

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

## أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء

### المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د. تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

ومعار حالياً بكلية إدارة الأعمال – جامعة المجمعة

بالمملكة العربية السعودية

### الملخص:

يتمثل الهدف الرئيسى من هذا البحث فى دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ولتحقيق هذا الهدف تم تناول مفهوم وأهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجى والنواحى الإيجابية والسلبية له وكذلك أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على جودة الأداء المهنى للمراجعة، كما تم تناول مفهوم وأهداف وأهمية وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، وتحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة. كما تم إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض الدراسة.

وقد تمثل مجتمع الدراسة فى كل من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر وبلغت حجم العينة من هذه الفئة (١٥٠) مفردة، وكذلك الأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية وتحديدًا المتخصصين منهم فى المراجعة وبلغت حجم العينة من هذه الفئة (٥٠) مفردة.

وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وكذلك يساهم فى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة. كما تم التحقق من أنه لا توجد إختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئتى عينة الدراسة بشأن فروض البحث.

**الكلمات المفتاحية:** التخصص الصناعي للمراجع الخارجى، المراجعة المشتركة، جودة المراجعة.

## القسم الأول الإطار المنهجي للبحث

### ١/١ تمهيد:

واجهت مهنة المراجعة تحديات كبيرة منذ بداية القرن الحادي والعشرين بسبب إنهيار العديد من الشركات الكبرى ومنها شركة إنرون Enron الأمريكية للطاقة وشركة وورلد كوم WorldCom للاتصالات وغيرهما، وكذلك إنهيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى في العالم وهو مكتب آرثر أندرسون Arthur Anderson. ولذلك تم إتخاذ مجموعة من الإجراءات من إهمها إصدار الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) والذي يهدف إلي تدعيم حياد وإستقلال المراجع الخارجي وإلي تقوية نظم الحوكمة في المنشآت وذلك لتلافي تكرار حدوث الإنحرافات، من خلال وضع قيود على الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة والتي يقدمها المراجع لعملائه وكذلك إلزام الشركات التي تتداول أوراقها المالية بأسواق الأوراق المالية بضرورة أن يكون لديها لجان مراجعة.

كذلك فقد نتج عن الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ إنهيار العديد من البنوك والمؤسسات المالية. كل ذلك إنعكس على إهتزاز الثقة في مهنة المراجعة وإثارة الشكوك بشأن إستقلالية المراجعين الخارجيين، ولذلك أصدرت المفوضية الأوروبية في أكتوبر عام ٢٠١٠ الورقة الخضراء بعنوان (سياسة المراجعة: دروس من الأزمة)، والتي إقتрحت عدداً من الآليات لمعالجة المشكلات التي أظهرتها الأزمة المالية العالمية، ومن تلك الآليات ضرورة الإستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية وهو ما يعرف بالمراجعة المشتركة Joint Audit بحيث يوقعون بشكل مشترك على تقرير المراجعة. (European Commission (EC), October 2010, pp. 1-21).

ويعتبر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة، ولذلك يرى الباحث إمكانية الإستفادة من مزايا التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وكذلك الإستفادة من

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

مزايا المراجعة المشتركة في التغلب على الصعوبات التي قد تواجه المراجع المتخصص، وما ينتج عن ذلك من تحسين لجودة أداء عملية المراجعة بصفة عامة.

## ٢/١ طبيعة المشكلة:

تستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للأداء المهني للمراجع الخارجي المستقل. ويترتب على إلزام المراجع بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني التي تنطوي عليها الإرتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية. إلا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالإرتقاء بجودة المراجعة (أحمد محمد نور، وآخرون، ٢٠٠٧، ص ٧).

وبالرغم من الإهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية، والتي ظهرت من خلال معايير المراجعة والإصدارات الدولية والمحلية إلا أنه توجد العديد من التحديات التي تواجه جودة ونزاهة وإستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الأزمات المالية والإضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إعادة صياغتها بالإضافة إلى عدم حرية المراجعين في تقديم تقرير مراجعة يعكس الوضع المالي الحالي والمستقبلي بصورة صادقة (أحمد ذكي حسين متولي، ٢٠١٣، ص ٤٠٤).

وفي إطار الجهود المبذولة لإعادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وما تقدمه من تقارير مالية وتقارير مراجعة، نتيجة للأزمات المالية المتكررة وما إرتبط بها من فضائح مالية وإنهيارات لشركات كبرى، جاءت الدعوى للمراجعة المشتركة التي من شأنها دعم وتعزيز الثقة في المهنة، كما أنها تمثل أيضاً أداة متقدمة للحوكمة ومن ثم زيادة ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة وما تقدمه من تقارير، والحد من ظاهرة التركيز السوقي لمهنة المراجعة من خلال تركيز معظم عمليات مراجعة المنشآت في عدد محدود من مكاتب المراجعة وخاصة الأربعة الكبار. (منى محمد على الشعباني، ٢٠١٧، ص ١١٦٤).

ويتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مزيج أو تشكيلات مختلفة، حيث يتمثل المزيج الأول في قيام اثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين ينتميا إلى ما

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

يسمى بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (Big4)، ويطلق على هذا المزيج (Big4-Big4)، أما المزيج الثاني فيتم من خلال مراجعين خارجيين ينتمي أحدهما فقط إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (Big4)، ويطلق على هذا المزيج (Big4-Non Big4)، أما المزيج الأخير فيتم من خلال مراجعين خارجيين لا ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (Big4)، ويطلق على هذا المزيج (Non Big4-Non Big4). (غريب جبر جبر، ٢٠١٧، ص ٣٩٨).

وتعتبر الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي أحد المحاور الرئيسية لبيان مدى مصداقية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة لكافة الأطراف داخلياً أم خارجياً وأدى ظهور التخصص الصناعي للمراجع في قطاع محدد أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة مثله من مهن أخرى من ناحية، ومواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال من ناحية أخرى. (بشير بكري عجيب بابكر، ٢٠١٨، ص ٧٤٤).

وبالتالي يمكن الاستفادة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الإرتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة، وكذلك دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها.

وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي: هل يؤدي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة؟، ويمكن تقسيم هذا التساؤل الرئيسي إلى عدة تساؤلات فرعية تتمثل في:

- ١- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة؟.
- ٢- هل يؤدي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة؟.
- ٣- هل يؤدي التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة؟.

### ٣/١ أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أنه يتعرض لموضوع حديث نسبياً في مجال المراجعة وهو دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

لذلك للبحث أهمية علمية وأهمية عملية في نفس الوقت:  
الأهمية العلمية:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في الموضوع الذى يتناوله البحث حيث يتم التعرض لموضوع هام وحديث نسبياً في مجال المراجعة، ومن ثم فإن البحث في كيفية تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من أجل وضع إطار اعتماداً على التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يعد أمراً مستحدثاً.  
الأهمية العملية:

تتمثل أهمية البحث عملياً من خلال تقديم التوصيات فى ضوء ما سوف تسفر عنه نتائج البحث إلى المنظمات المختصة بما يساعد على تحقيق أكثر إستفادة من الدراسة فى بيئة الأعمال المصرية. كما يفيد البحث القائمين بهذه المراجعة على الإستفادة من الجوانب التى تحسن من أداء المراجعة المشتركة ومحاولة تجنب ما يؤثر سلبياً على أداء عملهم بالشكل الذى يساعدهم على زيادة جودة المراجعة، وكذلك يفيد المستخدمين الآخرين حيث أن تحسين أداء المراجعة المشتركة سوف يكون وسيلة لزيادة الثقة فى تقرير المراجعة وتقليل فجوة التوقعات.

### ٤/١ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى من هذا البحث فى دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة. وهذا الهدف يمكن تقسيمه إلى عدة أهداف فرعية، وذلك على النحو التالى:

١- إلقاء الضوء على الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجى وكذلك المراجعة المشتركة، وما توصلت إليه لتكون نقطة البداية لهذا البحث.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٢- تحديد كيفية مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

٣- إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض البحث.

### ٥/١ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث فإنه سيتم إختبار الفروض التالية:

١- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.

٢- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

٣- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

### ٦/١ نطاق وحدود البحث:

تتناول هذه الدراسة تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وبالتالي لن تنطرق إلى دراسة مداخل قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجى.

### ٧/١ منهجية البحث:

يعتمد الباحث فى هذه الدراسة على إستخدام كل من المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى وذلك للقيام بنوعين من الدراسات وهما:

#### أ - الدراسة النظرية:

ويتم ذلك من خلال تحليل ما ورد بالكتب والدوريات سواء العربية أو الأجنبية، وما ورد بالقوانين والتشريعات والإصدارات المتعلقة بالمهنة وأية مصادر أخرى للمعرفة والمرتبطة بموضوع البحث.

#### ب - الدراسة الميدانية:

فبعد أن يتم التوصل الى مجموعة من العناصر بشأن أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، يتم إعداد إستبيان

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

الهدف منه هو التحقق من مدى صحة (ملائمة) هذه العناصر المحددة على أن يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية فى كل من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر، والأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية وتحديدًا المتخصصين منهم فى المراجعة.

وسوف يقوم الباحث بتحليل مدى توافق الآراء المختلفة تجاه أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وأثر ذلك على قبول أو رفض فروض البحث وذلك من خلال التحليل الإحصائى الملائم للبيانات الناتجة عن الدراسة.

#### ٨/١ تقسيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث وإختبار فروضه تم تقسيمه إلى خمسة أقسام وذلك على النحو التالى:

القسم الأول: الإطار المنهجى للبحث.

القسم الثانى: الدراسات السابقة.

القسم الثالث: الإطار النظرى للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى ومدى مساهمته فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

القسم الرابع : الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

## القسم الثاني

### الدراسات السابقة

يتناول الباحث في هذا القسم عرضاً لعدد من الدراسات السابقة والمرتبطة بالموضوع والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين، وذلك على النحو التالي:

### ١/٢ المجموعة الأولى: دراسات تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ومن هذه الدراسات:

فقد هدفت دراسة (أمال محمد عوض، ٢٠٠٦، ص ص ١٧١-٢٣٧) إلى قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع على خصائص الجودة للأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على خصائص جودة الأرباح حيث أن هناك إرتفاع في القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية والقدرة التنبؤية للأرباح وعناصر أساس الإستحقاق للمنشآت التي ترتبط مع مراجع متخصص بدرجة مرتفعة في القطاع الصناعي، كما أظهرت النتائج كذلك أن إرتفاع التخصص الصناعي للمراجع إلى درجة مرتفعة جداً يؤدي إلى تقليل درجة التحفظ المحاسبي وإرتفاع درجة التوقيت الملائم للإعتراف بالأنباء السارة Good News من قبل الأرباح المحاسبية.

كما هدفت دراسة (أحمد زكي حسين متولى، ٢٠٠٦، ص ص ١٦٣-٢٤٦) إلى تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة ووضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة على قياس دور إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة مع طرح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها توافر دليل ميداني وتطبيقي على أهمية إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع ومحاولة العمل بها وتوضيح المزايا والفرص عند الإستعانة بها في مؤسسات المراجعة المصرية، وكذلك وجود علاقة تأثيرية مختلفة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من خلال توضيح دور هذه الإستراتيجية في تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة وتأثيرها على زيادة جودة عملية المراجعة وتطوير للخدمات



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

التأكيدية وزيادة أتعاب المراجعة الخارجية في مؤسسات المراجعة عند العمل بها وكذلك سرعة الإستجابة لتعديل التقرير.

وهدفت دراسة (Soo Young Kwon, et al., 2007, pp. 25 – 55) إلى تناول موضوع التخصص الصناعي للمراجع، وإختبار هل هناك تأثير للتخصص الصناعي للمراجعين على جودة الأرباح المحاسبية في ظل البيئة القانونية؟. وتوصلت الدراسة إلى أن عملاء المراجعة الذين يرتبطون مع مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين لديهم قيم منخفضة من مستويات إدارة الأرباح وقيم مرتفعة من التسويات الحُكمية وذلك مقارنة بعملاء المراجعة المرتبطين بمكاتب مراجعة غير متخصصة. كذلك يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية الضعيفة، كما أن فوائد الإستعانة بخدمات المراجعين المتخصصين تزيد مع البيئة القانونية الضعيفة. وهو ما يشير إلى أن نطاق المراجعة سوف يتسع بالنسبة إلى العملاء في الصناعات المرتبطة بحدوث تقاض للمراجع بشكل أكبر من العملاء في الصناعات المرتبطة بمستويات منخفضة من التقاضي.

كما ناقشت دراسة (Hsin-Yi Chi and Chen-Lung Chin, 2011, pp. 201– 229) ما إذا كانت جودة المراجعة الخاصة بالشركات الأربع الكبرى (Big4) ترتبط بالخبرة المهنية الصناعية للمراجع، والتي تقاس من خلال كل من القيادة على مستوى الشريك الفردي وشركة المراجعة أم لا. وتم التركيز على عينة من الشركات المسجلة في تايوان، وتمثل الهدف من هذه الدراسة في إستكشاف ما إذا كانت جودة المراجعة الخاصة بالشركات الأربع الكبرى (Big4) ترتبط بالخبرة الصناعية للمراجع، وتقاس على مستوى كل من الشريك الفردي وشركة المراجعة أم لا، وتوصلت الدراسة التجريبية إلى أن الخبرة الصناعية للمراجع تركز في المقام الأول على مستوى شركة المراجعة، وعمل قليل حتى الآن هو الذي يهدف إلى ان يستكشف العلاقة بين جودة المراجعة والخبرة الصناعية للمراجع على مستوى الشريك الفردي.

كما تم في دراسة (Steven F. Cahan et al., 2011, pp. 191– 222) التوسع في المقياس التقليدي القائم على الحصة السوقية للتخصص في الصناعة للمراجعين من

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

أجل الإجابة على السؤال التالي: هل المراجعون المتخصصون مهنيًا الذين يحصلون على حصتهم السوقية بنسب مراجعات متباينة من العملاء في صناعة تتشابه من حيث المنتج (المراجعة) والجودة والسعر (أتعاب المراجعة). وتوحي هذه التحاليل إلى أن سوق المراجعة يتميز بنوع من التجزئة يقوم من خلاله بعض المتخصصين بمواصلة إستراتيجيات تمييز المنتج مع التركيز على نطاق واسع على إكتساب الخبرة اللازمة بينما يركز آخرون على إستراتيجيات تخفيض التكلفة وإنتاج مراجعات أقل تكلفة وأقل جودة.

