

بحث بعنوان

نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي
للمراجع والعوامل المؤثرة فى إدارة عملية المراجعة

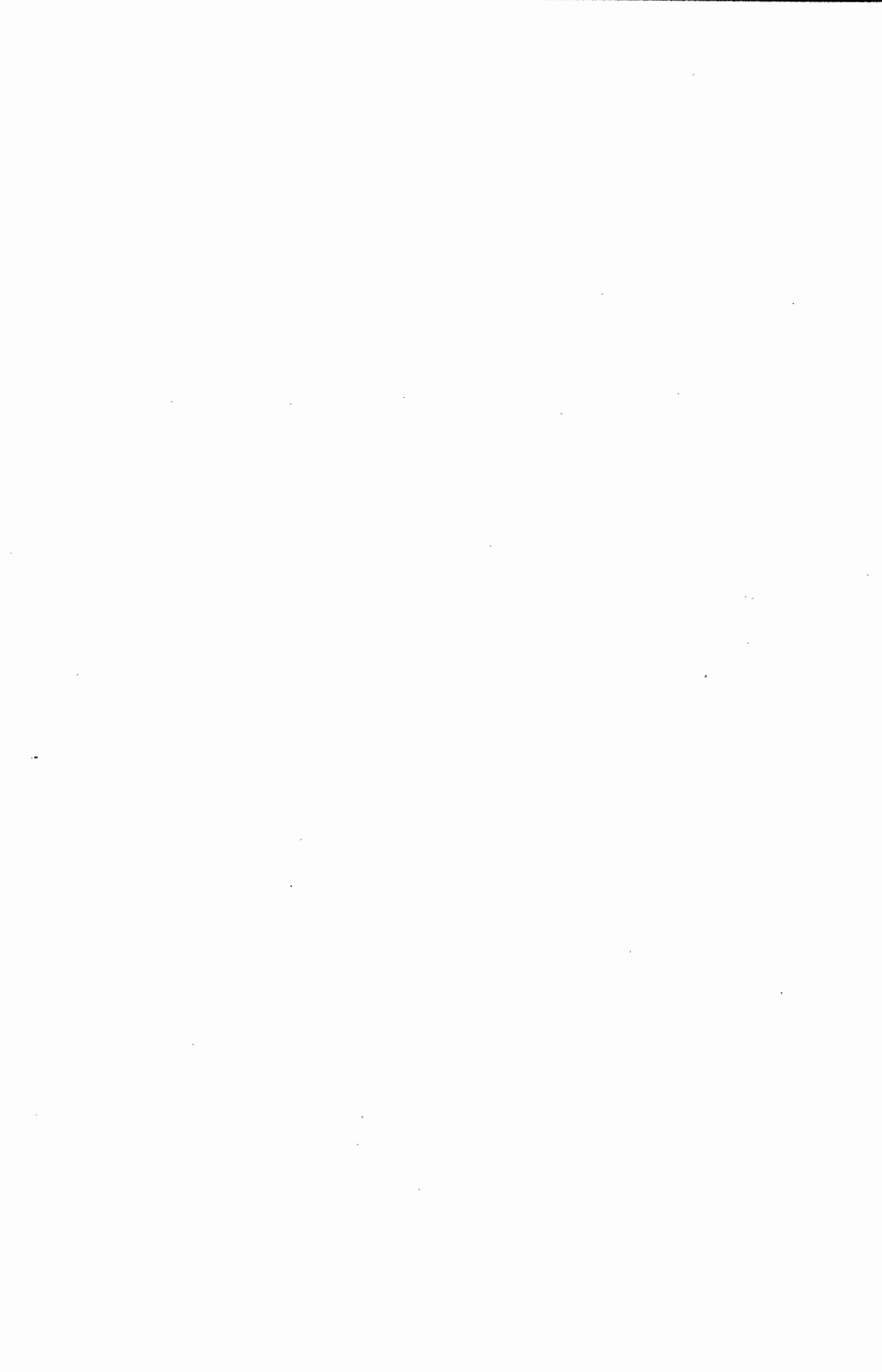
دراسة ميدانية - تطبيقية

مقدم من

دكتور/ أحمد زكى حسين متولى

كلية التجارة بالإسماعيلية

جامعة قناة السويس



مذودج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع
والعوامل المؤثرة في إولارة عملية المراجعة
وراسة ميدانية - تطبيقية

و. أعمارزئي حسين متولي *

ملخص البحث :

أسفرت المستجدات العالمية في ميادين الاقتصاد ، المعلوماتية ، العولمة والجات عن توجيه المهتمين بشئون مهنة المراجعة الخارجية للمزيد من الاهتمام والمناداة بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي وأثمر البحث عن توجيه الأدب المحاسبي للاهتمام بدراسة استراتيجية التخصص الصناعي ومحاولة تطبيقها وقياس أثرها علي بعض المحاور المهنية الهامة (المخاطر ، الجودة ، الأتعاب ، إدارة الأرباح والخدمات التأكيدية) ، وزيادة درجة ثقة المراجع الخارجي في نفسه وأدائه بما ينعكس علي مصداقية القوائم والتقارير المالية والكشف والتقرير عن جرائم الفساد المالي بتقديم مجموعة من آليات تمكنه من ذلك .

(1) فكرة البحث :

تتزايد الاتجاهات في مهنة المراجعة الخارجية نحو الأخذ بمستويات أعلى في التخصص الصناعي ، وذلك لإزدياد حدة المنافسة والمتغيرات العالمية علي النطاق الدولي مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي علي حدة ، ولهذا بدأت المؤسسات الكبرى في البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها ، وقد أدى ذلك إلي قيامها بمحاولات الحصول علي معدلات أعلى من حصص السوق لتحقيق خبرة فوق المعتادة لجذب العملاء ولجعل التحول إلي مؤسسات المراجعة الأخرى خياراً غير جذاب بالنسبة للعملاء . بالإضافة إلي ذلك فإن الزيادة في حجم القواعد المحاسبية المتخصصة حسب النشاط الصناعي يضاف إليها الدعوات الموجهة من مؤسسات المراجعة من أجل

* مدرس المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس .

فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة ، كله جعل أنشطة العملاء تعتبر التخصص الصناعي الوسيلة الفعالة الوحيدة لتوفير مراجعات ذات جودة عالية .

ويرى الباحث أنه لدى مؤسسات المراجعة محفزات قوية لتقديم خدمات مراجعة متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مؤسسات المراجعة المنافسة بسهولة ، وتسعى مؤسسات المراجعة إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المؤسسات المنافسة من خلال ربط خدماتها المميزة لعملائها ، وبالتالي تحقيق مكاسب من تخصصها ، وتجدر الإشارة إلي أن بؤرة التركيز في استراتيجية التمييز تتمثل في تطوير وتوفير خدمة متميزة يطلبها العملاء ، والتي يجد المنافسون صعوبة كبيرة في أدائها بذات الصورة ، حيث تتكبد المؤسسات تكاليف ضخمة لتكون متخصصة صناعياً ، ويقتضي ذلك ضمناً أن تلك التكاليف تمنع المنافسين من الوصول إلي درجات مشابهة من التخصص بسهولة ، ويحدث التمييز بناء علي العديد من أبعاد خصائص العميل والطلب علي الخدمات ذات الصلة **Related Services Demand** ، وتشمل هذه الأبعاد الحجم وعدد الأقسام والانتماء الصناعي والتنظيم ومصادر رأس المال والعلاقات بين أفراد الإدارة والمراجعة .

ويعتبر الانتماء الصناعي من أكثر الأبعاد أهمية والذي يمكن لمؤسسات المراجعة من ربط نفسها بخصائص واحتياجات خدمات معينة للعميل ، ويسمح التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة استخدام استراتيجيتها المتميزة في مجال معين لتقديم الخدمة إلي تلك الخاصة الأساسية التي يمتلكها مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء ، وتسعى مؤسسات المراجعة جاهدة إلي تكوين التخصصات الصناعية طبقاً لصناعات العملاء ، فقد نالت في العقد الأخير مكاتب الستة الكبار اعترافاً أنها تقدم خدمات مميزة طبقاً لنوع الصناعة ، واقتناعاً من الباحث بأهمية وضرورة اتباع مؤسسات المراجعة المصرية لاستراتيجية التخصص الصناعي لما تلعبه من دوراً هاماً في تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمراجع الخارجي عند التصدي للكشف والتقارير عن المخاطر دون وقوع غش أو احتيال مالي وتعديل القوائم المالية المضللة وتطوير للخدمات التأكيدية مما يرجع علي جودة الأداء المهني بالارتقاء وعلي زيادة أتعاب المراجعة للخارجية وهو ما يؤكد فكرة البحث .

