	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يحافظ مراجع الحسابات المتخصص صناعياً على استقلاليته عن أداء مهمة المراجعة.					
2	يعبر المراجع المتخصص صناعياً بحريه كاملة عن أرائه وتوصياته بدون أن يتأثر بأي ضغوط أخرى.					
3	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بما يقدمه من خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة.					
4	يتأثر استقلال مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباُ بما يتقاضاه من أتعاب سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.					
5	تؤثر ظروف المنافسة الشديدة بين المراجعين المتخصصين في نفس الصناعة سلباً على حياديتهم عند اتخاذهم القرارات في عمليات المراجعة.					
6	تتأثر استقلالية مراجع الحسابات المتخصص صناعياً سلباً بطول فترة الارتباط مع عميل المراجعة.					
7	قد يصبح المراجع المتخصص صناعياً أسيراً لهذه الصناعة مما يجعل استقلاليته وحياديته محل شك.					
8	تتزايد فرص النشر غير الملائم لمعلومات الملكية والمعلومات الإستراتيجية لعملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس الصناعة لدى المراجع المتخصص صناعياً.					
9	يدرك مراجع الحسابات المتخصص أهمية إتباع منهج واضح لتخفيف إمكانية النشر المتعمد أو غير المتعمد للمعلومات عن عملاءه الذين ينتمون لنفس الصناعة.					

المحور الثالث: "أثر ارتفاع قدرة المراجع المتخصص صناعياً في اكتشاف وتحديد مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشأة في تضييق فجوة التوقعات".

م.	البيان	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن الشركة سوف تستمر في عملياتها ولن تتعرض للتعثر أو الإفلاس.					
2	يجب الإفصاح عن حقيقة عدم إعداد البيانات المالية على أساس الاستمرارية وأسباب عدم اعتبار المنشأة مستمرة في المستقبل المنظور.					
3	إدارة الشركة هي المسئولة عن إجراء التقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً.					
4	يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن الأخذ في الاعتبار مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة والتقرير عن ذلك.					
5	ترتفع درجة قدرة مراجع الحسابات المتخصص على الإلمام بالمؤشرات والأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.					
6	ترتفع درجة قدرة المراجع المتخصص صناعياً على تفسير نتائج الإجراءات التحليلية وإجراء المقارنات الملائمة خلال جميع مراحل عملية المراجعة.					
7	يقدم مراجع الحسابات المتخصص صناعياً تحذيراً كافياً عن الظروف الصعبة المستقبلية للعميل محل المراجعة.					
8	يعكس رأي مدقق الحسابات المتخصص مدى كفاية الإفصاح وملاءمة فرض الاستمرارية عند الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.					
9	تقرير مراجع الحسابات النظيف الذي لا يتطرق إلى استمرارية المنشأة يعني ضمناً أن المنشأة مستمرة في المستقبل.					

المحور الرابع: "أثر شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات"

م.	البيان	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يقوم المراجع المتخصص بالإشارة في تقريره إلى مسئولية الإدارة عن البيانات المالية.					
2	يتضمن تقرير المراجع المتخصص صناعياً تقييماً لكفاءة وفاعلية النظم المالية للعميل محل المراجعة.					
3	مراجع الحسابات المتخصص صناعياً مسئولاً عن اكتشاف الغش والخطأ في البيانات المالية بما في ذلك الأخطاء البسيطة المتخصصة.					
4	يشير تقرير المراجع المتخصص صناعياً إلى كل الجوانب المهمة المتعلقة بالأداء العام لإدارة الشركة.					
5	يشير تقرير المراجع المتخصص إلى النتائج التي توصل إليها المراجع بشأن القضايا المتعلقة بالغش.					
6	يشير تقرير مراجع الحسابات إلى مدى أعمال المراجعة التي قام بها المراجع وقد تم توضيح ذلك في التقرير.					
7	يوضح تقرير مراجع الحسابات المتخصص موقف المراجع من السياسات المحاسبية وتقديرات الإدارة المستخدمة في إعداد البيانات المالية.					
8	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مستوى الأهمية النسبية الذي اعتمده المراجع أثناء عملية المراجعة.					
9	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى مدى اعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة لدى عميل المراجعة.					
10	يشير تقرير مراجع الحسابات المتخصص إلى وقائع وأساليب إدارة الأرباح المحاسبية في البيانات المالية المدققة.					
11	يفضل ان يكون تقرير المراجع المتخصص صناعياً مكتوباً بعبارات واضحة ولا يحتمل غموض او تفسيرات أخرى.					
12	يكون تقرير المراجع المتخصص تفصيلياً بحيث يقدم اجابات كافية لتساؤلات مستخدمي البيانات المالية.					

مع تحيات الباحث ،،،،

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

م	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
1.	أ.د. سالم حلس	أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة	الجامعة الاسلامية – غزة
2.	أ.د. حمدي زعرب	أستاذ المحاسبة المالية	الجامعة الإسلامية – غزة
3.	أ.د. علي شاهين	أستاذ المحاسبة ومساعد نائب رئيس الجامعة للشئون المالية والإدارية.	الجامعة الإسلامية – غزة
4.	أ.د. سمير صافي	أستاذ الإحصاء ونائب عميد كلية التجارة	الجامعة الإسلامية – غزة
5.	د. إسكندر نشوان	أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك	جامعة الأقصى – غزة
6.	أ. طوني مسعد	مدير مجموعة طلال ابو غزالة الدولية – غزة	مجموعة طلال أبو غزاله الدولية – غزة
7.	أ. عدنان عوض	مدير مكتب ديلويت أند توتش الشرق الأوسط سابا وشركاهم – غزة.	ديلويت أند توتش الشرق الأوسط سابا وشركاهم – غزة