كما هدفت دراسة (عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، ٢٠١٨، ص ص ٩ - ٣٩) بشكل رئيسي إلى التأصيل العلمي من خلال التعرف على دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة، وتطوير الأداء المهني للمراجعين، وتقييم مخاطر عملية المراجعة، وللإجابة على التساؤلات البحثية وإختبار فروض البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في توضيح الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة والدوريات والرسائل العلمية، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفروض باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة. كما تم استخدام الإستبانة كأداة للبحث وتم تقييمها وتحكيمها من عدد من المتخصصين، ومن ثم وزعت على عينة البحث المكونة من المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددهم ٨٨ مراجع. كما أثبتت نتائج الدراسة أن للتخصص الصناعي للمراجع دور في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة، وتطوير الأداء المهني للمراجعين، والتقليل من مخاطر عملية المراجعة.

كما هدفت دراسة (بشير بكري عجيب بابكر، ٢٠١٨، ص ص ٧٤٢ - ٧٦٤) إلى الوقوف على مفهوم التخصص المهني الصناعي للمراجع في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة وتأثيره على تحسين جودة أداء العمل داخل مكاتب المراجعة، وتحليل معايير المراجعة المتعلقة بالتخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمؤسسات

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على البنددي

المتخصصة يساعد في تكوين الخبرات الخاصة بالصناعة المعنية، كما يعمل المراجع المتخصص بتطوير أساليب المراجعة المرتبطة بطبيعة نشاط العميل.

### تحليل وتقييم الدراسات السابقة والتي تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

بناءً على ما جاء بعرض نتائج الدراسات السابقة والتي تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يمكن التوصل إلى النقاط التالية:

١- فقد إكتفى الباحث بعرض بعضاً من أحدث الدراسات، مع العلم أنه تتوافر عدد كبير من الدراسات (أمثلة على هذه الدراسات: Vincent E., William F., and John G., 2002, pp. 883-900; Carcello, J. V., and A. L. Nagy, 2002, pp.94-118; ليلي عزيز صليب، ٢٠٠٣، ص ٣٦٨ - ٤١٦; Low, Kin Yew, 2004, pp. 201-219; ; بدر نبيه أرسانيوس، ٢٠٠٤، ص ٣٣٠-٣٩١، خالد محمد عبد المنعم لبيب، ٢٠٠٥، ص ٨٣ - ١٨٣).

٢- إنفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ولعل ذلك راجعاً إلى تعقد بيئة الأعمال وإستخدام الأنظمة الإلكترونية المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى الإرتقاء بكفاءة أداء المراجع في إكتشاف ومواجهة حالات التلاعب في القوائم المالية إلا أن هذه الدراسات لم تتطرق للعديد من الموضوعات البحثية ومنها ربط التخصص الصناعي بتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

٣- كما أشارت بعض الدراسات إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أصبح أحد الإتجاهات المتعارف عليها في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا.

٤- إنفقت معظم الدراسات على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أصبح أمراً ضرورياً لتحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٥- أنه توجد دراسات تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأثر ذلك على جودة المراجعة ولكنها تمت في بيئة أعمال مختلفة عن بيئة الأعمال في جمهورية مصر العربية.

٦- لم تتناول أى من الدراسات السابقة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأثره على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وهذا ما سوف يتناوله الباحث في هذه الدراسة.

## ٢/٢ المجموعة الثانية: دراسات تناولت المراجعة المشتركة، ومن هذه الدراسات:

فقد تناولت دراسة (Sophie Marmousez, 2009, pp. 1-12) أثر المراجعة المشتركة من خلال استخدام إثنين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار على جودة التقارير المالية مقياسه درجة تحفظ الأرباح المحاسبية، وتمت الدراسة على عينة مكونة من ١٧٧ شركة فرنسية مسجلة في البورصة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٣، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك انخفاض في جودة التقارير المالية للشركات التي تراجع من قبل إثنين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4) مقارنة بباقي الشركات، وفسرت ذلك بأن استخدام إثنين من مكاتب المراجعة الكبار يترتب عليه انخفاض التعاون والتنسيق بينهما لأنهم سيكونون أكثر عُرضة للإعتماد على بعضهم البعض، وبالتالي سيكون لديهم حوافز أقل لتوفير أقصى جهد.

وسعت دراسة (Mikko Zerni, et al., 2012, pp. 731 – 765) إلى اختبار أثر استخدام المراجعة المشتركة بصورة طوعية أى دون إلزام قانوني على جودة المراجعة في الشركات العامة والخاصة في السويد، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تختار طوعية الخضوع لعمليات المراجعة المشتركة تتسم أرباحها بكونها أكثر تحفظاً، وتصنيفات إئتمانية أفضل وخطر أقل للإفلاس مقارنة بالشركات الأخرى، وأن التطبيق الإختياري للمراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة كبيرة في الأتعاب التي تدفعها شركة العميل ومستوى أعلى من جودة المراجعة.

**وتشير دراسة (Ratzinger-Sakel, et al., 2013, pp. 175 – 199) إلى** أن المراجعة المشتركة ينبغي إعتبارها آلية مُضمنة في سياق مؤسسي أوسع ولا يتم النظر إليها بمعزل عن العوامل الأخرى التي قد تؤثر على سوق المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن عمليات المراجعة المشتركة يمكن أن تعزز المنافسة في سوق المراجعة من خلال السماح لشركات المراجعة الأصغر حجماً بالحفاظ على حصص أكبر في السوق، كما أنه لم يتم إثبات التأثير ذي الصلة على جودة المراجعة بوضوح. وهدفت دراسة (أحمد ذكى حسين متولي، ٢٠١٣، ص ص ٤٠١ – ٤٥٩) إلى

توضيح العلاقات التأثيرية للمراجعة المشتركة على الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير المراجع الخارجى وبالتالي أثرها على أسعار الأسهم للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وتم إجراء دراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٥٨ مفردة موزعة على أربعة مجموعات تمثلت في شركات المراجعة والمستثمرين ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين للتعرف على مدى إمكانية تفعيل برامج المراجعة المشتركة في البيئة المصرية، كما تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة تتكون من ١٧ شركة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠٠٤ إلى عام ٢٠١٢ لقياس انعكاسات المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وكل من الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير المراجعة، مما يعني أن المراجعة المشتركة تؤثر في أسعار الأسهم.

**وقامت دراسة (Mingcherng Deng ,et al., 2014, pp. 1029 – 1060) بتحديد هل تعمل عمليات المراجعة المشتركة على تحسين جودة المراجعة أو إضعافها؟، وذلك من خلال مقارنة أدلة المراجعة في ظل ثلاثة مداخل يتمثل المدخل الأول في المراجعة الفردية من خلال أحد شركات المراجعة من الأربعة الكبار، ويتمثل المدخل الثانى في المراجعة المشتركة من خلال كونهما من أحد شركات المراجعة من الأربعة الكبار، ويتمثل المدخل الثالث في المراجعة المشتركة على أن يكون إحداها من أحد شركات المراجعة الأربعة الكبار والآخر من غير شركات**

أثر التخصص الصناعي للمراجعي الخارجى على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

المراجعة الأربعة الكبار، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق في أدلة المراجعة بين المدخلين الأول والثاني، كما توصلت الدراسة إلى أنه تكون أدلة المراجعة في المدخل الثالث أقل دقة من المدخل الأول وذلك لظهور مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية Free Rider وما لذلك من تأثير سلبي على دقة أدلة المراجعة ويضعف من جودة المراجعة.

**وقدمت دراسة (محمد عبد القادر الديسطي، ٢٠١٤، ص ص ١٩-٣٩) دليل عملي باستخدام البيانات الفعلية للشركات المساهمة المصرية عن مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لكل من جودة المراجعة وجودة التقرير المالي في ظل المراجعة المشتركة بالمقارنة مع المراجعة الفردية من خلال إستخدام المستحقات غير العادية للتعرف على مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح، ولم تظهر النتائج وجود إختلافات في جودة المراجعة في ظل إستخدام المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة أو وجود إختلافات في جودة المراجعة بين عمليات المراجعة المشتركة التي يشارك فيها أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى والتي لا يتواجد فيها أي من هذه المكاتب.**

**وهدفت دراسة (يحيى بن على الجبر، ناصر بن محمد السعدون، ٢٠١٤، ص ص ٢٨٣ - ٣٠٣) إلى دراسة تأثير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، وتوصلت إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية بشكل عام، كذلك عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح حتى مع مشاركة مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ المراجعة المشتركة. إلا أنه عند تقسيم عينة الدراسة بحسب إلزامية المراجعة المشتركة أظهرت النتائج وجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة على جودة أرباح الشركات الملزمة نظاماً بالمراجعة المشتركة في حين لم يظهر تأثير على جودة أرباح الشركات التي تقوم بالمراجعة المشتركة طواعية.**

**وسعت دراسة (محمد إبراهيم مندور، ٢٠١٦، ص ص ١١١٩-١١٧٢) إلى تحديد أثر التطبيق الإختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات وإدارة الأرباح من خلال العمليات**

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

الحقيقية مقارنة بتطبيق مدخل المراجعة الخارجية الفردية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات الإختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وهو ما يعني أن التطبيق الإختياري لمدخل المراجعة المشتركة يعطي الفرصة لإدارة الشركات للتلاعب في الأرباح من خلال الإستحقاقات الإختيارية، وقد يرجع ذلك لظهور مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أو عدم وجود تعاون بين المراجعين أو ظهور ما يسمى بشراء الرأي، كما توصلت إلى عدم وجود تأثير إيجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتفعيل مدخل المراجعة الفردية، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات المراجعين القائمين بعملية المراجعة المشتركة.

**وهدفت دراسة (نجوى محمود أحمد أبو جبل، ٢٠١٦، ص ص ١١٣-١٦٠)** إلى محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهري للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، وإعتمدت الدراسة على بيانات عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والإسكندرية. وتوصلت الدراسة إلى تعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، كذلك وجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، كما توصلت إلى وجود تأثير إيجابي لتطوير المراجعة المشتركة على قيام المراجع باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح ولكن لم تؤثر على دقة تقرير المراجعة.

**وهدفت دراسة (هدى محمد محمد الشيخ، ٢٠١٧، ص ص ٦٥٤ - ٦٩٥)** إلى تحليل دور مدخل المراجعة المشتركة على الحد من العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لإستخدام المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات بعملية المراجعة،

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

وكذلك وجود أثر إيجابي لإستخدام المراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة، كما توصلت إلى وجود أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة.

**وهدف دراسة (غريب جبر جبر، ٢٠١٧، ص ص ٣٩٤ - ٤٣٤) إلى قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وتم إجراء دراسة ميدانية وتطبيقية على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد أسفرت نتائج الدراسة إلى إتفاق معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز إستقلالية المراجع الخارجى مما يزيد من جودة عملية المراجعة، وكذلك وجود علاقة إرتباط قوية بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وبين جودة عملية المراجعة، ولكن تختلف درجة تأثيرها بإختلاف مزيج أو تشكيلة المراجعة المشتركة.**

**وهدف دراسة (منى محمد على الشعبانى، ٢٠١٧، ص ص ١١٤٧ - ١٢٠٤) إلى تحليل دور جلسات العصف الذهنى الإلكتروني للمراجعين فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، من خلال التعرف على دور جلسات العصف الذهنى الإلكتروني فى تعزيز وتنمية خبرات المراجعين المشاركين وتحسين وتنسيق أدائهم خلال أداء عملية المراجعة المشتركة، وإنعكاس ذلك على تحسين كفاءة وفاعلية مهام المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك لفتنى عينة الدراسة (مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة) لأهمية مساهمة إستخدام جلسات العصف الذهنى الإلكتروني فى الإرتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة، حيث تساهم فى توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التى يهتم بها فريق المراجعة المشتركة، كما أنها أداة لنقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة. كما أن هناك علاقة بين إستخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهنى الإلكتروني وبين تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الأكبر حول تخفيض تكاليف عملية المراجعة، من خلال الحصول على تنظيم أفضل لعملية المراجعة بين المراجعين المشتركين والإستجابة**



أثر التخصص الصناعي للمراجعي الخارجى على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

التي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات المراجعة، وكذلك تنسيق جهود المراجعين وتجنب إختلاف المراجعين المشتركين فى عملية المراجعة والوصول إلى رأى مهنى موحد، كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين إستخدام المراجعين المشتركين لتقنية العصف الذهنى الإلكترونى وبين تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وكانت الأولوية الأكبر حول زيادة إحتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة.

**وهدفت دراسة (أشرف أحمد محمد على، ٢٠١٨، ص ص ١٢٣٠ - ١٣٠٠)** إلى قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبى وقيمة الشركة المدرجة بالمؤشر المصرى (EGX100)، وتعتمد منهجية الدراسة على أسلوب تحليل المحتوى حيث تم فحص وتحليل التقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المدرجة ضمن مؤشر (EGX100) تتكون من ٤٢ شركة تنتمى لقطاعات مختلفة، والذى يشمل بيانات فعلية على مدار سلسلة زمنية تمتد إلى ثمانية سنوات خلال الفترة من عام ٢٠١٠ حتى عام ٢٠١٧ بإجمالى مشاهدات ٣٣٦ مشاهدة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط موجبة وذات تأثير معنوى بين مدخل المراجعة المشتركة ومستوى التحفظ المحاسبى بمقياس MTB، وهو ما يشير إلى أن زيادة مستوى التحفظ المحاسبى ترتبط بتفعيل مدخل المراجعة المشتركة، كما توصلت إلى وجود علاقة إرتباط موجبة وذات تأثير معنوى بين مستوى التحفظ المحاسبى وقيمة الشركة بمقياس Tobin's Q، كما توصلت إلى وجود أثر إيجابى وذو تأثير معنوى لمدخل المراجعة المشتركة على نموذج العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبى وقيمة الشركة.