والتي تتمثل في ضرورة تطبيق وإرساء استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة والذي مازال محل جدل وبحث من الناحيتين سواء العلمية أو المهنية في الأدب المحاسبي والرقابي مع عدم التحديد الدقيق والكافي للحكم علي مدى قدرة مساهمة استراتيجية التخصص الصناعي عند تطبيقها في مؤسسات المراجعة علي إدارة مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية حيث ينجم عن تطبيقها تقليص للخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي مقابل زيادة فرص التطوير المتعمق لها في مجال النشاط الذي تخصصت فيه وبالإضافة إلي ما سبق فإن العلاقة بين التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة والجودة ، الأتعب ، المخاطر وتعديل التقارير وإدارة الأرباح المحاسبية قضايا شائكة وتحتاج إلي مزيد من التحليل والدراسة .

(٢) أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلي تحقيق ما يلي :

١. تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة .
٢. وضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة علي قياس دور إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة .
٣. طرح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة .
٤. إجراء دراسة ميدانية تطبيقية لقياس وتحليل أهم المتغيرات المؤثرة علي إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة واختبار مدى صلاحية الآليات المقترحة لإرسائها .

(٣) أهمية البحث :

تسعى مؤسسات المراجعة جاهدة إلي رفع مستوى خدماتها المقدمة للعملاء نظراً لزيادة حد المنافسة بينها ، حيث سيكون هناك إمكانية لدخول المؤسسات الكبرى علي المستوى العالمي إلي مصر ، الأمر الذي سيدعو هذه المؤسسات إلي حماية نفسها من هذه المنافسة الشديدة ، وهذا لن يتأتى إلا بتخصص هذه المؤسسات في صناعات معينة ، وكذلك فإن المطلع علي أحدث الاتجاهات البحثية في مهنة المراجعة الخارجية ، يرى أن هناك تركيز علي موضوع التخصص الصناعي للمراجع ، وذلك من خلال الدراسات

السابقة الأجنبية والمحلية ، إلا أن الدراسات التي تمت في البيئة المصرية ذات عدد محدود للغاية ، وكذلك ما قدم لم يتعرض لقياس العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وبعض المتغيرات الجوهرية التي تؤثر إدارة مهام عملية المراجعة ولعل ذلك ما حدا بالباحث نحو كتابة موضوع البحث والتصدي له بالإضافة إلي أن الدراسة الحالية تتناول عدداً كبيراً من المتغيرات المتوقع أن يكون لها تأثير على رفع الكفاءة المهنية لمؤسسات المراجعة ، بما يتيح استخدام الأساليب الإحصائية التي تقيس اثر هذه المتغيرات في البيئة المصرية ، كما تقدم هذه الدراسة أيضاً مجموعة من الآليات المقترحة لإرساء استراتيجيات التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة .

(٤) منهج البحث :

تتطلب البحوث العلمية نوعاً معيناً من التفكير الذي يتضمن كلاً من المنهج الاستقرائي والاستنباطي أو الاستدلالي وعادة ما تنتهي البحوث الاستقرائية إلي صياغة فروض بحثية ، وهذه الفروض يتم اختبارها من خلال تطبيق المنهج الاستنباطي ، وفي كثير من الأحوال يتم اتباع كل من المنهجين السابقين في جميع أنواع البحوث العلمية الحديثة .

ويقوم منهج البحث المستخدم في الدراسة الحالية علي جانبيين أساسيين هما :-

١. **الجانب النظري** .. يهدف إلي بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه ، وذلك بالاعتماد علي الكتب العلمية ، المقالات ، الأبحاث ، المؤتمرات ، الدوريات المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث بهدف :-

▪ دراسة ورصد وتحليل علاقة بعض المتغيرات المؤثرة علي ضرورة إتباع استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة .

▪ توصيف مدخل مقترح لآليات تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية .

٢. **الجانب الميداني التطبيقي** .. يشمل بيان خصائص ملامح المشاركين في الدراسة

الميدانية ، وكذلك توصيفاً لمتغيرات الدراسة المستخدمة تصميم قائمة استقصاء لجمع

البيانات المتعلقة بنطاق البحث واختبار مدى ملاءمة المدخل المقترح من خلال

استطلاع آراء عينة الدراسة ممثلة في المراجعين العاملين في مؤسسات المراجعة .

(٥) فروض البحث :

تتمثل الفروض الرئيسية التي يسعى البحث نحو اختبار مدى صحتها في :-

الفرض الأول : لا تلقى استراتيجية التخصص الصناعي أهمية بالغة في ظل المنافسة بين مؤسسات المراجعة .

الفرض الثاني : لا يؤدي تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة إلي تقييم درجة المخاطر والارتقاء بجودة عملية المراجعة .

الفرض الثالث : لا تساهم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في تطوير أداء الخدمات التأكيدية وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير .

الفرض الرابع : لا يتطلب تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية لأياً من المتطلبات المهنية .

(٦) خطة البحث :

في ضوء أهمية البحث ، وتحقيقاً لأهدافه وفروضه ومراعاة لمنهج البحث في بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث ومزج هذا الإطار بالدراسة الميدانية التطبيقية فقد تم تقسيم هذا البحث إلي أربع محددات رئيسية هي :-

المحدد الأول : الدراسات السابقة في مجال البحث والإطار العام لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع .

المحدد الثاني : قياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة .

المحدد الثالث : الآليات المقترحة لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة .

المحدد الرابع : دراسة ميدانية تطبيقية لقياس علاقة استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع ببعض المتغيرات المهنية ، واختبار مدى صلاحية الآليات المقترحة للتطبيق في مؤسسات المراجعة المصرية .

المحدد الأول

الدراسات السابقة في مجال البحث

والإطار العام لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع

يشتمل هذا المحدد علي :-

أولاً : يشتمل هذا المحدد علي الدراسات السابقة في مجال البحث .

ثانياً : الإطار العام لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع .

أولاً .. الدراسات السابقة في مجال البحث :

يقسم الباحث الدراسات السابقة إلي دراسات سابقة تمت باللغة الأجنبية ودراسات

سابقة تمت باللغة العربية .

أ- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

نظراً لتنوع الدراسات السابقة التي تمت باللغة الأجنبية في سوق خدمات المراجعة

المتخصصة ، فإن الباحث قسمها إلي مجموعتين :-

▪ المجموعة الأولى : دراسات اهتمت بتوضيح أهمية التخصص الصناعي للمراجع

في سوق الخدمات .

فمن منظور عملي ، يرى كل من (Defond & Wong (2000 أن أهمية اعتبارات

الصناعة في عملية المراجعة تنعكس في استخدام أخصائي مراجعة الصناعة وبرامج

تدريب الصناعة المتخصصة ، وقد صنفت المؤسسات الكبيرة قواعد معلومات جاهزة

لمساعدة المراجعين علي جمع المعلومات المالية لصناعات معينة ، وعليه فإن الطريقة

المفضلة بالنسبة للمراجعين هي اكتساب المعرفة الخاصة بالصناعة Industry

Knowledge عن طريق الخبرة المتخصصة غير المباشرة (مثل التدريب) ، وذلك مع

الخبرة المباشرة (مثل العمل) بالاقتران علي ارتباطات المراجعة في صناعة معينة .

وقد أثبتت العديد من الدراسات (IRA Solomon (2003) , Soo (2002) ,

Chris (2002) , Young Kwon (2002) التي بحثت في أسباب فشل المراجعات أن التخصص في

الصناعة يزيد من الإذعان لمعايير المراجعة ويعتبر إشارة مفيدة علي التأهيل الفني

للمراجع ، وأوصت هذه الدراسات أن يتم التركيز عند اختيار مؤسسة المراجعة علي معيار التخصص في الصناعة .

وقد وجدت دراسة Mario & Arnold (2004) أن معظم مؤسسات المراجعة الكبرى ذات الجودة العالية في معظم دول العالم تتمتع بميزة التخصص في الصناعة ، وان كان هناك اختلاف في الدرجة من دولة إلي أخرى .

كما أكدت دراسة كلاً من A. Graswell , J. Francis & S. Taylor (1995) أنه نظراً للتغيرات الحديثة في سوق خدمات المراجعة ، فإن التخصص في صناعات معينة يمكن المراجعين من تقليل حدة المخاطر وتخفيض تكاليف عملية المراجعة ، وتؤدي الجهود نحو التخصص إلي تحقيق منافع اقتصادية Economic Benefits وعرضت الدراسة أيضاً أنواع تكاليف التخصص والتي تتمثل في الاستثمارات التكنولوجية والتدريب .

كما ناقشت الدراسة المفاهيم المختلفة للتخصص ومقاييس التخصص في الصناعة وأرجعت طرق القياس إلي عدد عملاء المراجع في الصناعة منسوباً إلي إجمالي عملائه أو بنصيب مؤسسة المراجعة من عملاء الصناعة ، كما تؤثر الصناعة التي ينتمي إليها العميل علي إجراءات المراجعة بسبب الاختلافات الجوهرية في أنشطة الإنتاج والتسويق ومن ثم المفاهيم المحاسبية المتبعة في قياس الدخل .