**وهدفت دراسة (أحمد سليم محمد، ٢٠١٨، ص ص ٨٦٨ - ٩٠٣)** إلى الوصول إلى دليل تطبيقى لتفسير العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة بنوعها الإلزامى والإختيارى والمراجعة المزدوجة وبين تحقق جودة الأرباح وذلك بالتطبيق على الشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية المصرى، وقد تم بناء الدراسة التطبيقية على بيانات عدد ٧١ شركة خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠٠٧ إلى عام

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٢٠١٦ باجمالى مشاهدات ٤٣٠ مشاهدة. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق معنوية بين تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامى والإختيارى وبين المراجعة الفردية فى توجيه إدارة الشركات نحو إدارة أرباحها وذلك مقارنة بتطبيق المراجعة المزدوجة، كما توصلت إلى أن تحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامى والإختيارى وذلك عند إستخدام الإستحقاقات الإختيارية وحجم مكتب المراجعة كمقاييس لتحقيق الجودة فى حين لم تتحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامى والإختيارى عند إستخدام مقاييس أخرى مثل نوع تقرير المراجعة والتقرير عن الإستمرارية وإعادة إصدار القوائم المالية، وأخيراً توصلت الدراسة إلى إختلاف الأثر بإختلاف القطاع الإقتصادى وطبيعة الملكية حيث تحسنت جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية فى البنوك ذات الملكية العامة والمختلطة بالمقارنة بالبنوك ذات الملكية الخاصة.

وهدفت دراسة (موسى نايف عميره اليسارى، ٢٠١٨، ص ص ٦٤٨ - ٦٧٦) إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة فى إكتشاف التلاعب فى القوائم المالية، وتمثل مجتمع الدراسة فى جميع موظفى الشئون المالية والمراجعة الداخلية فى الشركات الصناعية والزراعية المسجلة فى سوق العراق للأوراق المالية، بالإضافة إلى مكاتب المراجعة المرخصة فى العراق، وكذلك أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية الإدارة والإقتصاد جامعة بغداد وجامعة الكوفة، وتم سحب عينة عشوائية طبقية حجمها ٢٨٠ مفردة بلغت منها عدد القوائم الصالحة للتحليل ١٩٢ قائمة إستبانة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أهمية لتطبيق المراجعة المشتركة فى البيئة العراقية وأنها ستلعب دوراً بارزاً فى عملية إكتشاف التلاعب بالقوائم المالية بالشركات المسجلة فى سوق العراق للأوراق المالية.

### تحليل وتقييم الدراسات السابقة والتي تناولت المراجعة المشتركة:

بناءً على ما جاء بعرض نتائج الدراسات السابقة والتي تناولت المراجعة المشتركة يمكن التوصل إلى النقاط التالية:

- ١- تناولت معظم الدراسات أثر المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية، ومنها دراسة (Sophie Marmousez, 2009) ودراسة (Mikko Zerni, et al., 2012) ودراسة (أحمد ذكي حسين متولي، ٢٠١٣) ودراسة (Mingcherng Deng, et al., 2014) ودراسة (محمد عبد القادر الديسطي، ٢٠١٤) ودراسة (نجوى محمود أحمد أبو جبل، ٢٠١٦) ودراسة (غريب جبر جبر، ٢٠١٧) ودراسة (موسى نايف عميره اليساري، ٢٠١٨).
- ٢- أنه توجد دراسات تناولت المراجعة المشتركة والأثر على جودة المراجعة ولكنها تمت في بيئة أعمال مختلفة عن بيئة الأعمال في جمهورية مصر العربية، ومنها دراسة (Sophie Marmousez, 2009) ودراسة (Mikko Zerni, et al., 2012) ودراسة (Ratzinger-Sakel, et al., 2013) ودراسة (Mingcherng Deng, et al., 2014) ودراسة (يحيى بن علي الجبر، ناصر بن محمد السعدون، ٢٠١٤) ودراسة (موسى نايف عميره اليساري، ٢٠١٨).
- ٣- تناولت عدد من الدراسات المراجعة المشتركة وربطها بموضوعات متنوعة حيث تناولت دراسة (يحيى بن علي الجبر، ناصر بن محمد السعدون، ٢٠١٤) تأثير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات، كما تناولت دراسة (محمد محمد محمد إبراهيم مندور، ٢٠١٦) تحديد أثر التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتطبيق مدخل المراجعة الخارجية الفردية، كما تناولت دراسة (هدى محمد محمد الشيخ، ٢٠١٧) تحليل دور مدخل المراجعة المشتركة على الحد من العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة، وتناولت دراسة (منى محمد على الشعباني، ٢٠١٧) تحليل دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمراجعين في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وتناولت

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

دراسة (أشرف أحمد محمد غالى، ٢٠١٨) قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة المدرجة بالمؤشر المصرى (EGX100)، وتناولت دراسة (أحمد سليم محمد، ٢٠١٨) الوصول إلى دليل تطبيقي لتفسير العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامى والإختياري والمراجعة المزدوجة وبين تحقق جودة الأرباح.

٤- وجود ندرة في الدراسات على المستوى العربي حتى الآن – فى حدود علم الباحث – والتي إهتمت بتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة والمساهمة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها بهدف زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. وبالتالي تظهر أهمية الدراسة الحالية في أنها تتناول العلاقة التأثيرية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة والمساهمة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها، وما يمكن أن يحققه تطبيقهما معاً من تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

### القسم الثالث

## الإطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة

يعتبر التخصص المهني الدقيق في أي مهنة من المهن المختلفة مفيد عملياً لإكساب أعضائها خبرات مهنية فوق المعتادة، مما يساعدهم على أداء مهامهم بمستوى أداء أكثر كفاءة وفعالية، وعلى الرغم من إرتكاز كثير من المهن على التخصص الدقيق، وأن أهمية الخبرة المتميزة للمراجعين في القطاع الصناعي تعود إلى أكثر من عقدين، إلا أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمى إليها عميل المراجعة ظهر بشكل أساسي في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، نتيجة المشاكل التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة، وإنهيار شركات كبرى على مستوى العالم، والتطورات الهائلة في مجالات تكنولوجيا المعلومات وإفتتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة عالمياً، مما أدى إلى زيادة التساؤلات حول كيفية مواكبة مهنة المراجعة لهذه العوامل والمتغيرات وحول النهوض بدورها تجاه تلك الأزمات، فعملت الجهات التنظيمية والمهنية والأكاديمية على دراسة سبل الإرتقاء بالخدمات التي يقدمها المراجع فظهرت إستراتيجية التخصص الصناعي كأحد الوسائل الهامة لتحقيق ذلك. (أمال محمد عوض، ٢٠٠٦، ص ١٧٢).

وسوف يتناول الباحث في هذا القسم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من حيث المفهوم والأهمية والنواحي الإيجابية والسلبية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ثم تناول المراجعة المشتركة من حيث المفهوم والأهداف والأهمية والإيجابيات والسلبيات، وأخيراً تناول كيفية الإستفادة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

### ١/٣ مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

ورد بشأن مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي عدة تعريفات، حيث يرى البعض بأن المراجعين المتخصصين صناعياً بأنهم المراجعين الذين لديهم ممارسة مهنية كبيرة خاصة بقطاعات معينة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسيب جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

(Owhoso V.E., W.F. Messier, and J.G.Lynch, 2002, p. 884).

وعرف آخر المراجعين المتخصصين صناعياً بأنهم هؤلاء الأفراد المعينين من قبل مكاتب المراجعة لمراجعة عملاء قطاع أو صناعة معينة، ويكونون من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع أو تلك الصناعة.

(Jacqueline.S. Hammersley, 2006, p. 312).

ويرى آخر بأن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. (أمال محمد عوض، ٢٠٠٦، ص ١٨٣).

ويرى آخر التخصص الصناعي للمراجع بأنه تخصص المراجع في قطاع معين من الأنشطة الاقتصادية لكي يقوم بعملية المراجعة بدقة وسهولة. (بشير بكري عجيب بابكر، ٢٠١٨، ص ٧٤٩).

وبتحليل التعريفات السابقة، يرى الباحث أنها توضيح لتوصيف المراجع المتخصص بأنه:

- ١- يقوم بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد.
  - ٢- يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة.
  - ٣- يرتبط بوجود ممارسة مستمرة بشأن قطاعات معينة.
- ومما سبق يتضح أن مفهوم التخصص الصناعي يرتبط بالخبرة المهنية المتخصصة، حيث قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، وأن يكون المراجع لديه معرفة وخبرة مهنية بقطاع معين بالتعلم أو بالممارسة المهنية.

وبالتالي فإن الهدف من إتجاه المراجعين وشركات المراجعة نحو تركيز أنشطتها على أساس من التخصص الصناعي للسعي نحو تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية، وزيادة درجة ثقة المراجع الخارجي في أدائه بما ينعكس في النهاية على جودة ودقة عملية المراجعة. (محمد السيد محمد الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٥).

ويتضح من ذلك أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساعد على أداء خدمات المراجعة بكفاءة عالية وزيادة درجة الثقة في المراجع عند أدائه لعملية المراجعة وذلك لإلمامه بصورة كافية بقطاع العميل محل المراجعة، وكل ذلك يعود بالنفع على المهنة وعلى المراجعين وكذلك يساعد على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة حيث أن أداء المراجعة المشتركة من خلال مراجعين متخصصين في الصناعة يحسن من جودة أداء عملية المراجعة وذلك من خلال الاستفادة من مزايا التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

### ٢/٣ أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

تتمثل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في النقاط التالية:

(Oreilly, Dennis M. & Reisch, John T., 2002, p.42)

١- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر بمعايير المحاسبة والمراجعة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمة للعملاء العاملين بها، وكذلك تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة.

٢- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وما ينتج عن ذلك من تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

٣- يعزز التخصص الصناعي من سمعة مكاتب المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية وفي نفس الوقت يمكنها أيضاً من توسيع نطاق خدماتها، حيث ينتج عن التخصص الصناعي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من التأكيد ويرتقي بكفاءة المراجعة.

٤- توزيع تكاليف التدريب الخاصة بصناعة معينة على مجموعة عملاء أكبر من جانب المؤسسات المتخصصة. (أحمد زكي حسين متولى، ٢٠٠٦، ص ١٧٧).

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

- ٥- أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة يساعد بشكل كبير على أداء كل أجزاء عملية المراجعة على الوجه الأكمل. (جمال سعد خطاب، ٢٠١٣، ص ٣٠٨).
- ٦- إكساب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بالمراجع غير المتخصص. (عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، ٢٠١٨، ص ١٨).

### ٣/٣ النواحي الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

يمكن تلخيص إيجابيات التخصص الصناعي للمراجع فى النقاط التالية:  
(Mayhew, B. W., & Wilkins, M.S. 2003, pp. 33-52) نقلًا عن:  
أحمد ذكى حسين متولى، ٢٠٠٦، ص ص ١٧٦ – ١٧٧).

- ١- تستطيع مؤسسات المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة.
- ٢- توزيع تكاليف التدريب بصناعة معينة على مجموعة كبيرة من العملاء من جانب المؤسسات المتخصصة مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم.
- ٣- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصى مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
- ٤- تخلق مؤسسة المراجعة المتخصصة فرصاً قوية لتلبية إحتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد إقتصادية مرتفعة.
- ٥- يعزز التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة من سمعتها المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق هذه الخدمات، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد Assurance.
- ٦- تحسن معرفة المراجعين لصناعة العميل من تقديراتهم للمخاطر.
- ٧- أن المراجع المتخصص ينخفض لديه احتمال العزل من جانب العميل.



### ٤/٣ النواحي السلبية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

يمكن تلخيص سلبيات التخصص الصناعي للمراجع في النقاط التالية: (محمد السيد محمد الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٦).

١- التهديد المحتمل لإستقلال وموضوعية المراجعين الخارجيين، حيث من المتوقع أن يتزايد إعتدالمراجعين على عملائهم في نشاط إقتصادى معين، والدخول معهم في خدمات بخلاف خدمات المراجعة.

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على هذه السلبية من خلال منع قيام نفس المراجع الذى يتولى أعمال مراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات من قيامه بأداء خدمات إستشارية أخرى بخلاف المراجعة وذلك ما سبق وأشار إليه قانون ساربنيز أوكسلى عام ٢٠٠٢ للحفاظ على إستقلالية وموضوعية المراجعين الخارجيين.

٢- قد يشكل التخصص الصناعي للمراجع أحد قيود الطلب على المراجع المتخصص حيث أن المنشآت صغيرة الحجم قد تفضل وجود علاقات شخصية مع المراجع الذى لديه قاعدة من العملاء أو المنشآت صغيرة الحجم بشكل أكبر من المراجع الذى يعرض تخصصاً صناعياً بشكل عام.

٣- قد تمثل مشكلة تسرب المعلومات إلى المنافسين أحد قيود التخصص الصناعي للمراجع والتي قد تحول دون إرتباط المراجع مع المنشأة ومنافسيها في نفس القطاع الصناعي.

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على هذه السلبية من خلال الإستفادة من مدخل المراجعة المشتركة حيث أن وجود إثنين من المراجعين سوف يمنع من إفراد مراجع واحد بمعلومات العميل وبالتالي تجنب إمكانية تسريبها إلى المنافسين.

### ٥/٣ أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني للمراجعة:

تعود أهمية التخصص في مهنة المراجعة أي تخصص المراجع في قطاع محدد من الأنشطة، مثل مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها إلي تخفيض تكاليف المراجعة وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجعين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء، مما يساعد من الاستفادة من وفورات الحجم. كما أن إختيار العميل لمراجع متخصص يعود بالفائدة علي كل من العميل والمراجع: وذلك من خلال بذل العميل جهداً أقل في تعريف المراجع بطبيعة النشاط كما يحقق المراجع رضا العميل ويحسن من جودة المراجعة.

(Mayhew , B.W. & Wilkins ,M.S., 2003, pp. 35-36).

وتوصلت إحدى الدراسات إلى مجموعة من النتائج نتيجة تخصص المراجع وبالتالي إرتفاع جودة نتائج المراجعة بصفة عامة عندما يتم الإرتباط مع مراجع متخصص وكانت أبرز هذه النتائج ما يلي:

(Dunn K.A & Mayhew B.W., March 2004, pp. 35-58).

- ١- تمثل الخبرة والمعرفة في القطاع الصناعي للمراجع الخاصية الرئيسية لجودة المراجعة.
- ٢- يقدم المراجع المتخصص في قطاع صناعي أداء مهني ذو جودة أعلى من غير المتخصص.
- ٣- يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً، كما يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام.
- ٤- تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٥- يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة.

وقامت العديد من الدراسات البحثية باستخدام التخصص الصناعي كمقياس بديل لجودة الأداء المهني للمراجع. وتشير نتائج هذه الدراسات بشكل عام، إلى أن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً بتخصص المراجع في القطاع الصناعي. فاعتبرت التخصص الصناعي للمراجع عامل تميز للإعتراف بجودة المراجعة من قبل العملاء، والمجتمع بشكل عام. فقدمت هذه الدراسات نتائج تتسق مع أن هناك مكاسب إضافية في عمليات المراجعة نتيجة تخصص المراجع، وبالتالي إرتفاع جودة نتائج المراجعة عندما يتم الإرتباط مع مراجع متخصص. وبناءً عليه، أيدت نتائج هذه الدراسات التوجه الحالي في مكاتب المراجعة نحو التخصص الصناعي. (أمال محمد عوض، ٢٠٠٦، ص ص ١٩١ - ١٩٢).

ويتفق الباحث مع النتائج السابقة وما توكده على العلاقة الإيجابية بين كل من جودة عملية المراجعة بصفة عامة وتخصص المراجع بقطاع معين والقياس على ذلك بجودة الأداء المهني لخدمات المراجعة حيث يتضح مدى العلاقة الطردية بين كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وحجم وسمعة وشهرة مكتب المراجعة، وإستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وقوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل وبين جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة.

### ٦/٣ دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة:

نظراً لأن جودة المراجعة تشير إلى إحتمال قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والخلل الموجود في النظام المحاسبي لدى منشأة العميل، والتقرير عن ذلك، ويتوقف قيام المراجع الخارجي باكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية على كفاءته، بينما يتوقف قيام المراجع بالتقرير عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية على إستقلاله ويتوقع أن يترتب

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

على تطبيق المراجعة المشتركة التأثير على كل من كفاءة وإستقلال المراجع الخارجي، وبالتالي التأثير إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية. (محمد إبراهيم مندور، ٢٠١٦، ص ١١٣٣).

وفي هذا الجزء من البحث سوف يتم تناول مفهوم وأهداف وأهمية وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، وتحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وذلك على النحو التالي:  
**١/٦/٣ مفهوم المراجعة المشتركة:**

فقد تم تعريف المراجعة المشتركة بأنها تعيين مراجعين مستقلين ليقوما معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار تقرير موحد. (أحمد أشرف عبد الحميد، ٢٠١٤، ص ١٧٠).

وعرفها آخر بأنها تشير إلى المراجعة التي تتم من خلال إثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة يتم التنسيق فيما بينهم لتوزيع المهام المرتبطة بالمراجعة وإصدار تقرير مشترك ويكونون مسؤولين بالتضامن عن نتائج المراجعة. (أبو الحمد مصطفى صالح، ٢٠١٥، ص ٨١).

كذلك فقد تم تعريفها بأنها أداء عملية المراجعة من قبل مكاتب للمراجعة وبعقدين مختلفين يعملان بشكل مشترك ويُعدان تقرير واحد لعملية المراجعة. (صالح حامد محمد على، ٢٠١٦، ص ١٩٩).

ويتضح من ذلك أن المراجعة المشتركة ما هي إلا تعاون بين مراجعين يشتركان معاً في عملية المراجعة لمنشأة معينة بعقدين، وذلك بهدف تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة فيما بينهما بناءً على التخطيط المشترك منهما في عملية المراجعة، بما يساعدهم في النهاية إلى الوصول إلى رأى موحد في تقرير موحد.

وبناءً على ذلك يمكن تحديد أهم خصائص المراجعة المشتركة وفقاً للتعريف السابق في أن المراجعة المشتركة تتم من خلال إثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة المستقلة، كما تتطلب المراجعة المشتركة ضرورة التنسيق بين المراجعين المشتركين في عملية المراجعة، كما تتضمن المراجعة المشتركة إصدار تقرير مراجعة موحد

ومشترك، مع مراعاة أن يكون المراجعين مسئولين مسئولية تضامنية عن نتائج المراجعة.

وفرقت دراسات عديدة بين المراجعة المشتركة Joint Audit والتي تتضمن التخطيط المشترك لعملية المراجعة وتقسيم أعمال وإجراءات المراجعة بين كلا المراجعين بما يضمن عدم تكرار مهام عمليات المراجعة من قبل المراجعين ويتم إصدار تقرير مراجعة مشترك وبين المراجعة المزدوجة Double Audit وهي تعني إجراء عمليات المراجعة مرتين من قبل مراجعين مختلفين وبين المراجعة الثنائية Dual Audit والتي يقوم فيها كل مراجع بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريرين منفصلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من قبل كل مراجع. (أحمد زكي حسين متولى، ٢٠١٣، ص ٤١٢).

### ٢/٦/٣ أهداف وأهمية المراجعة المشتركة:

- فقد أشارت إحدى الدراسات (Sophie Audoussset-Coulier, 2012, pp 1-55). نقلاً عن: أحمد زكي حسين متولى، ٢٠١٣، ص ٤١٣) إلى أن أهداف وأهمية المراجعة المشتركة يمكن تحديدها في النقاط التالية:
- ١- تعميق الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت التقارير المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب الغش أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية.
  - ٢- زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين شركات المراجعة على أن يكون إحداها من Big4 مما يزيد من فاعلية رقابة الجودة المتبادلة، وإصدار تقرير مراجعة واحد قوي.
  - ٣- استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق سواء خبراء التقييم الإقتصادي أو خبراء الصناعة من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة.
  - ٤- دعم وتعزيز إستقلال المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة من خلال تحسين الخدمات المقدمة للشركة محل المراجعة.
  - ٥- إصدار تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك وتحمل مسئولية مشتركة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٦- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة في الإعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

وبالتالي تتضح أهمية المراجعة المشتركة في قيامها بتدعيم إستقلال المراجعين الخارجيين وتحسين جودة أداء عملية المراجعة، هذا بالإضافة إلى أن إشتراك إثنين من المراجعين في عملية المراجعة يؤدي إلى الإستفادة من خبراتهم وبالتالي القدرة على الوصول إلى حل أفضل للمشكلات التي يتطلب التقرير عنها. كما أنه من خلالها يقوم كل مراجع بالتحقق من مدى ملائمة إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الآخر.

وقد أشارت إحدى الدراسات في تقريرها إلى ضرورة تفعيل إستراتيجية التخصص الصناعي بإعتبارها المفتاح القائم بين مستويات المراجعة المختلفة في العديد من الصناعات حيث يؤدي التخصص الصناعي إلى زيادة الحصة السوقية للمراجع ومع تفعيل متطلبات برامج المراجعة المشتركة بين المراجعين المتخصصين في صناعة معينة سوف يؤدي ذلك بالضرورة إلى زيادة الحصة السوقية لشركات المراجعة المتخصصة حيث تؤثر نوع الصناعة التي ينتمى إليها العميل على إجراءات المراجعة وخلصت الدراسة إلى أن شركات المراجعة المتخصصة المشتركة عندما تكون كلاهما من Big4 تكون أكثر إستحواذاً وتركيزاً في سوق الخدمات عما لو كانت أحدهما Big4 والأخرى Non Big4. (Abdelhakim Benalh, 2013 نقلاً عن: أحمد ذكي حسين متولي، ٢٠١٣، ص ٤١٩).

### ٣/٦/٣ إيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة:

تعمل المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة والتقارير الصادرة بسبب وجود الخبرة التقنية على أوسع نطاق، وهناك ميزة أخرى للمراجعة المشتركة تكمن في أن المراجعين قد يكون لهم مجال تخصص داخلي مما يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة، ويمكن تحديد الإيجابيات الرئيسية للمراجعة المشتركة فيما يلي: (منى محمد على الشعباني، ٢٠١٧، ص ١١٦٨).

١- زيادة خبرة المراجعين والإطلاع على أساليب جديدة في المراجعة من خلال الإحتكاك وتبادل وتكامل خبراتهم الفنية.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

- ٢- الحفاظ على المعلومات: فتعيين أكثر من مراجع يتيح الفرصة لتغيير أحدهم والإحتفاظ بالآخر وبالتالي الحفاظ على خبرة المراجعين ومعرفة بطبيعة نشاط الشركة، وبالتالي تجنب سلبيات تدوير المراجع.
- ٣- تقرير المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموع خبرات المراجعين الفنية والمالية، ولا شك أن مجموع خبراتهم تكون أكبر من خبرة مراجع واحد.
- ٤- زيادة إستقلالية المراجعين المشتركين.

كما يمكن تحديد سلبيات المراجعة المشتركة في احتمالية زيادة تكاليف عملية المراجعة فتكلفة أكثر من مراجع في الغالب ستكون أكثر من تكلفة مراجع واحد، كما أن إختلاف المراجعين في بعض الحالات قد يؤدي إلى عدم التوصل لرأى موحد وتأخير التقرير، وكذلك إحتمال وجود مشكلة ما يسمى Free Rider وهي إتكال أحد المراجعين على الآخر، وإحتمال حدوث ظاهرة تسويق رأى المراجع Opinion Shopping وهو ما ينعكس سلبياً على إستقلاله. (منى محمد على الشعباني، ٢٠١٧، ص ١١٦٩).

### ٤/٦/٣ إسهام التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة:

يتضح من خلال تناول مفهوم وأهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والنواحي الإيجابية والسلبية له وأثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني للمراجعة وكذلك تناول مفهوم وأهداف وأهمية وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، مدى الإستفادة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال النقاط التالية:

### ١/٤/٦/٣ تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة:

يساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية:

- ١- زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجديّة مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية.
- ٢- معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة.
- ٣- المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر على الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٤- تزداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العميل على تطويع وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين.
- ٥- تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف.
- ٦- تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح.
- ٧- زيادة ثقة المراجع فيما إنتهي اليه من تقديرات للخطر الملازم سواء على مستوى الحسابات او على مستوى القوائم المالية ككل، وزيادة درجة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة.
- ٨- يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً.
- ٩- يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام.
- ١٠- تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم.



### ٢/٤/٦/٣ تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة:

يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية:

- ١- تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص.
- ٢- إصدار تقرير مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين.
- ٣- تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من جانب المراجعين المشتركين.
- ٤- تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة.
- ٥- تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة.
- ٦- نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة.
- ٧- التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة.
- ٨- زيادة احتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة.
- ٩- تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تتخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

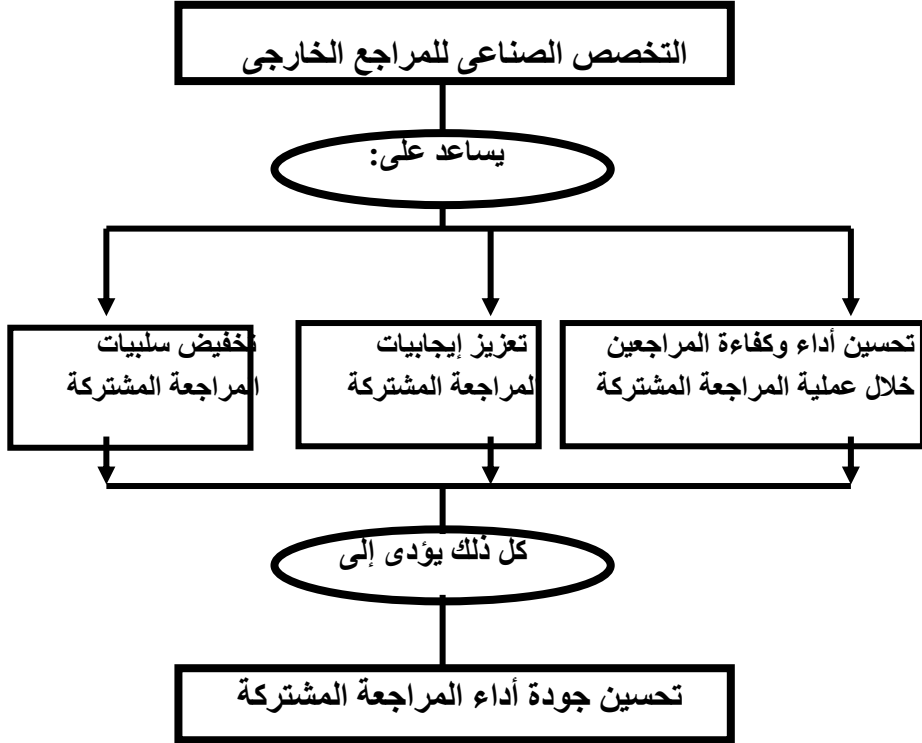
د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

- ١٠- الحصول على معرفة دقيقة وأكثر إتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها.
  - ١١- التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية على القوائم المالية.
  - ١٢- يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة.
  - ١٣- يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها.
- ٣/٤/٦/٣ تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة:**
- يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية:
- ١- تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأى موحد.
  - ٢- الحد من عملية تسويق أو شراء الرأى من جانب الإدارة.
  - ٣- تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أى إتكال أحد المراجعين المشتركين فى عملية المراجعة على المراجع الأخر.
  - ٤- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
  - ٥- تخفيض تكاليف عملية المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

ويخلص الباحث من خلال الشكل التوضيحي التالي أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة:



المصدر : الباحث

## القسم الرابع الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف الرئيسى من هذه الدراسة فى دراسة أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ولتحقيق هذا الهدف فإنه سيتم إختبار الفروض التالية:

- ١- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.
- ٢- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.
- ٣- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

### ١/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية فى كل من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر، والأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية وتحديدًا المتخصصين منهم فى المراجعة.

واعتمد الباحث على سحب عينة حُكمية بلغت (١٥٠) مفردة بالنسبة للمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر، و(٥٠) مفردة بالنسبة للأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية.

### ٢/٤ تصميم قائمة الإستبيان(٥):

نظراً لأن إختبار فروض الدراسة يتطلب الحصول على مجموعة من البيانات الوصفية، والمتمثلة في آراء مفردات الدراسة الميدانية حول أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ومن ثم يتمثل الأسلوب الملائم للحصول على هذه البيانات في إعداد قائمة إستبيان، وبناءً على ذلك

\* يمكن الرجوع فى ذلك إلى الملحق رقم (١).