■ **المجموعة الثانية :** الدراسات التي اهتمت بالتصنيف المهني لمؤسسات المراجعة وفقاً لمنظور التخصص الصناعي .

بوبيت إحدى الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية S.Tomczylc & Read, (2003) W. J. الشركات محل المراجعة في ضوء طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها إلي مجموعتين :

الأولى : تضم الشركات التي تعمل في المجالات المالية (البنوك التجارية ، شركات التأمين وصناديق الاستثمار ، التوفير ، الادخار وصناديق الإقراض) .

الثانية : تضم المشروعات التي تعمل في المجالات الصناعية والقطاعات الأخرى.

كما ساهمت في تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وأتعاب خدمات المراجعة ، كما توصلت الدراسة إلي أنه لا يوجد دليل ميداني علي تأثر المراجعين المتخصصين تأثراً سلبياً بما يتقاضونه من أتعاب سواء مقابل مهام عملية المراجعة الخارجية أو مقابل العمليات الاستشارية .

- وفي استراليا توصلت إحدى الدراسات (D. M. Gilling & Stanton (2004) إلي نتيجة مؤداها وجود تسع صناعات فقط لها مراجعين متخصصين وخلصت الدراسة إلي :
- أن هناك مكتبين من الثمانية الكبار كل منهما يُعد متخصصاً في ثلاث صناعات (Coopers & Lybrand - Arthur Young) .
 - وهناك مكتبين هما : (Deloitte Haskins Sells & Touch Ross) كل منهما متخصص في صناعتين ويوجد مكتبين آخرين لم تتوفر فيهما الشروط المحددة في هذه الدراسة وبالتالي يُعدان غير متخصصان صناعياً .
 - النسبة التي حددتها هذه الدراسة تعتبر نسبة تحكيمية لاعتبار المكاتب متخصصة وهي ما بين ١٠% إلي ٢٠% من عدد الشركات التي تنتمي لتلك الصناعة أو جملة أتعاب المراجعة علي مستوى شركات هذه الصناعة .

كما توصلت الدراسات (P . Mozier (2003 التي أجريت في سوق المهنة في المملكة المتحدة إلي :-

١. علي مستوى القطاع المالي ، مؤسستين يقسمان ٩٥,١% تقريباً من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات هذا القطاع لمراجعيها حيث حصلت مؤسسة Price Waterhouse علي ٤٨,٦% ومؤسسة Peat Marwick علي ٤٤,١% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات هذا القطاع .
٢. حصلت مؤسستان في قطاع الشركات القابضة علي ٨٠,٢% تقريباً من جملة أتعاب المراجعة التي تحملتها شركات هذا القطاع ، وهما مؤسسة Waterhouse Price و مؤسسة Peat Marwick ، وكان نصيب مؤسسة Waterhouse Price يمثل ٦٥,١% من جملة أتعاب المراجعة التي تحملتها الشركات في هذا القطاع .

وخلصت العديد من الدراسات (2002) D. M. Gilling التي أجريت في سوق المهنة بنيوزيلندا للتوصل إلى نسبة تركيز مؤسسات المراجعة علي مستوى ثلاثة قطاعات صناعية كما يلي :-

1. كانت نسب التركيز مرتفعة للغاية علي مستوى أربعة مؤسسات (CR4) في ثلاثة قطاعات هي : قطاع شركات الخدمات ، والقطاع المالي ، وقطاع الشركات القابضة ، حيث بلغت 1,00 و 0,981 و 0,872 علي التوالي .
2. تراجع شركات قطاع الخدمات بمعرفة ثلاثة مؤسسات فقط هي : مؤسسة Peat Marwick ويحصل علي نسبة 50,3% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات هذا القطاع ، يليها مؤسسة Deloitte Haskins & Sells وقد حصلت علي 28,2% من أتعاب المراجعة ، وأخيراً مؤسسة Price Waterhouse وقد حصل علي 25,9% من أتعاب المراجعة .

ومن جهة أخرى ، أجريت دراسة (2000) Defond & Wong في هونج كونج لتحديد نسبة تركيز مؤسسة المراجعة علي مستوى ستة قطاعات صناعية تضم الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية وقد خلصت الدراسة إلي ما يلي :-

1. تعد نسب الأتعاب التي حصلت عليها كل من مؤسسات Price Waterhouse و Peat Marwick و Kwan Wong Tan & Fong مؤشراً يشير إلي مستوى تخصص كل من هذه المؤسسات في مراجعة شركات القطاعات التي احتلت تلك المؤسسات المرتبة الأولى في مراجعة شركاتها.
2. احتلت مؤسسات Peat Marwick المركز الأول في مراجعة شركات القطاعين هما : قطاع شركات الخدمات وقطاع الفنادق ، حيث تلقت هذه المؤسسات 46,2% و 45,4% من أتعاب المراجعة في هذين القطاعين.
3. أحلت مكتب Kwan Wong Tan & Fong المركز الأول علي مستوى قطاع شركات الممتلكات Properties ، وهو مكتب محلي في هونج كونج.

ب- المراسات السابقة باللغة العربية :

أظهرت دراسة د. مدثر أبو الخير (٢٠٠٠) بأن صناعات العملاء طالبي خدمة المراجعة بإعتبارها صناعات مستقلة عن بعضها البعض ، فكل صناعة لها عواملها الخاصة بها ، والتي تميزها عن الصناعات الأخرى ومن هذه العوامل كثافة رأس المال وحجم وطبيعة الأصول الثابتة والمتداولة وطبيعة النشاط . وتؤثر هذه العوامل تأثيراً مباشراً على الأنظمة المحاسبية ، وما تتضمنه من معايير للقياس والإفصاح وتساهم العوامل الخاصة بالصناعة بشكل مؤثر في تحديد معيار التحقق سواء للإيرادات أو المصروفات .

وتعرضت د. ليلي عزيز (٢٠٠٣) إلى أن التخصص الصناعي أصبح مثار جدل كبير على مستوى مؤسسات المراجعة وعلى مستوى الباحثين حيث اشتمل أدب المهنة على عدد غير قليل من البحوث والدراسات التي اقتصت بتقصي ردود أفعال السوق ومدى تقبله للتخصص والتعرف على مواقف وأحكام الأطراف ذات الصلة ، وقد أكدت الدراسة أن التخصص الصناعي للمراجع لم ينل اهتمام الأبحاث المصرية بعد ، وعرضت الدراسة أيضاً مدى تقبل السوق المصري للتخصص في عمل المراجع ، كما ناقشت أهمية التخصص على مراحل تكوين رأي المراجع ، وأبرزت أيضاً دور التخصص الصناعي للمراجع في تقليل مخاطر المراجعة .

وأجرى د. خالد لبيب (٢٠٠٥) دراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور استراتيجية التخصص القطاعي ، في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحليل دور تلك الاستراتيجية على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من : دقة تقدير المخاطر الحتمية ، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة ، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيايل المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي Earnings Management ، وتضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية .

ثانياً .. الإطار العام لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع :

يُعد تحديد المؤسسات الصناعية المتخصصة في مجال معين مهمة صعبة ، وقد اتبع الباحثون الأكاديميون مسارات متنوعة لتحقيق ذلك وأكثر الطرق شيوعاً هي تلك التي تقرض أن المؤسسات صاحبة أكثر الحصص في السوق لكل نشاط صناعي هي المتخصصة في هذا المجال الصناعي . ويتناول الباحث في هذا الإطار مايلي :-

١- مفهوم التخصص الصناعي للمراجع :

أشارت إحدى الدراسات (Dunn, Mayhew & Morsfield, 2000) بأنه لكي يكون هذا المكتب متخصصاً أن يراجع ما لا يقل عن ١٠% من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أو جملة أتعاب المراجعة علي مستوى شركات هذه الصناعة ، كما أقرت دراسة د. خالد لبيب (٢٠٠٥) أن يحصل مكتب المراجعة علي ٢٠% علي الأقل من جملة عدد الشركات التي تنتمي لهذه الصناعة أو جملة أتعاب المراجعة علي مستوى هذه الصناعة .

هذا وقد قسم كلاً من (Hackenbrack, & Hogan, 2002) مكاتب المراجعة إلي نوعين : مكاتب متخصصة وغير متخصصة وقد أوضحت دراستهم تعريف مكتب المراجعة الرائد Lead Audit Firm أنه المكتب الذي يحصل علي أكبر نسبة عمليات مراجعة لمبيعات الصناعة وقد تم تصنيف المكتب الرائد والمكاتب الأخرى التي تراجع حوالي ١٥% من مبيعات الصناعة بأنها مكاتب متخصصة ، وما تبقى بعد ذلك تسمى مكاتب غير متخصصة .

ويؤكد الباحث علي أن توافر نظام معلومات متكامل وأنظمة رقابة داخلية فعالة مع توافر معايير مهنية وتحديد لمتطلبات إعداد التقرير عن متطلبات المراجعة في صناعة معينة دون غيرها سوف يؤدي إلي تخصص المراجع في تكنولوجيا محاسبية ورقابية ويجعله يطبق إجراءات وسياسات ووسائل محاسبية خاصة بالصناعة المعنية ، وذلك بهدف إعداد التقرير عن الأحداث الاقتصادية للعملاء ، الأمر الذي يجعلها تحقق الميزة التنافسية عن المؤسسات المهنية غير المتخصصة .

٣- مقاييس التخصص الصناعي للمراجع :

في ضوء مفهوم التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة ، يمكن القول بأن تحديد ما إذا كانت مؤسسات المراجعة تُعد متخصصة في مراجعة شركات صناعة معينة أم لا يتم من خلال المقاييس التالية : (Krishnan, 2001)

- تحديد نسبة تحكمية معينة يجب أن تحصل عليها المؤسسات من سوق شركات هذه الصناعة .
- تحديد المتخصصين في الصناعة من خلال أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة بالإضافة إلي ثاني وثالث أكبر الموردين إذا كان هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين .
- يعتبر المراجع متخصصاً في صناعة ما إذا كان يضم في محافظته عدد كبير من العملاء في نفس الصناعة .
- تحديد الحصة السوقية المبنية علي عدد العملاء في الصناعة وليست المبنية علي مبيعات العملاء .
- يتم تحديد التخصص الصناعي وفقاً لمدخل المحفظة Portfolio Approach والذي يفترض أن حجم العميل (مقاساً بالمبيعات) كبديل عن إيرادات المراجع ويرتبط بالعمل في صناعة معينة ويحسب كالتالي :
التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة
= إجمالي مبيعات العميل / إجمال مبيعات جميع العملاء
- تحديد الحصة السوقية مقاسه بنسبة مبيعات العميل في صناعة معينة وذلك علي النحو التالي :
التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة
= إجمالي مبيعات العميل / إجمالي مبيعات الصناعة

٣- تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع :

- تتمثل أهمية تخصص مؤسسة المراجعة في مراجعة صناعات معينة فيما يلي :
- (Mayhew & Wilkins, 2002)
- تستطيع مؤسسات المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة ، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة .

- توزيع تكاليف التدريب بصناعة معينة علي مجموعة كبيرة من العملاء من جانب المؤسسات المتخصصة مما يساعد علي الاستفادة من وفورات الحجم .
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد علي التقدير الشخصي ، مما يؤدي إلي تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف إحتواء القوائم المالية علي أخطاء جوهرية.
- تخلق مؤسسة المراجعة المتخصصة فرصاً قوية لتلبية إحتياجات العملاء بصورة متميزة ، وبالتالي تحقيق عوائد إقتصادية مرتفعة .
- 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 .
- تحسن معرفة المراجعين لصناعة العميل من تقديراتهم للمخاطر .
- أن المراجع المتخصص ينخفض لديه احتمال العزل من جانب العميل .

وبالرغم من المزايا السابقة للتخصص الصناعي للمراجع ، يرى الباحث ومن منظور العملاء فأحد أسباب عدم استخدام مراجع في نفس التخصص الصناعي هو العزوف بشكل عام عن استخدام نفس مؤسسة المراجعة كذلك التي يستخدمها المنافسين الأساسيين ، فقد تخشى إحدى المؤسسات أن يقوم فريق المراجعة بكشف معلومات تتعلق بالملكية للشركات الأخرى العاملة في نفس المجال الصناعي .

ومن منظور مؤسسات المراجعة فإن هناك بضعة أمور ، والتي من شأنها أن تجعل الشركات تنظر إلي التخصص علي أنه يحمل ضرراً محتملاً ، وإحدى هذه الأمور ، والتي تصدرت اهتمامات الباحثين في الأونة الأخيرة حيث تتضمن الحد الذي عنده تؤدي مؤسسات المراجعة كلاً من خدمات المراجعة وغير المراجعة للعملاء فإنه نتيجة لما يتمتعون به من معرفة صناعية متعمقة فإن مؤسسات المراجعة قد يتم استخدامها لتؤدي طائفة متنوعة من الخدمات مثل الاستشارة أو المراجعة الداخلية إضافة إلي الاشتراك في المراجعة الخارجية .

والسبب الثاني هو إزدياد مخاطر الأعمال ، والتي يمكن أن تنتج لو أن نسبة عالية من أتعاب المراجعة بالمكتب جرى الحصول عليها من نشاط صناعي واحد .

والسبب الثالث والذي يجعل المراجعون يجمعون عن الإقبال علي التخصصات الصناعية هو أن شيوع شهرة التمتع بخبرة في نشاط صناعي معين قد يعمل في الاتجاه المعاكس لمصلحة مؤسسة المراجعة ، فالعملاء الحاليين أو المحتملين في مجالات صناعية لا عهد لمؤسسة المراجعة بها ولم تحظ بخبرة متخصصة فيها يجعل هؤلاء العملاء يشعرون بأنهم عملاء درجة ثانية لو أنهم تصوروا أن مؤسسة المراجعة تركيزها في تخصص آخر مختلف تماماً .

ويرى الباحث مع نهاية هذا المحدد اهتمام العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية بضرورة الاهتمام بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة وذلك في العديد من الدول المختلفة (الولايات المتحدة الأمريكية - أستراليا - نيوزيلندا - هونج كونج) .

ولقد برهنت نتائج هذه الدراسات نظرياً وتطبيقياً علي الرغم من اختلاف الظروف الاقتصادية ، الاجتماعية والسياسية في هذه الدول علي أن هناك علاقة طردية أو عكسية بين تطبيق مؤسسات المراجعة لاستراتيجية التخصص الصناعي والعديد من المتغيرات المهنية الشائعة أهمها درجة المخاطر ، الجودة ، الأتعاب ، إدارة الأرباح المحاسبية ومدى الاستجابة لتفعيل التقرير والخدمات التأكيدية ويعرض الباحث بالتفصيل هذه العلاقات في المحدد الثاني .

المحدد الثاني

قياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع

والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة

يتناول الباحث في هذا المحدد ما يلي :

- أولاً .. تأثير استراتيجية التخصص الصناعي علي تقييم المراجع للمخاطر .
- ثانياً .. دور التخصص الصناعي للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة .
- ثالثاً .. علاقة التخصص الصناعي للمراجع بتعديل التقرير .
- رابعاً .. التخصص الصناعي للمراجع كأحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية .

خامساً .. انعكاسات استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع علي إدارة الأرباح المحاسبية.

سادساً .. تطوير أداء المراجع للخدمات التأكيدية من منظور التخصص الصناعي.

أولاً .. تأثير استراتيجية التخصص الصناعي علي تقييم المراجع للمخاطر :

ويتناول الباحث فيها النقاط التالية :

- ١- تأثير التخصص الصناعي علي تقييم المراجع لمخاطر الغش .
- ٢- تأثير التخصص الصناعي علي تحكم المراجع في مخاطر الارتباط .
- ٣- تأثير التخصص الصناعي وتمثيل الاستجابة في أحكام مخاطر المراجعة .

١- تأثير التخصص الصناعي علي تقييم المراجع لمخاطر الغش

السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل يساهم المراجع المتخصص في تقليل حالات الغش في التقارير المالية عنه في حالة المراجع غير المتخصص ؟.

أظهرت العديد من الدراسات (2002) Carcello & Nagy أهمية العلاقة ما بين المراجع المتخصص والغش في التقارير المالية لما لدية من القدرة علي تتبع واكتشاف حالات الغش في التقارير المالية بما يتمتع به من خبرة وسابقة تعاملات في النشاط محل المراجعة ، وهذه الخبرة التي اكتسبها المراجع من مراجعته المستمرة لأنشطة وصناعات محلية وقومية متماثلة ، والتي مكنته في النهاية من وضع نموذج لمستوى الصناعة المطلوب ، وكذلك تطوير النماذج المستخدمة في المراجعة والمتمثلة في قاعدة البيانات وأدلة الإثبات وقوائم التحقق من المستندات المدعمة للقرار المتخذ بخصوص القوائم المالية.

تصميم العلاقة بين المراجع المتخصص وحالات الغش في التقارير المالية وقياس

المتغيرات :

تم التعرف علي حالات الغش في التقارير المالية من خلال البيانات المتوفرة بمعرفة SEC خلال الفترة ما بين ٢٠٠٣/١٩٩٥ والتي رصدت الشركات التي قامت بمخالفة القواعد القانونية الخاصة بسوق المال .