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

تم تصميم قائمة إستبيان تحتوى على عدد من العناصر اللازمة لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

وقد تم صياغة أسئلة الإستبيان حسب مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale على النحو الموضح بالجدول التالي:

### درجات مقياس (ليكرت الخماسي)

مستوى الموافقة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجات	٥	٤	٣	٢	١

ونظراً لأن الهدف من هذا الجزء هو تحليل مدى توافق الآراء المختلفة تجاه أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وأثر ذلك على قبول أو رفض فروض البحث وذلك من خلال التحليل الإحصائي الملائم للبيانات الناتجة عن الدراسة، فقد تناول الباحث ذلك من خلال ثلاثة أسئلة على النحو التالي:

- ١- السؤال الأول والهدف منه هو التحقق من أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.
- ٢- السؤال الثاني والهدف منه هو التحقق من مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.
- ٣- السؤال الثالث والهدف منه هو التحقق من مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

### ٣/٤ توزيع قوائم الإستبيان وتلقي الردود:

قام الباحث بإرسال قوائم الإستبيان عن طريق مكتب البريد بالإضافة إلى المقابلات الشخصية وذلك بالنسبة لفئة المراجعين الخارجيين، وبالنسبة لفئة الأكاديميين فقد تم

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

إرسالها لهم عن طريق البريد الإلكتروني الخاص بهم بالإضافة إلى المقابلات الشخصية.

وبعد تجميع قوائم الإستهيبان قام الباحث بمراجعتها للتأكد من إكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات وإجراء التحليل الإحصائي لها حيث تم إستبعاد القوائم التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة، ويوضح الجدول التالي عدد القوائم الموزعة والمستلمة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي:

### قوائم الإستهيبان الموزعة والمستلمة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

فئات العينة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة الإستهيبان للإستثمارات الصالحة للتحليل
المراجعين الخارجيين	١٥٠	١٢٨	٧	١٢١	% ٨٠.٦٧
الأكاديميين	٥٠	٤٤	٣	٤١	% ٨٢
الإجمالي	٢٠٠	١٧٢	١٠	١٦٢	% ٨١

وتعتبر نسب الإستهيبان المتمثلة في ٨٠.٦٧% بالنسبة لفئة المراجعين الخارجيين، و ٨٢% بالنسبة لفئة الأكاديميين، و ٨١% كنسبة إجمالية بمثابة نسب جيدة في الإستهيبان تكفي لإستخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين، ويوضح الجدولين التاليين التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لفتى عينة الدراسة:

### التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي لفتى عينة الدراسة

المؤهل العلمي	التكرار	نسبة التكرار
بكالوريوس	٦٤	% ٣٩.٥
دبلوم دراسات عليا	٢٣	% ١٤.٢
ماجستير	١٩	% ١١.٧
دكتوراه	٥٦	% ٣٤.٦
الإجمالي	١٦٢	% ١٠٠

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

### التوزيع التكراري والنسبي لمدة الخبرة لفنتى عينة الدراسة

مدة الخبرة	التكرار	نسبة التكرار
أقل من ٥ سنوات	٢٨	١٧.٣%
من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	٢٤	١٤.٨%
من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	٤٧	٢٩%
أكثر من ١٥ سنة	٦٣	٣٨.٩%
الإجمالي	١٦٢	١٠٠%

ويتضح من الجدولين السابقين بشأن التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لفنتى عينة الدراسة وجود تنوع للمؤهلات العلمية وكذلك لمدة الخبرة، وبالتالي يمكن الإعتماد على ما سوف يتم الحصول عليه من إجابات لفنتى عينة الدراسة عند إختبار فروض الدراسة.

وقبل إدخال البيانات فى البرنامج الإحصائى المستخدم فقد تم تكويد (ترميز) العناصر والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي، ويوضح الجدول التالى العناصر والرموز التي تم إستخدامها:

العناصر	الرموز
عناصر السؤال الأول وعددها عشرة عناصر.	تم إعطاء الرمز A1 للعنصر الأول، والرمز A2 للعنصر الثانى، ..... وهكذا إلى الرمز A10 للعنصر العاشر.
عناصر السؤال الثانى وعددها ثلاثة عشر عنصر.	تم إعطاء الرمز B1 للعنصر الأول، والرمز B2 للعنصر الثانى، ..... وهكذا إلى الرمز B13 للعنصر الثالث عشر.
عناصر السؤال الثالث وعددها خمسة عناصر.	تم إعطاء الرمز C1 للعنصر الأول، والرمز C2 للعنصر الثانى، ..... وهكذا إلى الرمز C5 للعنصر الخامس.

### ٤/٤ البرنامج المستخدم فى إدخال البيانات وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة:

تم إدخال البيانات فى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية الإصدار الثامن عشر (Statistical Package for Social Sciences (SPSS Vol. 18 وذلك لقياس المتغيرات المستخدمة من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- استخدام إختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق، وقد تم الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وذلك لتحديد مدى إمكانية الإعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الإستبيان بمعنى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع.
- ٢- استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك للحصول على معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص وإتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة.
- ٣- إختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من إختبار Kolmogorov-Smirnov (كلوموجروف - سمنروف) وإختبار Shapiro-Wilk (شابيرو - ويليك).
- ٤- استخدام إختبار مان ويتني (Mann-Whitney) لإختبار الفرق بين متوسطين، وهو إختبار لامعلمي لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فنتى عينة الدراسة.

#### ٥/٤ إختبار الثبات والصدق الذاتي لأداة الدراسة:

تم استخدام طريقة التباين لـ ألفا كرونباخ Cronbach Alpha والتي تعتمد على تباينات أسئلة الإختبار، وتشتترط أن تقيس فقرات الإختبار سمة واحدة فقط للبعد الواحد، وكلما إقتربت قيمة معامل ألفا من الواحد الصحيح كان هذا مؤشراً على أن لدينا ثبات قوى، وكلما إقتربت من الصفر كان هناك عدم ثبات، والجدول التالي يوضح نتائج معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان.



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

### نتائج معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستهبان

السؤال	مضمون السؤال	عدد العناصر	معامل الثبات Alpha		معامل الصدق الذاتي	
			بالنسبة للمراجعين الخارجيين	بالنسبة للأكاديميين	بالنسبة للمراجعين الخارجيين	بالنسبة للأكاديميين
الأول	يساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.	١٠	٠.٩٨٣	٠.٩٣٧	٠.٩٩١	٠.٩٦٨
الثاني	يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز إجابيات المراجعة المشتركة.	١٣	٠.٩٧٨	٠.٩٠٧	٠.٩٨٩	٠.٩٥٢
الثالث	يساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.	٥	٠.٩٥٨	٠.٨٣٠	٠.٩٧٩	٠.٩١١

ويتضح من الجدول السابق أن قيم معامل الثبات ومعامل الصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ (٠.٩٨٣) لعناصر السؤال الأول، وبلغت (٠.٩٧٨) لعناصر السؤال الثاني، وبلغت (٠.٩٥٨) لعناصر السؤال الثالث، وذلك بالنسبة للمراجعين الخارجيين. كما بلغت (٠.٩٣٧) لعناصر السؤال الأول، وبلغت (٠.٩٠٧) لعناصر السؤال الثاني، وبلغت (٠.٨٣٠) لعناصر السؤال الثالث، وذلك بالنسبة للأكاديميين، الأمر الذي إنعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ معامل الصدق (٠.٩٩١) لعناصر السؤال الأول، وبلغت (٠.٩٨٩) لعناصر السؤال الثاني، وبلغت (٠.٩٧٩) لعناصر السؤال الثالث، وذلك بالنسبة للمراجعين الخارجيين. كما

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

بلغت (٠.٩٦٨) لعناصر السؤال الأول، وبلغت (٠.٩٥٢) لعناصر السؤال الثاني، وبلغت (٠.٩١١) لعناصر السؤال الثالث، وذلك بالنسبة للأكاديميين، ويتضح من هذه النتائج أن هناك مؤشراً واضحاً وقوياً على الإتساق الداخلي لجميع عناصر الأسئلة وبالتالي يمكن القول أنها عناصر ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الإعتماد عليها في تعميم النتائج.

ويمكن تلخيص نتائج إختبارات الثبات والصدق والتي أجريت على العينة بكامل العناصر لفئتي عينة الدراسة المراجعين الخارجيين والأكاديميين، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

#### معامل الثبات والصدق الذاتي لمحاوير الدراسة

معامل الصدق		معامل الثبات Alpha		عدد العناصر
بالنسبة للأكاديميين	بالنسبة للمراجعين الخارجيين	بالنسبة للأكاديميين	بالنسبة للمراجعين الخارجيين	
٠.٩٨٣	٠.٩٩٦	٠.٩٦٦	٠.٩٩٢	٢٨

ويتضح من الجدول السابق أن معامل ألفا كرونباخ لمحتوى الدراسة قد بلغ (٠.٩٩٢) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للمراجعين الخارجيين، وبلغ معامل ألفا كرونباخ لمحتوى الدراسة (٠.٩٦٦) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للأكاديميين، الأمر الذي إنعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ معامل الصدق (٠.٩٩٦) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة للمراجعين الخارجيين، كما بلغ معامل الصدق (٠.٩٨٣) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة للأكاديميين مما يدل على الثبات المرتفع لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة على مستوى عينة البحث.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

#### ٦/٤ إختبار صحة الفروض البحثية:

يقوم الباحث في هذا الجزء من البحث بعرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات البحث، وذلك على النحو التالي:

١/٦/٤ إختبار الفرض البحثي الأول والذي ينص على أنه: " يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة".

فقد إستهدف السؤال الأول من الإستبيان إلى التحقق من أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول التالي نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الأول لفنتي عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين).

نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الأول لفنتي عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين)

م	العناصر	المراجعين الخارجيين			الأكاديميين	
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري
١	زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية.	١	٠.٥١٣٥٩	٤.٥٦١٠	٥	٠.٥٠٢٤٣
٢	معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة.	٤	٠.٥٦٢٧٣	٤.٤٨٧٨	٩	٠.٥٠٦٠٦

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٣	المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر على الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	٤.٥٢٠٧	٠.٥٧٨٧٨	٧	٤.٥١٢٢	٠.٥٥٣٢٦	٨
٤	تزداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العمل على تطوير وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين.	٤.٥٢٨٩	٠.٥٧٨٤٢	٦	٤.٥٨٧٨	٠.٥٥٣٢٦	٤
٥	تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف.	٤.٥٥٣٧	٠.٥٤٦٩٧	٣	٤.٦٠٩٨	٠.٤٩٣٨٦	٣
٦	تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح.	٤.٥١٢٤	٠.٥٩٣٢٤	٨	٤.٤٣٩٠	٠.٥٩٣٦٧	١٠
٧	زيادة ثقة المراجع فيما إنتهي اليه من تقديرات للخطر الملازم سواء على مستوي الحسابات او على مستوي القوائم المالية ككل، وزيادة درجة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة.	٤.٥٦٢٠	٠.٥٣٠٦١	٢	٤.٥٦١٠	٠.٥٤٩٩٤	٦

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٧	٠.٥٠٤٨٥	٤.٥٣٦٦	١٠	٠.٥٩٣٣٥	٤.٤٩٥٩	يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً.	٨
١	٠.٤٨٠٠٩	٤.٦٥٨٥	٥	٠.٥٤٨٣٥	٤.٥٣٧٢	يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام.	٩
٢	٠.٥٨١٢١	٤.٦٣٤١	٩	٠.٥٦٤٥٦	٤.٥٠٤١	تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم.	١٠

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤، وهذا يدل على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العناصر أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات عينة الدراسة لهذه العناصر وبالتالي وجود إتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول السابق أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية بمتوسط حسابي ٤.٥٧٠٢ وإنحراف معياري ٠.٥١٣٥٩ فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب زيادة ثقة المراجع فيما إنتهي اليه من تقديرات للخطر

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

الملازم سواء على مستوي الحسابات أو على مستوي القوائم المالية ككل، وزيادة درجة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الاحتمالية لعمليات المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٦٢٠ وإنحراف معياري ٠.٥٣٠٦١. فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف بمتوسط حسابي ٤.٥٥٣٧ وإنحراف معياري ٠.٥٤٦٩٧. فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٤٥٥ وإنحراف معياري ٠.٥٦٢٧٣. فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام بمتوسط حسابي ٤.٥٣٧٢ وإنحراف معياري ٠.٥٤٨٣٥. فقد حصل على الترتيب الخامس، ويليه في الترتيب ترداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العميل علي تطويع وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين بمتوسط حسابي ٤.٥٢٨٩ وإنحراف معياري ٠.٥٧٨٤٢. فقد حصل على الترتيب السادس، ويليه في الترتيب المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر علي الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٢٠٧ وإنحراف معياري ٠.٥٧٨٧٨. فقد حصل على الترتيب السابع، ويليه في الترتيب تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح بمتوسط حسابي ٤.٥١٢٤ وإنحراف معياري ٠.٥٩٣٢٤. فقد حصل على الترتيب الثامن، ويليه في الترتيب تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم بمتوسط حسابي ٤.٥٠٤١ وإنحراف معياري ٠.٥٦٤٥٦. فقد حصل على الترتيب التاسع، ويليه في الترتيب يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً بمتوسط حسابي ٤.٤٩٥٩ وإنحراف معياري ٠.٥٩٣٣٥. فقد حصل على الترتيب العاشر.