ويمكن تمثيل العلاقة بين المراجع المتخصص والغش في التقارير المالية في شكل النموذج الإحصائي - معادلة الانحدار المتعدد التالي :

(Joseph & Nagy, 2004)

$$\text{Fraud} = b_0 + b_1 (\text{SPEC}) + b_2 (\text{SIZE}) + b_3 (\text{ZFC}) + b_4 (\text{YRSPUB}) + b_5 (\text{MKTBK}) + b_6 - 9 (\text{EXCHANGE}) + B_{10} (\text{BDOUT}) + b_{11} (\text{BDSIZE}) + b_{12} (\text{BOSS}) + b_{13} (\text{CPA}) + E$$

بحيث :

التتابع

Fraud الغش = 1 في حالة ما إذا قامت الشركة بمخالفة قانون سوق المال خلال الفترة من ١٩٩٥ إلى ٢٠٠٣ وتساوي صفر بخلاف ذلك .

المتغيرات

- SPEC = 1 في حالة المراجع متخصص وتساوي صفر بخلاف ذلك (-)
- SIZE = وذلك من خلال قياس إجمالي الأصول (-)
- ZFK = درجات التحليل المالي (+)
- YRSPUB = عدد سنوات قيد الشركة في سوق المال (-)
- MKTBK = نسبة القيمة السوقية إلي القيمة الدفترية للشركة (+)
- EXCHANGE = التعرف علي ما إذا كانت الشركة مقيدة في أسواق المال المختلفة (-)
- BDOUT = نسبة مشاركة الأعضاء الخارجيين في مجلس إدارة الشركة (+)
- BDSIZE = عدد أعضاء مجلس الإدارة (+)
- BOSS = 1 = إذا كان شخص واحد يشغل منصب رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب ويساوي صفر بخلاف ذلك (-) .
- CPA = 1 إذا كان المراجع من كبار مكاتب المراجعة ويساوي صفر بخلاف ذلك (-) .

وفي ضوء ما سبق وتعقيباً علي العلاقة العكسية بين درجة التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة وقدرتها علي اكتشاف الغش توجد ملاحظات للباحث تتمثل في :

- أن المراجعين المتخصصين عندما يزاولوا أعمالهم المهنية داخل مجال تخصصهم فإن المراجعين أصحاب الخبرات الكبيرة لديهم القدرة الأكبر علي اكتشاف الغش بالمقارنة بالمراجعين أصحاب الخبرة القليلة في الوقت الذي يستطيع المراجعين أصحاب الخبرة الأقل اكتشاف كما أكبر من الأخطاء العامة بالمقارنة بالمراجعين من أصحاب الخبرات الكبيرة .
- عندما يزاول المراجعون المتخصصون أعمالهم المهنية خارج مجال تخصصهم فإن المراجعين أصحاب الخبرة الكبيرة والقليلة تتخفف درجة كفاءتهم المهنية في القدرة علي الدراسة والتحليل لعوامل ومسببات الغش .
- عندما يزاول المراجعون أصحاب الخبرة الكبيرة والقليلة أعمالهم المهنية داخل مجال تخصصهم فإن كل منهم يؤدي عمله من أجل تضافر العمل والجهد لارتفاع جودة الأداء المهني لعملية المراجعة .

٢- تأثير التخصص الصناعي علي تحكم المراجع في مخاطر الارتباط

- تؤكد معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مخاطر الارتباط Engagement Risk ككل يجب أن تأخذ في الاعتبار في كل عملية مراجعة ، ومن خلال تعريف عناصر مخاطر الارتباط يمكن تحديد التكلفة المتوقعة لتحمل النتائج السلبية المتعلقة بالخطر ، وتمثل مخاطر الارتباط في : (Hribar & Collins, 2002)
- أ- مخاطر أعمال المراجع The Auditor's Business Risk وهي المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضي Litigation Costs الناتجة من الفشل في عملية مراجعة معينة .
- ب- مخاطر أعمال العميل The Entity's Business Risk وهي المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة علي الاستمرار والحصول علي العائد .

ويرى الباحث أن المراجعين المتخصصين يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال العميل عن طريق دراسة وتحليل العوامل التالية :

الجوانب الإدارية للعميل - نزاهة الإدارة - المنافسة في الصناعة - الاتجاهات المالية للشركة .

وبالإضافة إلى ما سبق ، يؤكد الباحث علي أن المراجع إذا تصرف كمراجع اقتصادي متخصص Economic Auditor Speailest فإنه من المقبول أن يكون لديه الحافز في التحكم في مخاطر أعمال المراجع .

٣- تأثير التخصص الصناعي وتمثيل الاستجابة في أحكام مخاطر المراجعة

تتكون مخاطر المراجعة من كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

مخاطر المراجعة = المخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

وترى د. ليلي عزيز (٢٠٠٣) أنه :

لتقييم المخاطر الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب يقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل إلى حكم سليم علي المخاطر الملازمة وتكمن أهمية التخصص في تصميم تلك الإجراءات لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل بحيث يكون علي دراسة كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي تشكل ضغوط عليها ، وكذلك يكون علي درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف المالي ، والنظم الإلكترونية المعقدة .

ولتقييم مخاطر الرقابة يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية ثم القيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى للتأكد من مدى وإلتزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعه ، والتي يتم الحكم علي مدى الاعتماد عليها ، ويساهم التخصص الصناعي للمراجعين في تحديد اختبارات الالتزام حيث أنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ويكون لديه - من كثرة تكرار المراجعة في تلك الصناعة بصفة خاصة - صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إككاماً في تلك الصناعة .

ويمكن للمراجع التحكم في مخاطر الاكتشاف بناء علي تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة ، ويكمن الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية

تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم اختيار تحليل خاطئ أو تم تطبيقه بطريقة خاطئة .

وينتهي الباحث إلى ما يلي :

- هناك توافق في الأحكام بدرجة كبيرة بين المراجعين المتخصصين في تقديراتهم للمخاطر عند التعبير عنها في صورة كمية عنها في صورة وصفية.
- المراجعين المتخصصين يكون لديهم إدراكات متباينة للأهمية النسبية للعوامل المناسبة مع تقدير مخاطر القوائم المالية غير الفعالة ، وعلى العكس فمعرفة غير المتخصصين لعوامل مخاطر المراجعة تقوم على أسس متجانسة نسبياً لأنها مكتسبة من المراجع العلمية في المراجعة والدراسات الجامعية .

ثانياً .. دور التخصص الصناعي للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة :

لقد أثبتت نتائج التحليل التدريجي المقدمة من إحدى الدراسات (Deis & Giroux, 2004) أن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين في مراجعة حسابات الصناعة لديها مستويات أقل من عدم التناسق المعلوماتي عن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل غير المتخصصين . وبما أن هدف المراجع هو التقليل من درجة المخاطرة المترتبة على المعلومات المحاسبية ، فإن تقليل عدم التناسق المعلوماتي المرتبط بالتخصص الصناعي يرقى بجودة عملية المراجعة كأحد مهام مهنة المراجعة الخارجية .

حيث افترضت دراسات عديدة (Teoh & Wong, 2004) أن المراجعين يقدمون مستويات متفاوتة من جودة عملية المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة من عملائهم ، وأن الفروق في أسعار الطلب تنتج عن التفاوت في تكلفة عملية المراجعة (المقابل المقدم من العملاء) ، وأن الفروق في أسعار العرض تنتج من عدة عوامل :

- أن المراجعين المتخصصين في مراجعة حسابات صناعة معينة يقدمون جودة أعلى في المراجعة من غير المتخصصين والدراسات العملية متضاربة .
- يؤدي التخصص الصناعي إلى رفع جودة المحتوى الأخباري للقوائم والتقارير المالية وإضافة المصداقية عليها ، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة .

كما أكدت الدراسة علي أن جودة عملية المراجعة تعتمد علي كفاءة واستقلال المراجع ، وأن أحد العوامل المؤثرة علي كفاءة المراجع هي إلمامه بالمعرفة الصناعية المتخصصة ولإبراز دور التخصص الصناعي للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة قام الباحث بالتحليل لدراسة (2004) Paul C. Schauer كأحد الدراسات الحديثة التي تناولت قياس تأثير التخصص الصناعي علي جودة عملية المراجعة ، فحص باستخدام فروق أسعار العرض والطلب واشتملت الدراسة علي ثلاثة محاور :

المحور الأول : تقديم دليل إضافي لوجود علاقة إيجابية بين تخصص المراجع في صناعة معينة وجودة عملية المراجعة .

المحور الثاني : أن جودة المراجعة تزيد من حصة المراجع في سوق الصناعة .

المحور الثالث : فحص الارتباط بين التخصص الصناعي وجودة عملية المراجعة .