كما يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام بمتوسط حسابي ٤.٦٥٨٥. وإنحراف معياري ٠.٤٨٠٠٩. فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم بمتوسط حسابي ٤.٦٣٤١. وإنحراف معياري ٠.٥٨١٢١. فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف بمتوسط حسابي ٤.٦٠٩٨. وإنحراف معياري ٠.٤٩٣٨٦. فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب تزداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العميل علي تطوير وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين بمتوسط حسابي ٤.٥٨٧٨. وإنحراف معياري ٠.٥٥٣٢٦. فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمرجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية بمتوسط حسابي ٤.٥٦١٠. وإنحراف معياري ٠.٥٠٢٤٣. فقد حصل على الترتيب الخامس، ويليه في الترتيب زيادة ثقة المراجع فيما إنتهي اليه من تقديرات للخطر الملازم سواء علي مستوي الحسابات او علي مستوي القوائم المالية ككل، وزيادة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٦١٠. وإنحراف معياري ٠.٥٤٩٩٤. فقد حصل على الترتيب السادس، ويليه في الترتيب يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً بمتوسط حسابي ٤.٥٣٦٦. وإنحراف معياري ٠.٥٠٤٨٥. فقد حصل على الترتيب السابع، ويليه في الترتيب المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر علي الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥١٢٢. وإنحراف معياري ٠.٥٥٣٢٦. فقد حصل على الترتيب الثامن، ويليه في الترتيب معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٤٨٧٨. وإنحراف معياري ٠.٥٠٦٠٦.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

فقد حصل على الترتيب التاسع، ويليه في الترتيب تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح بمتوسط حسابي ٤.٤٣٩٠ وإنحراف معياري ٠.٥٩٣٦٧. فقد حصل على الترتيب العاشر.

ويرى الباحث أنه طالما توجد عينتين مستقلتين فيجب إجراء إختبار إحصائي للتحقق من مدى وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينة الدراسة نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، ولتحديد ذلك يجب أولاً إختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من إختبار Kolmogorov-Smirnov (كلومجروف – سمروف) وإختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك) لتحديد ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

ويوضح الجدول التالي نتائج إختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من إختبار Kolmogorov-Smirnov (كلومجروف – سمروف) وإختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك):

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
A1	.379	162	.000	.650	162	.000
A2	.361	162	.000	.693	162	.000
A3	.356	162	.000	.700	162	.000
A4	.383	162	.000	.676	162	.000
A5	.378	162	.000	.670	162	.000
A6	.347	162	.000	.713	162	.000
A7	.374	162	.000	.673	162	.000
A8	.350	162	.000	.704	162	.000
A9	.378	162	.000	.670	162	.000
A10	.366	162	.000	.693	162	.000

a. Lilliefors Significance Correction

وينتضح من نتائج الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل من إختبار (كلومجروف – سمروف) وإختبار (شابيرو – ويليك) أقل من ٠.٠٥ مما يدل على عدم إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وبالتالي إمكانية استخدام الإحصاءات اللامعلمية في إختبار الفروض، وبالتالي سوف يتم استخدام إختبار مان ويتنى (Mann-



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

Whitney) لإختبار الفرق بين متوسطين، وهو إختبار لامعلمي لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فئتي عينة الدراسة.

ويوضح الجدول التالي نتائج إختبار مان ويتني (Mann-Whitney) للفرض الأول لفئتي عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين):

م	العناصر	مجموعة العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية	نوع الإختلاف
١	زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية.	المراجعين الخارجيين	121	81.29	.909	غير معنوي
		الأكاديميين	41	82.12		
		إجمالي	162			
٢	معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة.	المراجعين الخارجيين	121	82.74	.506	غير معنوي
		الأكاديميين	41	77.84		
		إجمالي	162			
٣	المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر على الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	المراجعين الخارجيين	121	81.85	.853	غير معنوي
		الأكاديميين	41	80.48		
		إجمالي	162			
٤	تزداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العميل على تطويع وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين.	المراجعين الخارجيين	121	78.44	.095	غير معنوي
		الأكاديميين	41	90.52		
		إجمالي	162			
٥	تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف.	المراجعين الخارجيين	121	80.66	.649	غير معنوي
		الأكاديميين	41	83.98		
		إجمالي	162			
٦	تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح.	المراجعين الخارجيين	121	82.94	.446	غير معنوي
		الأكاديميين	41	77.26		
		إجمالي	162			

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

غير معنوى	.970	81.43	121	المراجعين الخارجيين	زيادة ثقة المراجع فيما إنتهى اليه من تقديرات للخطر الملازم سواء علي مستوي الحسابات او علي مستوي القوائم المالية ككل، وزيادة درجة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة.	٧
		81.71	41	الأكاديميين		
			162	إجمالى		
غير معنوى	.878	81.21	121	المراجعين الخارجيين	يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً.	٨
		82.35	41	الأكاديميين		
			162	إجمالى		
غير معنوى	.242	79.35	121	المراجعين الخارجيين	يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف واختبارات مراجعة أقل بشكل عام.	٩
		87.85	41	الأكاديميين		
			162	إجمالى		
غير معنوى	.141	78.76	121	المراجعين الخارجيين	تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التى تواجههم.	١٠
		89.59	41	الأكاديميين		
			162	إجمالى		

ويتضح من نتائج إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الأول والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة".

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

## ٢/٦/٤ اختبار الفرض البحثي الثاني والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز إجابيات المراجعة المشتركة".

فقد استهدف السؤال الثاني من الإستبيان إلى التحقق من مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز إجابيات المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول التالي نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الثاني لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين).

نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الثاني لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين)

م	العناصر	المراجعين الخارجيين			الأكاديميين	
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري
١	تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص.	٧	٠.٥٦٢٠٠	٤.٦٣٤١	٧	٠.٥٣٦٤٧
٢	إصدار تقرير مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين.	٢	٠.٥٤١٢٧	٤.٧٨٠٥	١	٠.٤١٩٠٦
٣	تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من جانب المراجعين المشتركين.	١٠	٠.٥٦٤٢٠	٤.٦٥٨٥	٦	٠.٤٨٠٠٩
٤	تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة.	٣	٠.٥٥٧٨١	٤.٦٠٩٨	٨	٠.٤٩٣٨٦

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٥	تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة.	٤.٦٠٣٣	٠.٤٩١٢٥	١	٤.٧٥٦١	٠.٤٣٤٧٧	٢
٦	نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة.	٤.٥٧٠٢	٠.٤٩٧١٠	٥	٤.٧٠٧٣	٠.٥١٢٠٥	٤
٧	التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة.	٤.٤٨٧٦	٠.٦٠٧١٢	١٣	٤.٥١٢٢	٠.٦٣٧٢٦	١٢
٨	زيادة احتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة.	٤.٤٩٥٩	٠.٥٦٤٥٦	١٢	٤.٥٦١٠	٠.٥٤٩٩٤	١٠
٩	تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تتخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني.	٤.٥١٢٤	٠.٥٩٣٢٤	١١	٤.٥٨٥٤	٠.٥٩٠٥٨	٩

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

١٠	الحصول على معرفة دقيقة وأكثر إتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها.	٤.٥٧٨٥	٠.٥٧٣٧٦	٤	٤.٦٨٢٩	٠.٤٧١١٢	٥
١١	التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية على القوائم المالية.	٤.٥٦٢٠	٠.٤٥٦٠٩	٦	٤.٧٣١٧	٠.٤٤٨٥٧	٣
١٢	يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة.	٤.٥٤٥٥	٠.٥٦٢٧٣	٨	٤.٥٣٦٦	٠.٥٠٤٨٥	١١
١٣	يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها.	٤.٥٢٨٩	٠.٥٦٣٨٣	٩	٤.٤٨٧٨	٠.٥٠٦٠٦	١٣

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤، وهذا يدل على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العناصر أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات عينة الدراسة لهذه العناصر وبالتالي وجود إتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول السابق أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٦٠٣٣ وإنحراف معياري ٠.٤٩١٢٥ فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب إصدار تقرير

مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين بمتوسط حسابي ٤.٥٩٥٠. وإنحراف معياري ٠.٥٤١٢٧. فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بمتوسط حسابي ٤.٥٨٦٨. وإنحراف معياري ٠.٥٥٧٨١. فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب الحصول على معرفة دقيقة وأكثر إتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها بمتوسط حسابي ٤.٥٧٨٥. وإنحراف معياري ٠.٥٧٣٧٦. فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٧٠٢. وإنحراف معياري ٠.٤٩٧١٠. فقد حصل على الترتيب الخامس، ويليه في الترتيب التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية على القوائم المالية بمتوسط حسابي ٤.٥٦٢٠. وإنحراف معياري ٠.٤٥٦٠٩. فقد حصل على الترتيب السادس، ويليه في الترتيب تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص بمتوسط حسابي ٤.٥٥٣٧. وإنحراف معياري ٠.٥٦٢٠٠. فقد حصل على الترتيب السابع، ويليه في الترتيب يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة بمتوسط حسابي ٤.٥٤٥٥. وإنحراف معياري ٠.٥٦٢٧٣. فقد حصل على الترتيب الثامن، ويليه في الترتيب يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها بمتوسط حسابي ٤.٥٢٨٩. وإنحراف معياري ٠.٥٦٣٨٣. فقد حصل على الترتيب التاسع، ويليه في الترتيب تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من جانب المراجعين المشتركين بمتوسط حسابي ٤.٥٢٠٧. وإنحراف معياري ٠.٥٦٤٢٠. فقد حصل على الترتيب العاشر، ويليه في الترتيب تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني بمتوسط حسابي ٤.٥١٢٤. وإنحراف معياري ٠.٥٩٣٢٤. فقد حصل على الترتيب الحادي عشر، ويليه في الترتيب زيادة

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على البنددي

إحتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٤٩٥٩ وإنحراف معياري ٠.٥٦٤٥٦. فقد حصل على الترتيب الثاني عشر، ويليه في الترتيب التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة بمتوسط حسابي ٤.٤٨٧٦. وإنحراف معياري ٠.٦٠٧١٢. فقد حصل على الترتيب الثالث عشر.

كما يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب إصدار تقرير مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين بمتوسط حسابي ٤.٧٨٠٥. وإنحراف معياري ٠.٤١٩٠٦. فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٧٥٦١. وإنحراف معياري ٠.٤٣٤٧٧. فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية علي القوائم المالية بمتوسط حسابي ٤.٧٣١٧. وإنحراف معياري ٠.٤٤٨٥٧. فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٧٠٧٣. وإنحراف معياري ٠.٥١٢٠٥. فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب الحصول على معرفة دقيقة وأكثر إتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها بمتوسط حسابي ٤.٦٨٢٩. وإنحراف معياري ٠.٤٧١١٢. فقد حصل على الترتيب الخامس، ويليه في الترتيب تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل إحتمال وقوع أخطاء من جانب

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

المراجعين المشتركين بمتوسط حسابي ٤.٦٥٨٥ وإنحراف معياري ٠.٤٨٠٠٩ فقد حصل على الترتيب السادس، ويليه في الترتيب تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص بمتوسط حسابي ٤.٦٣٤١ وإنحراف معياري ٠.٥٣٦٤٧ فقد حصل على الترتيب السابع، ويليه في الترتيب تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بمتوسط حسابي ٤.٦٠٩٨ وإنحراف معياري ٠.٤٩٣٨٦ فقد حصل على الترتيب الثامن، ويليه في الترتيب تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تتخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني بمتوسط حسابي ٤.٥٨٥٤ وإنحراف معياري ٠.٥٩٠٥٨ فقد حصل على الترتيب التاسع، ويليه في الترتيب زيادة احتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٦١٠ وإنحراف معياري ٠.٥٤٩٩٤ فقد حصل على الترتيب العاشر، ويليه في الترتيب يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة بمتوسط حسابي ٤.٥٣٦٦ وإنحراف معياري ٠.٥٠٤٨٥ فقد حصل على الترتيب الحادي عشر، ويليه في الترتيب التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة بمتوسط حسابي ٤.٥١٢٢ وإنحراف معياري ٠.٦٣٧٢٦ فقد حصل على الترتيب الثاني عشر، ويليه في الترتيب يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها بمتوسط حسابي ٤.٤٨٧٨ وإنحراف معياري ٠.٥٠٦٠٦ فقد حصل على الترتيب الثالث عشر.

ويرى الباحث أنه طالما توجد عينتين مستقلتين فيجب إجراء إختبار إحصائي للتحقق من مدى وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينة الدراسة نحو الموافقة على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تعزيز



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسب جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

إيجابيات المراجعة المشتركة، ولتحديد ذلك يجب أولاً إختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من إختبار Kolmogorov-Smirnov (كلوموجروف – سمروف) وإختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك) لتحديد ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

ويوضح الجدول التالي نتائج إختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من إختبار Kolmogorov-Smirnov (كلوموجروف – سمروف) وإختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك):

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
B1	.383	162	.000	.676	162	.000
B2	.416	162	.000	.635	162	.000
B3	.372	162	.000	.680	162	.000
B4	.392	162	.000	.664	162	.000
B5	.414	162	.000	.606	162	.000
B6	.395	162	.000	.640	162	.000
B7	.351	162	.000	.715	162	.000
B8	.351	162	.000	.698	162	.000
B9	.366	162	.000	.699	162	.000
B10	.399	162	.000	.660	162	.000
B11	.397	162	.000	.655	162	.000
B12	.366	162	.000	.684	162	.000
B13	.353	162	.000	.691	162	.000

a. Lilliefors Significance Correction

ويتضح من نتائج الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل من إختبار (كلوموجروف – سمروف) وإختبار (شابيرو – ويليك) أقل من ٠.٠٥ مما يدل على عدم إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وبالتالي إمكانية استخدام الإحصاءات اللامعلمية في إختبار الفروض، وبالتالي سوف يتم استخدام إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) لإختبار الفرق بين متوسطين، وهو إختبار لامعلمي لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فئتي عينة الدراسة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار مان ويتني (Mann-Whitney) للفرض الثاني لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين):

م	العناصر	مجموعة العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية	نوع الاختلاف
١	تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص.	المراجعين الخارجيين	121	80.00	.415	غير معنوي
		الأكاديميين	41	85.91		
		إجمالي	162			
٢	إصدار تقرير مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين.	المراجعين الخارجيين	121	78.10	.054	غير معنوي
		الأكاديميين	41	91.55		
		إجمالي	162			
٣	تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من جانب المراجعين المشتركين.	المراجعين الخارجيين	121	79.12	.198	غير معنوي
		الأكاديميين	41	88.52		
		إجمالي	162			
٤	تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة.	المراجعين الخارجيين	121	81.44	.975	غير معنوي
		الأكاديميين	41	81.67		
		إجمالي	162			
٥	تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة.	المراجعين الخارجيين	121	78.37	.079	غير معنوي
		الأكاديميين	41	90.74		
		إجمالي	162			
٦	نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة.	المراجعين الخارجيين	121	78.40	.088	غير معنوي
		الأكاديميين	41	90.63		
		إجمالي	162			
٧	التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة	المراجعين الخارجيين	121	80.87	.739	غير معنوي
		الأكاديميين	41	83.35		

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

			162	إجمالي	وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة في مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة.
غير معنوي	.521	80.30	121	المراجعين الخارجيين	٨ زيادة إحصائية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة.
		85.05	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	
غير معنوي	.448	80.09	121	المراجعين الخارجيين	٩ تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تتخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني.
		85.67	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	
غير معنوي	.386	79.94	121	المراجعين الخارجيين	١٠ الحصول على معرفة دقيقة وأكثر اتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها.
		86.11	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	
غير معنوي	.086	78.39	121	المراجعين الخارجيين	١١ التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية على القوائم المالية.
		90.67	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	
غير معنوي	.769	82.05	121	المراجعين الخارجيين	١٢ يساهم التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة.
		79.89	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	
غير معنوي	.530	82.67	121	المراجعين الخارجيين	١٣ يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها.
		78.04	41	الأكاديميين	
			162	إجمالي	

ويتضح من نتائج إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الثاني والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة".