باستخدام فروق أسعار العرض والطلب (ويقصد به الاختلاف بين سعر الطلب وسعر العرض لسهم الشركة ، ولقد اختبرت الدراسة الاختلافات بين مدى العرض والطلب للشركات التي راجعها متخصصون وتلك التي راجعها غير المتخصصون باستخدام النموذج التالي :

$$\text{SPREAD} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPECIALST} + \beta_2 (\text{VARIANCE}) + \beta_3 (\text{VOLUME}) + \beta_4 (\text{PRICE}) + \beta_5 (\text{TURNOVER}) + \beta_6 (\text{NOANAL}) + \beta_7 (\text{INSIDER}) + \beta_8 (\text{MARVALUE}) + \beta_9 (\text{NYSE}) + \beta_{10} (\text{AMER}) + E$$

حيث :

- **SPREAD :** هو النسبة المئوية لفرق العرض والطلب (متغير تابع وهو يمثل الاختلاف بين سعر الطلب العالي لليوم والعرض المنخفض لليوم مقسومان علي معدل الطلب العالي والعرض المنخفض) .
- **SPECIALST :** هو متغير وهمي يشير إلي التخصص الصناعي محدد بحصته في السوق حسب المبيعات وعدد مراجعات الحسابات المنجزة في القطاع (-) .
- **VARIANCE :** التغير في المرود في اليوم الحالي والـ ٢٩ يوم مضاربة قبلة (+) .

- VOLUME : عدد الأسهم المضاربة في اليوم الحالي والـ ٢٩ يوم مضاربة قبلها (-) .
- PRICE : سعر السهم في اليوم الحالي (-)
- TURNOVER : حاصل عدد الأسهم المضاربة في اليوم الحالي علي عدد الأسهم الباقية (+)
- NOANAL : عدد تقارير أرباح آخر السنة المعطاة (-)
- INSIDER : النسبة المئوية للأسهم المملوكة في داخل الشركة (+)
- MARVALUE : سعر السهم في السوق (؟)
- NYSE : هو متغير وهمي لعدد الأسهم التي تداولت في بورصة نيويورك
- AMERICAN : هو متغير وهمي لعدد الأسهم التي تداولت في البورصة الأمريكية للأسهم .

وخلصت دراسة Paul C. Schauer إلي النتائج التالية :

- جودة المراجعة تزيد كلما زاد مستوى تخصص المراجع في الصناعة باستخدام مدى العرض والطلب كبديل للمراجعة .
- مدى العرض والطلب المعرف كالاختلاف بين سعر العرض والطلب لسهم شركة ما يرتبط إيجابياً بمدى اللاتناسق المعلوماتي للشركة وأن الانخفاضات في اللاتناسق المعلوماتي ترتبط بالانخفاضات في مدى العرض والطلب .
- جودة المراجعة تزيد كلما زاد السهم السوقي للمراجع وتتوقف زيادة السهم السوقي للمراجع علي درجة تخصصه .

وتعقيباً علي ما سبق ، يرى الباحث أن اتباع استراتيجية التخصص الصناعي يعمل علي تحقيق المميزات التالية من منظور جودة عملية المراجعة :

- تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة وتحقيق الجودة وذلك من خلال رفع مستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة وتطوير الأداء المهني وكذلك الارتقاء بدرجة قوة الاستراتيجيات وأدوات وآليات مهنة المراجعة الخارجية والتقنيات الحديثة المستخدمة .

- الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة والتي خضعت للفحص من قبل مراجعين خارجيين متخصصين .
- تدعيم عملية حصول مؤسسات المراجعة المهنية علي حصص مناسبة في سوق خدمات مهنة المراجعة سواء علي المستوى المحلي والدولي .

ثالثاً .. علاقة التخصص الصناعي للمراجع بتعديل التقرير :

في الوقت الذي يصدر المراجع تقريره تملو القوائم المالية من بيانات غير سليمة يحدث في وقت لاحق احتماليه إعلان إفلاس للمنشأة فيما بعد ويُعد فشل المراجع في تعديل تقريره أحد فجوات سمعة مهنة المراجعة في الوقت الراهن والتي تحاول استراتيجية التخصص الصناعي التغلب عليها .

ويرى الباحث أن معايير المراجعة تهمل إعطاء إشارات تحذيرية عن احتمالية وقوع أخطاء في التقارير المالية ، ولذلك يطلب المستخدمين من المراجعين أن يعطوا إشارات تحذيرية للأخطاء الجوهرية .

وقد أكدت إحدى الدراسات (Gramling & Khurana, 2001) أن الجمهور ووسائل الإعلام والجهات التشريعية ينظرون إلي حالات إشهار الإفلاس دون وجود تقارير مراجعة معدلة مسبقه علي أنه خطأ وخلصت هذه الدراسات إلي أن التوصيف الصحيح لتقارير المراجعة التي تخص شركات تشهر إفلاسها فيما بعد ، غالباً ما يستخدم لتوسيط الحكم علي جودة المراجعة .

كما قدمت دراسة (Beasley & Lapedes,2000) دليلاً بديلاً علي توفير جودة المراجعة وهو ما يسمى بفرضية الربح / المكسب العميق وفي هذه الحالة يعمل المراجع كضامن جزئي لقيمة الاستثمارات ، ويعتبر المستثمرون مؤسسة المراجعة كمصدر رئيسي للاستشفاء المالي من خسائر الاستثمار التي قد تحدث فيما بعد ، والتي تنتج من أحد الأخطاء أو من التقارير والقوائم المالية المشتملة على أخطاء ولهذا يكون المراجعين المتخصصين لديهم القدرة والحافز الأكبر علي إصدار تقارير مراجعة أكثر دقة والحفاظ علي جودة عملية المراجعة .

وتمشياً مع البحوث والدراسات السابقة فقد صممت إحدى الدراسات (Lawrence , Susan & Gray, 2004) إطار لتوضيح العلاقة بين ما إذا كان المراجع متخصصاً صناعياً وبين قدرته علي تعديل التقرير والعوامل المؤثرة علي ذلك باستخدام نموذج تحليل الانحدار اللوجستي المستخدم لتقدير المعاملات وذلك كالآتي :

$$Gc = OC + B1 (DEFAULT) + B2(CR) + B3 (TLTA) + B4 (SALES) + B5 (EARLY) + B6 (BANKLAG) + B7 (RERLAG) + B8 (ACNOGREY) + B9 (DEBPOSS) + B10 (SPECAUD) + E .$$

حيث :

- GC = التقرير المعدل بإشارة إنذار جاد عن الاستمرارية (١ لو كان نعم وأي إشارة أخرى صفر) .
- DEFAULT : موقف التعذر للسداد في وقت تقرير المراجعة (١ لو كان هناك تعذر سداد ، صفر لو كان هناك أي وضع آخر) .
- CR : النسبة الحالية .
- TLTA : الرافعة (مقاسه علي أنها النسبة للخصوم الكلية للأصول الكلية) .
- SALES : مبيعات العملاء (ملايين الدولارات) .
- EARLY : فترة العينة (١ لو كانت في الفترة من ١٩٩٩ - ٢٠٠٢) ، صفر في أي موضع آخر) .
- BANKLAG : عدد الأيام بين تاريخ الإفلاس وتاريخ تقرير المراجعة .
- REPLAG : عدد الأيام في نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المراجعة .
- ACNOGREY : تكوين لجنة المراجعة (١ لو كانت لجنة المراجعة تضم مديرين مستقلين ليسوا موظفين ، صفر لأي تركيبة أخرى) .
- DENTPOSS : ما إن كانت الجهة الخاضعة للمراجعة تلقت تمويلاً للمدين .
- SPECAUD : ما إن كان المراجع متخصص في صناعة معينة .

وانتهت الدراسة إلى أن حدوث الأخطاء في القوائم والتقارير المالية غير المعدلة يؤثر ويقلل من سمعة المؤسسات المتخصصة ويحد من تحقيقها كسب أرباح إضافية ويشوه كيانها ويعرضها للتقاضي .

وتعقيباً على علاقة التخصص الصناعي للمراجع بتعديل التقرير ، يرى الباحث أنها علاقة طردية وأن قيام المراجع الخارجي بتعديل التقرير ، يتطلب منه العمل على تخفيض حالة عدم التأكد من وجود تحريفات في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن (مقبول) ، الأمر الذي يمكن للمراجع الخارجي إنجازَه بمستوى مهني مرتفع ومتميز وذلك من خلال إلمامه بالمعلومات اللازمة من طبيعة النشاط الصناعي للعملاء ، وأنه كلما زادت درجة تخصص مؤسسة المراجعة كلما زادت قدرتها على تعديل التقارير المالية .

رابعاً .. التخصص الصناعي للمراجع كأحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية :

أكدت إحدى الدراسات المتقدمة (Ferguson, A. & D., Stokes, 2002) في أتعاب المراجعة الخارجية أن استراتيجية التخصص الصناعي تعد أحد وسائل تطوير ورفع مستويات الأتعاب وتعطي قوة المحاورَة (التفاوض) مع العملاء حول تحديد نسبة الأتعاب العادلة في مقابل الخدمات الصناعية المتخصصة التي تقدمها هذه المكاتب ، كما تساعد في رفع كفاءة مؤسسات المراجعة المهنية في الاستفادة من وفورات الحجم لتحديد النسبة العادلة للأتعاب .