٣/٦/٤ إختبار الفرض البحثي الثالث والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة".

فقد استهدف السؤال الثالث من الإستبيان إلى التحقق من مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ويعرض الجدول التالي نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الثالث لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين).

نتائج الإحصاء الوصفي والمتمثل في استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للفرض الثالث لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين)

م	العناصر	المراجعين الخارجيين			الأكاديميين	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأي موحد.	٤.٥٧٠٢	٠.٥٤٥٠٨	٢	٤.٦٨٢٩	٠.٤٧١١٢
٢	الحد من عملية تسويق أو شراء الرأي من جانب الإدارة.	٤.٥١٢٤	٠.٥٦٤٤٤	٤	٤.٦٥٨٥	٠.٤٨٠٠٩
٣	تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أي إتكال أحد المراجعين المشتركين في عملية المراجعة على المراجع الأخر.	٤.٥٧٨٥	٠.٥٤٣٩٤	١	٤.٦٣٤١	٠.٤٨٧٦٥

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

٤	تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.	٤.٤٨٧٦	٠.٥٧٩٠٢	٥	٤.٦٠٩٨	٠.٤٩٣٨٦	٥
٥	تخفيض تكاليف عملية المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة.	٤.٥٢٠٧	٠.٥٤٩٢٣	٣	٤.٧٠٧٣	٠.٤٦٠٦٥	١

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤، وهذا يدل على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العناصر أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات عينة الدراسة لهذه العناصر وبالتالي وجود إتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.

كما يتضح من الجدول السابق أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أى إتكال أحد المراجعين المشتركين في عملية المراجعة على المراجع الأخر بمتوسط حسابي ٤.٥٧٨٥ وإنحراف معياري ٠.٥٤٣٩٤ فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأى موحد بمتوسط حسابي ٤.٥٧٠٢ وإنحراف معياري ٠.٥٤٥٠٨ فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب تخفيض تكاليف عملية

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٥٢٠٧ وإنحراف معياري ٠.٥٤٩٢٣ فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب الحد من عملية تسويق أو شراء الرأي من جانب الإدارة بمتوسط حسابي ٤.٥١٢٤ وإنحراف معياري ٠.٥٦٤٤٤ فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية بمتوسط حسابي ٤.٤٨٧٦ وإنحراف معياري ٠.٥٧٩٠٢ فقد حصل على الترتيب الخامس.

كما يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين أظهرت إيجاباً عاماً نحو الموافقة على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وكان من أكثر العناصر أهمية في الإجابة على الترتيب تخفيض تكاليف عملية المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة بمتوسط حسابي ٤.٧٠٧٣ وإنحراف معياري ٠.٤٦٠٦٥ فقد حصل على الترتيب الأول، ويليه في الترتيب تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأي موحد بمتوسط حسابي ٤.٦٨٢٩ وإنحراف معياري ٠.٤٧١١٢ فقد حصل على الترتيب الثاني، ويليه في الترتيب الحد من عملية تسويق أو شراء الرأي من جانب الإدارة بمتوسط حسابي ٤.٦٥٨٥ وإنحراف معياري ٠.٤٨٠٠٩ فقد حصل على الترتيب الثالث، ويليه في الترتيب تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أي إتكال أحد المراجعين المشتركين في عملية المراجعة على المراجع الآخر بمتوسط حسابي ٤.٦٣٤١ وإنحراف معياري ٠.٤٨٧٦٥ فقد حصل على الترتيب الرابع، ويليه في الترتيب تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسب جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

بمتوسط حسابي ٤.٦٠٩٨ وإنحراف معياري ٠.٤٩٣٨٦ فقد حصل على الترتيب الخامس.

ويرى الباحث أنه طالما توجد عينتين مستقلتين فيجب إجراء اختبار إحصائي للتحقق من مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينة الدراسة نحو الموافقة على أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، ولتحديد ذلك يجب أولاً اختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من اختبار Kolmogorov-Smirnov (كلوموجروف – سمروف) واختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك) لتحديد ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality باستخدام كل من اختبار Kolmogorov-Smirnov (كلوموجروف – سمروف) واختبار Shapiro-Wilk (شابيرو – ويليك):

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
C1	.394	162	.000	.658	162	.000
C2	.369	162	.000	.682	162	.000
C3	.390	162	.000	.661	162	.000
C4	.355	162	.000	.696	162	.000
C5	.378	162	.000	.670	162	.000

a. Lilliefors Significance Correction

ويتضح من نتائج الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل من اختبار (كلوموجروف – سمروف) واختبار (شابيرو – ويليك) أقل من ٠.٠٥ مما يدل على عدم إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وبالتالي إمكانية استخدام الإحصاءات اللامعلمية في اختبار الفروض، وبالتالي سوف يتم استخدام اختبار مان ويتي (Mann-Whitney) لإختبار الفرق بين متوسطين، وهو اختبار لامعلمي لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فئتي عينة الدراسة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسيب جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

ويوضح الجدول التالي نتائج إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) للفرض الثالث لفنتى عينة الدراسة (المراجعين الخارجيين والأكاديميين):

م	العناصر	مجموعة العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية	نوع الإختلاف
١	تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأى موحد.	المراجعين الخارجيين	121	79.54	.280	غير معنوى
		الأكاديميين	41	87.29		
		إجمالى	162			
٢	الحد من عملية تسويق أو شراء الرأى من جانب الإدارة.	المراجعين الخارجيين	121	78.95	.169	غير معنوى
		الأكاديميين	41	89.02		
		إجمالى	162			
٣	تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية أى إتكال أحد المراجعين المشتركين فى عملية المراجعة على المراجع الأخر.	المراجعين الخارجيين	121	80.68	.653	غير معنوى
		الأكاديميين	41	83.91		
		إجمالى	162			
٤	تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.	المراجعين الخارجيين	121	79.51	.288	غير معنوى
		الأكاديميين	41	87.37		
		إجمالى	162			
٥	تخفيض تكاليف عملية المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجى يؤدى إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة.	المراجعين الخارجيين	121	78.03	.060	غير معنوى
		الأكاديميين	41	91.73		
		إجمالى	162			

ويتضح من نتائج إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الثالث الذى ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة".



## القسم الخامس

### الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

#### ١/٥ الخلاصة والنتائج:

يتمثل الهدف الرئيسى من هذا البحث فى دراسة أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ولتحقيق هذا الهدف تم تناول مفهوم وأهمية التخصص الصناعى للمراجع الخارجى والنواحي الإيجابية والسلبية له وكذلك أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على جودة الأداء المهنى للمراجعة، كما تم تناول مفهوم وأهداف وأهمية وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، وتحديد مساهمة التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة. كما تم إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض الدراسة.

وتم تقسيم البحث إلى خمسة أقسام، تناول **القسم الأول الإطار المنهجى للبحث:** وفيه تمكن الباحث من صياغة الهدف الرئيسى للبحث والذى تمثل فى دراسة أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وقام الباحث كذلك بصياغة فروض البحث التالية:

١- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.

٢- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

٣- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

كما تناول **القسم الثانى الدراسات السابقة:** وفيه تناول الباحث عرضاً لعدد من الدراسات السابقة والمرتبطة بالموضوع من خلال تقسيمها إلى مجموعتين، حيث تضمنت المجموعة الأولى دراسات تناولت التخصص الصناعى للمراجع الخارجى. كما تضمنت المجموعة الثانية دراسات تناولت المراجعة المشتركة. وقد إتضح وجود

ندرة في الدراسات على المستوى العربي حتى الآن – في حدود علم الباحث – والتي إهتمت بتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة والمساهمة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها بهدف زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. وبالتالي تظهر أهمية الدراسة الحالية في أنها تتناول العلاقة التأثيرية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة والمساهمة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها، وما يمكن أن يحققه تطبيقهما معاً من تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

كما تناول القسم الثالث الإطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وفيه تناول الباحث التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من حيث مفهوم وأهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والنواحي الإيجابية والسلبية له وكذلك أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني للمراجعة، كما تم تناول مفهوم وأهداف وأهمية وإيجابيات وسلبيات المراجعة المشتركة، وتحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

كما تناول القسم الرابع الدراسة الميدانية: وتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم إختبار الفروض التالية:

١- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة.

٢- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.

٣- يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

وقد تمثل مجتمع الدراسة في كل من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر وبلغت حجم العينة من هذه الفئة (١٥٠) مفردة، وكذلك الأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية وتحديدًا المتخصصين منهم في المراجعة وبلغت حجم العينة من هذه الفئة (٥٠) مفردة.

وتم إدخال البيانات في برنامج SPSS Vol.18 وذلك لقياس المتغيرات المستخدمة من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ١- أنه بإستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة يتضح أن معامل ألفا كرونباخ لمحتوى الدراسة قد بلغ (٠.٩٩٢) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للمراجعين الخارجيين، وبلغ معامل ألفا كرونباخ لمحتوى الدراسة (٠.٩٦٦) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للأكاديميين، الأمر الذي إنعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ معامل الصدق (٠.٩٩٦) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للمراجعين الخارجيين، كما بلغ معامل الصدق (٠.٩٨٣) بالنسبة لجميع عناصر الأسئلة بالنسبة للأكاديميين مما يدل على الثبات المرتفع لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة على مستوى عينة البحث.
- ٢- أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤ كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على انخفاض التشتت في إستجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود إتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.
- ٣- أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين وكذلك الأكاديميين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة،

وباستخدام إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) كإختبار لامعلمى لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فئتى عينة الدراسة فقد إتضح من نتائج هذا الإختبار أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يؤدي إلى تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الأول والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة".

٤- أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤ كما يلاحظ أيضاً أن الإنحراف المعياري لجميع العناصر أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود إتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة.

٥- أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين وكذلك الأكاديميين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وبإستخدام إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) كإختبار لامعلمى لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فئتى عينة الدراسة فقد إتضح من نتائج هذا الإختبار أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الثانى والذي ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي

للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة".

٦- أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث أن متوسط جميع العناصر أكبر من ٤ كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العناصر أقل من الواحد الصحيح، وذلك يدل على إنخفاض التشتت فى إستجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود إتساق وتقارب فى إجابات مفردات العينة.

٧- أن إتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين وكذلك الأكاديميين أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وبإستخدام إختبار مان ويتنى (Mann-Whitney) كإختبار لامعلمى لإختبار مدى وجود فروق بين آراء فنتى عينة الدراسة فقد إتضح من نتائج هذا الإختبار أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أكبر من ٠.٠٥، مما يدل على عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء العينة لجميع العناصر بشأن أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجى يساهم فى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، مما يدل على صحة الفرض الثالث والذى ينص على أنه: "يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة".

كما تناول القسم الخامس الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية: وفيه تمكن الباحث من إستخلاص بعض النتائج والتي تم ذكرها سابقاً، وتقديم عدد من التوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

## ٢/٥ التوصيات:

١- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات والبورصة المصرية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وكل جهة

مرتبطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة المراجعة فى مصر بالعمل على نشر الوعى لدى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بأهمية التخصص الصناعى للمراجع الخارجى وكذلك المراجعة المشتركة.

٢- على الجهات المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر إعداد مجموعة من البرامج والدورات التدريبية وورش العمل لأعضائها وكذلك للمراجعين الخارجيين تتعلق بالتخصص الصناعى للمراجع الخارجى وكذلك المراجعة المشتركة لما لهما من أثر على زيادة جودة عملية المراجعة وكذلك زيادة جودة التقارير المالية.

٣- على مكاتب المراجعة فى مصر إعداد مجموعة من البرامج التدريبية للمراجعين الخارجيين بها تتعلق بالتخصص الصناعى للمراجع الخارجى وكذلك المراجعة المشتركة من أجل تطوير قدراتهم وتأهيلهم عملياً بما يتلائم مع متطلبات التخصص الصناعى للمراجع الخارجى وكذلك المراجعة المشتركة.

٤- إدراج كل من التخصص الصناعى للمراجع الخارجى والمراجعة المشتركة ضمن مقررات مادة المراجعة التى تدرس فى كليات التجارة بالجامعات المصرية وكذلك المعاهد المصرية التى يتم فيها تدريس مقرر مادة المراجعة.

### ٣/٥ التوجهات البحثية المستقبلية:

١- إختبار أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى مع إستخدام جلسات العصف الذهنى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.

٢- الإستفادة من التكامل بين التخصص الصناعى للمراجع الخارجى والمراجعة المشتركة وأثرهما على تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

٣- إختبار أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى مع إستخدام جلسات العصف الذهنى على جودة التقارير المالية.

٤- إختبار أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة بالنسبة للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.

## المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

#### أ – الكتب:

١- د. أحمد محمد نور، د. حسين أحمد عبيد، د. شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧.

#### ب – الدوريات:

١- د. أبو الحمد مصطفى صالح، "أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد ٢٩، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٥، ص ص ٧١ – ١٠٢.