كما اعتمدت دراسة (Firth, M. 2002) :

على تطبيق نموذج الانحدار المتعدد لبيانات ٣٤٥٠ شركة مساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من (١٩٩٥ - ٢٠٠٠) لدراسة أثر استراتيجية التخصص الصناعي على أتعاب مهنة المراجعة الخارجية وقد خلصت هذه الدراسة إلى :

▪ أنه عندما لا تتمكن المراجعة من تحقيق حصص متميزة في سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية فهي تعمل على تقديم مستوى أقل من الأتعاب في محاولة منها لجذب العملاء .

▪ عندما يحدث تفوق لمؤسسة المراجعة المتخصصة عن مثيلاتها لاتباع هذه الاستراتيجية يحق لها أن ترفع من معدلات أتعابها المهنية وتستطيع مفاوضة

عملانها لرفع معدلات الأتعاب مقابل تقديم خدمات مهنية أكثر تميزاً وأعلى جودة وكفاءة .

هذا ويعتبر نموذج تحديد أتعاب المراجعة وفقاً لدراسة (Chan, D. Simunic., Stokes, 2002) ، بمثابة النموذج الذي يوفر آلية تتنبؤ بكيفية تأثير خصائص منشأة العميل علي حجم الموارد المخصصة لإجراء عملية المراجعة ، ويعتمد النموذج علي متغيرات تفسيرية صياغتها كما يلي :

$$\text{Log Fee} = b_0 + b_1 (\text{Log Assets}) + b_2 (\text{SQ Subs}) + b_3 (\text{Foreign}) + b_4 (\text{Invrec}) + b_5 (\text{Opinion}) + b_6 (\text{Diff}) - (\text{Financial}) + b_7 (\text{Auditor}) + b_8 (\text{Cngaud}) + U$$

وتفسير الرموز السابقة كالتالي :

- Log Fee : اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة الخارجية .
- Log Assets : اللوغاريتم الطبيعي لجملة الأصول .
- SQ Subs : الجذر التربيعي لعدد العناصر (المنشآت التابعة) المدمجة بالقوائم المالية .
- Foreign : نسبة المنشآت التابعة الأجنبية إلي جملة المنشآت التابعة .
- Invrec : نسبة عناصر المخزون وحسابات القبض إلي جملة الأصول .
- Opinion : مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا اشتملت منشأة العميل رأياً مقيداً Subject to عن عدم تأكيد جوهري .
- Financail Straits : مقياس العسر المالي ويحتوي علي (الرافعة المالية - تاريخ الخسائر - معدل العائد علي الاستثمار - نسبة السيولة السريعة).
- Auditor : مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا كانت منشأة المراجعة متخصصة في صناعة ما .
- Cngaud : مؤشر عن فترة استمرار الارتباط التعاقدية مع منشأة العميل ، ويعطي قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا غيرت منشأة العميل المراجع أثناء السنة المالية .
- U : مصطلح للخطأ المتبقي عن تحليل الانحدار .

ويخلص الباحث أن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي من شأنها العمل علي رفع معدلات أتعاب مكاتب المراجعة المتخصصة ، وذلك في حالة ما إذا كانت فروع مكاتب المراجعة تمثل وتحثل مركز متقدم وسط مكاتب المراجعة الكائنة في المنطقة أو المدينة التي تعمل فيها ، أما إذا لم تكن فروع مكاتب المراجعة المهنية ببعض المدن ضمن شركات المراجعة المتقدمة بها فإن ذلك قد لا يؤثر إيجابياً علي ارتفاع معدلات الأتعاب .

خامساً .. انعكاسات استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع علي إدارة الأرباح المعاسبية :

تم اختبار هذه العلاقة من خلال إدارة الأرباح في وثيقة الأزمة الآسيوية عام ١٩٩٧ وذلك للحكم علي جودة عملية المراجعة من خلال تخصص مكاتب المراجعة من منظور إدارة الأرباح وقد توصلت الدراسة (Shireenjit, Jubb & Houghton, 2003) التي قام بها إلي المعادلة التالية :

$$EM = a + B1 (AQ) + B2 (OCF) + B3 (LEV) + B4 (LASSET) + B5 (ABTA) + B6 (NEWAUD) + B7 (OLDAUD) + B8 (INCSHLD) + B9 (CON) + B10 (IND) + B11 (PROP) + B12 (PRECRT) + B13 (CRI) + E$$

ويتم تفسير ذلك كما يلي :

- E M (Earnings Management) : المتغير المستقل (إدارة الأرباح) .
- AQ (Audit Quality) : جودة عملية المراجعة والتي تتوقف علي مكاتب المراجعة ، فيأخذ متغير التخصص الصناعي بالقيمة واحد وخلاف ذلك صفر في حالة قيام مكاتب غير متخصصة بعملية المراجعة (-) .
- OCF : التدفقات النقدية الناتجة من عمليات التشغيل (+) .
- LEV : الرافعة المالية (+) .
- LASSET : اللوغاريتم الطبيعي لاجمالي الأصول (+) .
- ABTA : إجمالي الاستحقاقات غير العادية (+) .
- NEWAUD : المراجع الجديد (-)
- OLDAUD : المراجع القديم (-)

- INCSHLD : عروض الأسعار ، ويأخذ المتغير القيمة واحد إذا زادت قيمة الأسهم المطروحة حديثاً بنسبة ١٠% أو أكثر ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك (٤).
- CON : متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة تابعة للقطاع التجاري الاستهلاكي وصفر لو كانت بخلاف ذلك (٤) .
- IND : متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة تابعة للقطاع الصناعي وصفر لو كانت بخلاف ذلك (٤) .
- PROP : متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة لتنمية الإنشاءات والعقارات وصفر بخلاف ذلك (٤) .
- PRECRT : متغير وهمي للمتغيرات الاقتصادية الشاملة قبل حدوث الأزمة (١٩٩٤ ، ١٩٩٥ ، ١٩٩٦) ويأخذ القيمة واحد خلاف ذلك يأخذ القيمة صفر (٤).
- CRI : متغير وهمي للمتغيرات الاقتصادية الشاملة بعد حدوث الأزمة (١٩٩٧ ، ١٩٩٨) ويأخذ القيمة واحد وخلاف ذلك يأخذ القيمة صفر (٤) .

وانتهت الدراسة السابقة إلي وجود علاقة عكسية بين مقاييس جودة المراجعة والتي تتم عن طريق المكاتب المتخصصة في صناعات معينة وإدارة الأرباح المحاسبية .

وعن إبراز دور المراجع المتخصص في الكشف عن وقائع وأساليب إدارة الأرباح (EM) وخاصة بعد تزايد حالات إتباع بعض منشآت الأعمال للتلاعب في قوائمها المالية من خلال استخدام أساليب إدارة الأرباح ، فمن المتوقع أن يلعب التخصص القطاعي دوراً هاماً في هذا المجال ، حيث يبين (Dezoort & Jonathan, 2004) من خلال دراستهما الميدانية ، التي أجريها علي مجموعة من منشآت الأعمال الأمريكية خلال عامي ٢٠٠١ ، ٢٠٠٣ ، توافر علاقة ارتباط عكسية قوية ، بين كل من : التخصص الصناعي للمراجع ، واحتمالات إتباع إدارات تلك المنشآت لأساليب إدارة الأرباح ، وإعادة تحرير قوائمها المالية ، حيث يكتسب المراجع المتخصص في مراجعة صناعة معينة من الخبرات المهنية ، ما يمكنه من الإلمام بالأساليب شائعة الاستخدام في مثل ذلك القطاع لإدارة الأرباح .

ويتفق الباحث مع الدراسات التالية (Kirshnan, G. V., 2003/ Zhou, J., & R. Elder, 2002) ، بأن تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية تسهم في تدعيم قدرات المراجعين الخارجيين علي اكتشاف ومنع وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية .

سادساً .. تطوير أداء المراجع للخدمات التأكيدية من منظور التخصص الصناعي

تمثل خدمات إيداء الرأي والتأكيدات Attestation and Assurance Services في مؤسسات المراجعة المتخصصة حوالي ٥٠% من جملة الإيرادات السنوية التي تحققها ، وتهدف خدمات إيداء الرأي إلي إضفاء الثقة والمصداقية Authenticate علي تأكيدات الإدارة التي تتضمنها القوائم والمعلومات المالية التي تعتبر مسئولية طرف آخر ، ويقسم (2003) Beasley & R. Elder خدمات إيداء الرأي إلي :

- ١- خدمات المراجعة Audits .
- ٢- خدمات الفحص Review .
- ٣- خدمات أداء إجراءات متفق عليها Agreed Upon Procedure .