٢- د. أحمد أشرف عبد الحميد، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد ٣٨، العدد الرابع، ٢٠١٤، ص ص ١٦٥ – ٢١٩.

٣- د. أحمد زكى حسين متولى، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعى للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية – تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ص ١٦٣ – ٢٤٦.

٤- د. أحمد زكى حسين متولى، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة Joint Audit على أسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ٢٠١٣، ص ص ٤٠١ – ٤٥٩.

٥- د. أحمد سليم محمد، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، إبريل ٢٠١٨، ص ص ٨٦٨ – ٩٠٣.

٦- د. أشرف أحمد محمد غالى، "قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبى وقيمة الشركة: دليل تطبيقى من الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى EGX 100"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠١٨، ص ص ١٢٣٠ – ١٣٠٠.

٧- د. أمال محمد عوض، "قياس أثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية المصرى"، المجلة المصرية للدراسات

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

- التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد ٣٠، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ص ١٧١ - ٢٣٧.
- ٨- د. بدر نبيه أرسانيوس، "دراسة أثار التخصص الصناعي للمراجعين علي كفاءة وفعالية قرارات تقدير مخاطر وتخطيط المراجعة - دراسة تحليلية وتطبيقية"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الثالث، ٢٠٠٤، ص ص ٣٣٠-٣٩١.
- ٩- د. بشير بكري عجيب بابكر، "دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، إبريل ٢٠١٨، ص ص ٧٤٢ - ٧٦٤.
- ١٠- د. جمال سعد خطاب، "العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وإنعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنشآت الأعمال"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السابعة عشر، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠١٣، ص ص ٢٩٣ - ٣٦١.
- ١١- د. خالد محمد عبد المنعم لبيب، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية مقارنة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، مارس ٢٠٠٥، ص ص ٨٣ - ١٨٣.
- ١٢- د. صالح حامد محمد علي، "إستخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ٧، العدد الأول، مارس ٢٠١٦، ص ص ١٨٩ - ٢٢٢.
- ١٣- د. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، "دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة"، **مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة**، جامعة جرش، مجلد ٣، العدد الثاني، ٢٠١٨، ص ص ٩ - ٣٩.
- ١٤- د. غريب جبر جبر، "قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٧، ص ص ٣٩٤ - ٤٣٤.
- ١٥- د. ليلي عزيز صايب، "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد ٢٧، العدد الأول، ٢٠٠٣، ص ص ٣٦٨ - ٤١٦.



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

- ١٦- د. محمد السيد محمد الصغير، " دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حكومة الشركات"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٠٨، ص ١٩١ - ٢٤٦.
- ١٧- د. محمد محمد عبد القادر الديسبي، " المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية على مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ٢٠١٤، ص ١٩ - ٣٩.
- ١٨- د. محمد محمد محمد إبراهيم مندور، " أثر التفعيل الإختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة العشرون، العدد الثاني، يوليو ٢٠١٦، ص ١١١٩ - ١١٧٢.
- ١٩- د. منى محمد على الشعباني، " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة إستكشافية في البيئة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الحادية والعشرون، العدد الأول، إبريل ٢٠١٧، ص ١١٤٧ - ١٢٠٤.
- ٢٠- د. موسى نايف عميره اليساري، " أثر المراجعة المشتركة في الكشف عن التلاعب بالقوائم المالية: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد الثالث، ٢٠١٨، ص ٦٤٨ - ٦٧٦.
- ٢١- د. نجوى محمود أحمد أبو جبل، " أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٦، ص ١١٣ - ١٦٠.
- ٢٢- د. هدى محمد محمد الشيخ، "تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الحادية والعشرون، العدد الثالث، أكتوبر ٢٠١٧، ص ٦٥٤ - ٦٩٥.
- ٢٣- د. يحيى بن على الجبر، د. ناصر بن محمد السعدون، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني، فبراير ٢٠١٤، ص ٢٨٣ - ٣٠٣.

## ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

### A – Periodicals:

- 1- Dunn K.A & Mayhew B.W., "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", **The Accounting Review**, Volume 9, Number 1, March 2004, pp. 35-58.
- 2- Hsin-Yi Chi and Chen-Lung Chin, "Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality", **Auditing :A Journal of Practice & theory**, Vol. 30, No. 2, May 2011, pp. 201-229.
- 3- Jacqueline.S. Hammersley, "Pattern Identification and Industry Specialist Auditors", **The Accounting Review**, Vol.81, No.2, March 2006, pp. 309 – 336.
- 4- Kimberly A. Dunn, " Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", **Review of Accounting Studies**, 9, 2004, pp. 35–58.
- 5- Low, Kin Yew, "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.
- 6- Mayhew, B. W., & Wilkins, M.S., "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 22, No. 2 September 2003, pp. 33-52.
- 7- Mingcherng Deng, Tong Lu, Dan A. Simunic Minlel Ye, "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?", **Journal of Accounting Research**, Vol.52 , Issue.5 , December 2014, pp. 1029-1060.
- 8- Mikko Zerni ,Elina Haapamäki, Tuukka Järvinen & Lasse Niemi, "Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits", **Journal European Accounting Review**, Volume 21, Issue 4, 2012, pp. 731 – 765.

- 9- Oreilly, Dennis M. & Reisch, John T., "Industry Specialization by Audit Firms: What Does Academic Research Tell Us?", **The Ohio CPA Journal**, Vol.61, 2002 , p.42
- 10- Owghoso, Vincent E., William F. Messier, and John G. Lynch, " Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review" **Journal of Accounting Research**, Vol. 40, Iss. 3, June 2002, pp. 883-900.
- 11- Ratzinger-Sakel , N., Audousset-Coulier , S., Kettunen , J., and Lesage , C., " Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers", **Accounting in Europe**, Vol. 10, Issue .2 , 2013 , pp. 175-199.
- 12- Soo Young Kwon, Chee Yeow Lim, and Patricia Mui-Siang Tan , "Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization", **Auditing :A Journal of Practice & theory**, Vol. 26, No. 2, November 2007, pp. 25-55.
- 13- Steven F. Cahan, Debra C. Jeter, Vic Naiker , "Are All Industry Specialist Auditors the Same?.", **Auditing :A Journal of Practice & theory**, Vol. 30, No. 4, November 2011, pp. 191-222.
- 14- Vincent E. Owghoso, William F. Messier, and John G. Lynch, "Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review", **Journal of Accounting Research**, Vol. 40, Iss. 3, 2002, pp. 883-900.

## **B – Other Publications & Researches & Internet:**

- 1- Abdelhakim Benalh, "the Shareholders Confidence Effectiveness of the joint Auditors" Empirical Validation in the French Context, 2013.
- 2- Carcello, J. V., and A. L. Nagy, "Auditor Industry Specialization and Fraudulent Financial Reporting", Proceedings of the 2002 Deloitte and Touche, 2002 ,University of Kansas Symposium Auditing Problems, pp. 94-118.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسيين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تأمر يوسف عبد العزيز على الجندي

---

3- European Commission (EC)," Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis", **European Commission, Brussels**, October 2010, pp. 1-21.

### **C – Internet:**

- 1- Sophie Audousset-Coulier,"“Two Big” or not “two Big”? The consequences of appointing two Big4 auditors on audit pricing in a joint audit setting", January 2012, pp.1 – 55. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2083871>.
- 2- Sophie Marmousez, "The Choice of Joint-Auditors and Earnings Quality: Evidence from French Listed Companies", CAAA Annual Conference Paper, 2009, pp.1-12, Available At: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1330061](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330061)

## ملحق رقم (١) قائمة الاستبيان



كلية التجارة وإدارة الأعمال  
قسم المحاسبة

قائمة إستبيان

السيد الأستاذ /

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية كجزء من بحث بعنوان "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة ميدانية".

ويتمثل الهدف الرئيسى من هذا البحث فى دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وذلك من خلال إلقاء الضوء على الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجى والمراجعة المشتركة، وما توصلت إليه لتكون نقطة البداية لهذا البحث، وتحديد كيفية مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى تحسين أداء المراجعة المشتركة، وأخيراً إجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض البحث.

ولما كانت قيمة البحث العلمى لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية، لذلك يحاول الباحث من خلال هذه القائمة التعرف على آرائكم ووجهة نظركم حول موضوع البحث، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التي تحتويها قائمة الإستبيان، مع التأكيد أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف تستخدم فى أغراض البحث العلمى فقط.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

وأخيراً أتقدم إلى سيادتكم بخالص الشكر لتعاونكم الصادق في خدمة البحث العلمي، كما أعتذر على ما قد أسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لإستيفاء هذا الإستبيان، راجياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء، وأن تحقق نتائج هذه الدراسة إضافة إيجابية تعود بالنفع لصالح مهنة المراجعة بصفة عامة، ولصالح الشركات المساهمة المصرية بصفة خاصة.

الباحث

د. تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

ومعار حالياً بكلية إدارة الأعمال – جامعة المجمعة

بالمملكة العربية السعودية

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

### بيانات شخصية

١ - الإسم (إختياري): .....

٢ - المؤهل العلمي: .....

دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	بكالوريوس
---------	---------	-------------------	-----------

٣ - الوظيفة: .....

٤ - سنوات الخبرة: .....

أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة
----------------	-------------------------	------------------------	----------------

### مقدمة:

المراجعة المشتركة ما هي إلا تعاون بين مراجعين يشتركان معاً في عملية المراجعة لمنشأة معينة بعقدين، وذلك بهدف تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة فيما بينهما بناءً على التخطيط المشترك منهما في عملية المراجعة، بما يساعدهم في النهاية إلى الوصول إلى رأى موحد في تقرير موحد.

ويمكن الاستفادة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الإرتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة، وكذلك دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها نظراً لأن التخصص الصناعي يرتبط بالخبرة المهنية المتخصصة، حيث قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعى واحد، وأن يكون المراجع لديه معرفة وخبرة مهنية بقطاع معين بالتعلم أو بالممارسة المهنية، وبالتالي فإن الهدف من إتجاه المراجعين وشركات المراجعة نحو تركيز أنشطتها على أساس من التخصص الصناعي للسعى نحو تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية، وزيادة درجة ثقة المراجع الخارجي فى أدائه بما ينعكس فى النهاية على جودة ودقة عملية المراجعة.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

### أسئلة الاستبيان

تشمل قائمة الاستبيان مجموعة من الأسئلة، والمطلوب من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة من واقع خبراتكم بوضع علامة (✓) أمام العمود الذي يمثل رأيكم بالنسبة لكل عنصر في الاستبيان.

السؤال الأول: يمكن تحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية؟.

م	العناصر	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	زيادة كفاءة وفعالية المراجعة فالمراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة علي التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وبالتالي تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية.					
٢	معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بكل نشاط يساهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة.					
٣	المعرفة الفنية لكل نشاط تؤثر علي الإجراءات الداخلية في المنشأة وتساعد المراجع المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.					
٤	تزداد القدرة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في نشاط العميل علي تطويع وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة عن غيره من المراجعين غير المتخصصين.					
٥	تكرار عملية المراجعة لنفس النشاط تكسب المراجعين الخبرة والمعرفة بمواطن الضعف.					



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

					٦ تحسين درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والإحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح.
					٧ زيادة ثقة المراجع فيما إنتهي اليه من تقديرات للخطر الملازم سواء علي مستوي الحسابات او علي مستوي القوائم المالية ككل، وزيادة درجة دقة التقديرات بالنسبة للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة.
					٨ يؤثر التخصص الصناعي للمراجع في رفع كفاءة مهمة عملية المراجعة عن المراجع غير المتخصص صناعياً.
					٩ يتطلب المراجع المتخصص وقت أقل من المستهدف وإختبارات مراجعة أقل بشكل عام.
					١٠ تطوير معرفة وخبرة المراجعين المشتركين بنشاط إقتصادي معين مما يجعلهم متمكنين من معالجة المشكلات التي تواجههم.

السؤال الثاني: يمكن تحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية؟

م	العناصر	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تزداد جودة المراجعة بتزايد الحصة السوقية للمراجع في القطاع الصناعي المتخصص.					
٢	إصدار تقرير مراجعة واحد مع تحسين دقة تقرير المراجعة من خلال توافق الآراء بين المراجعين المشتركين.					
٣	تجنب المسألة القانونية من خلال تقليل احتمال وقوع أخطاء من جانب المراجعين المشتركين.					

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

				٤	تحسين الإتصال وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة.
				٥	تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية مع الدقة فى أداء العمليات المختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة.
				٦	نقل المعرفة بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة.
				٧	التخصص الصناعي يمكن مؤسسة المراجعة من تركيز جهودها التسويقية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد فى هذه الصناعة مع الإحتفاظ بالعملاء القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات المراجعة فى مجال تخصصها الصناعي مقارنة بمؤسسات المراجعة غير المتخصصة المنافسة.
				٨	زيادة احتمالية إكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة عملية المراجعة.
				٩	تكوين خبرات خاصة بالصناعة التي تتخصص فيها وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة أعلى فى الأداء المهني.
				١٠	الحصول على معرفة دقيقة وأكثر إتساعاً بمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير فى هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص فيها.
				١١	التخصص الصناعي يضيف المزيد من المصداقية والإعتمادية على القوائم المالية.
				١٢	يساهم التخصص الصناعي للمراجع فى تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة.
				١٣	يمكن التخصص الصناعي مؤسسة المراجعة من توسيع نطاق خدماتها.

أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تمسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)

د/تامر يوسف عبد العزيز على الجندي

السؤال الثالث: يمكن تحديد مساهمة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة، وذلك من خلال العناصر التالية؟

م	العناصر	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تجنب مشاكل التنسيق فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة المشتركة وبالتالي الوصول إلى رأي موحد.					
٢	الحد من عملية تسويق أو شراء الرأي من جانب الإدارة.					
٣	تجنب مشكلة الركوب المجانية أو الإتكالية أي إتكال أحد المراجعين المشتركين في عملية المراجعة على المراجع الآخر.					
٤	تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، وبالتالي تخفيض احتمالات وفرص عدم إكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.					
٥	تخفيض تكاليف عملية المراجعة فالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أفضل أداء بشأن طبيعة وتوقيت جميع مراحل أداء عملية المراجعة.					