ويرى الباحث أن خدمات المراجعة وإيداء الرأي تختص بصفة رئيسية بإمكانية الاعتماد علي المعلومات المالية والمصداقية المضافة عن طريق مراجع حيادي ومؤهل ومتخصص . وقد توسعت المهنة في تأدية خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، وإيداء الرأي يشار إليها بخدمات التأكيد Assurance Services في ضوء ما قرره أحد اللجان المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، وهي لجنة خاصة تركز علي خدمات التأكيدات وقد أشير إليها بلجنة اليوت Special Committee on Assurance Services (Elliott Committee) ، وقد عرفت تلك اللجنة تلك الخدمات بأنها عبارة عن خدمات يوفرها مهني متخصص ومحاييد Spe- Independent Professional بهدف تحسين جودة المعلومات أو بيئتها لمستخدمي القرار (Elliott, 2001) .

ولا شك أن التوسع في أنشطة المراجعين نحو خدمات التأكيد تتيح لهم إعداد تقارير تقوم ليس فقط علي إمكانية الاعتماد أو مصداقية المعلومات ، وإنما أيضاً تبني علي ملائمة Relevance تلك المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب Timeliness وتجعلهم

أكثر خبرة وتخصص ، وفيما يلي أمثلة علي خدمات التأكيد التي تقدمها مكاتب المراجعة المتخصصة : (2003) Messier

- ١- تقييم المخاطر Risk Assessment .
- ٢- إمكانية الاعتماد علي نظم المعلومات Information System Reliability .
- ٣- التجارة الإلكترونية Electronic Commerce .
- ٤- قياس أداء العناية الصحية Health Care Performance Measurement .

ويختتم الباحث بأن هناك علاقة طردية بين تخصص مؤسسات المراجعة وزيادة جودة الخدمات التأكيدية وإيداء الرأي ، وفي ضوء المناقشة التي عرضها الباحث في المحدد الثاني عن تخصص مؤسسات المراجعة والعلاقات المختلفة للعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة يرى الباحث ما يلي :

١- أن نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل تؤثر علي إجراءات المراجعة ، وذلك لانه لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلي متخصص في نفس الصناعة ، وأن تخصص مكتب المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها العميل يساعد علي تفهم وإتمام إجراءات عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية مما ينعكس في النهاية علي زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة ، وتطوير للخدمات التأكيدية وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير .

٢- إن تخصص مكتب المراجعة في صناعات معينة أو في قطاعات معينة في ظل السوق التنافسية للمراجعة يحقق مزايا للمكتب مثل خفض تكلفة أداء عمليات المراجعة نتيجة التخصص ، وكذلك رفع مستوى جودة الأداء لعمليات المراجعة ، وكذلك فالتخصص يتيح لمكتب المراجعة زيادة عدد العملاء وزيادة الأرباح مع توضيح الاختلافات في مستويات الجودة بين أداء المراجعون ترجع إلي التخصص الصناعي ، وأنه يجب التركيز علي التخصص الصناعي كعامل مؤثر في الجودة وتحديد الأتعاب ومسئولية التقاضي ضد المراجعين ، وهذا لن يتأتي إلا بتوافر مجموعة من الآليات والمتطلبات لتطبيق هذه الاستراتيجية وهو ما يُعد مدخلاً للمحدد الثالث .

المحدد الثالث

الآليات المقترحة لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة

يعتمد هذا المحدد علي اقتراح مجموعة من الآليات لتطبيق استراتيجية التخصص

الصناعي في مؤسسات المراجعة علي المحاور الآتية :

أولاً : زيادة درجة التركيز السوقي .

ثانياً : تكنولوجيا المراجعة المطبقة في المؤسسات .

ثالثاً : الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة .

رابعاً : تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة .

خامساً : تطوير المتغيرات البيئية العامة .

سادساً : تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات .

أولاً : زيادة درجة التركيز السوقي :

استعار باحثو المراجعة (Eichen Seher, 2004) أساليب قياس درجة التركيز

السوقي كأدوات للحكم علي درجة المنافسة في سوق سلعة أو خدمة معينة ، ولقد قدم

الفكر الاقتصادي ثلاثة أساليب مترابطة لقياس درجة التركيز السوقي ، وقبل أن نتناول

هذه الأساليب لابد أن نؤكد علي ثلاثة حقائق أساسية بشأنها ، الأولى أن الأساليب الثلاثة

ليست بديلة عن بعضها وإنما تكمل بعضها البعض ، الثانية أن المقاييس الناتجة عن هذه

الأساليب لا تقدم إجابة محددة عن درجة المنافسة أو الاحتكار وإنما تقدم مؤشرات تساعد

في الحكم علي طبيعة السوق ، أن الأساليب الثلاثة تعتمد علي البيانات الفعلية لأرباح أو

إيرادات المنتجين ، ونظراً لعدم توافر بيانات فعلية عن أرباح أو إيرادات مؤسسات

المراجعة فإن باحثي المراجعة قد استعانوا ببدائل لها من البيانات المنشورة في القوائم

المالية للشركات .

والأساليب الثلاثة تتضمن الآتي :

أ- النصيب السوقي للمنتج (المؤسسة) : ويقاس بنسبة إيرادات أو أرباح المؤسسة

إلي مجموع إيرادات أو أرباح المؤسسات الأخرى الداخلة في العينة ، ويمكن أن

ترتيباً إليها بالرمز (Si) ، وفي ضوء هذه النسبة يتم ترتيب مؤسسات المراجعة تريباً تنازلياً للتعرف علي ترتيب الحجم بالنسبة للمكاتب .

ب- درجة التركيز لعينة عددها (n) من المكاتب ، ويتم قياسها عن طريق مجموع الانصبه السوقية لعدد محدود من المكاتب (m) والتي تستحوذ علي أكبر أنصبه من السوق ، وهذا العدد يعتبر مسألة تقديرية حسب الترتيب الذي تم في الخطوة السابقة ، ولقد اعتادت المؤلفات الاقتصادية علي حساب النسبة لأكثر أربعة منتجين . وفي دراسات المراجعة نجد أن الباحثين حسبوا تلك النسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة $CR = S1 + S2 \dots + Sm$.

ج- مؤشر الاحتكار المعروف بـ Herfindahl Index ويعتمد قياس هذا المؤشر علي جميع الأنصبه السوقية لمؤسسات المراجعة الداخلة في العينة n حيث يحسب علي النحو الآتي : $H = (S1)^2 + (S2)^2 + \dots + (Sn)^2$.

وحيث أن المؤشر يعتمد علي مربع النصيب السوقي لكل مؤسسة فإنه يعطي وزناً أكبر للمؤسسات الكبيرة وأقل للمؤسسات الصغيرة ، وكلما اقتربت قيمة المؤشر من الواحد الصحيح كلما دل ذلك علي اقتراب السوق من الاحتكار ، وبطبيعة الحال فإن المؤشر لن يساوي الواحد الصحيح إلا إذا كانت هناك مؤسسة واحدة تسيطر علي السوق كله ، ويعتبر المقياس الثالث أكثر الأساليب شيوعاً لأن سلطات مكافحة الاحتكار تعتمد عليه قبل أن تقرر أي إجراء لمنع الاحتكار ، ولقد اعتمدت عليه إحدى اللجان التابعة للكونجرس الأمريكي لتحديد مدى سيطرة مؤسسات المراجعة الكبيرة علي سوق المراجعة ، وبموجبه وجهت اللجنة انتقادات حادة للمهنة المحاسبية نتيجة لتلك السيطرة ونشرت نتائجها في تقرير حول المحاسبة في عام ١٩٧٧ ، ومنذ ذلك الحين ودراسات المراجعة لا تكف عن دراسة مدى سيطرة المؤسسات الكبيرة علي سوق المراجعة والتغيرات التي تطرأ علي هذه السيطرة نتيجة تحول الشركات نحو طلب المراجعة من المؤسسات الكبيرة .
(Doogar, R., 2004)

ثانياً : تكنولوجيا المراجعة المطبقة في المؤسسات :

ويحكم تكنولوجيا المراجعة المطبقة في مؤسسة المراجعة مجموعة من المقومات تتمثل

في :

- ١- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مؤسسة المراجعة .
- ٢- تطبيق برامج المراجعة المهيكلة .
- ٣- استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية .
- ٤- تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة .
- ٥- تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة .

ويناقد الباحث المقومات السابقة :

١- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مؤسسة المراجعة

تعتبر السياسات في مؤسسة المراجعة كمرشد للأفراد في أدائهم للأعمال الموكلة إليهم ، كما تساعد في زيادة درجة التخصص الصناعي لدى مؤسسة المراجعة من خلال :
(د. مختار أبو شعيشع ، ١٩٩٨)

- وجود صيغة رسمية لقواعد العمل يجعل أداء المراجع يتسم بالجدية وبخطوات معينة أثناء القيام بالمهام المسند إليه .
- القيام بالفحص الكافي والتمسك بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، وكذلك تقديم التقرير عن الأمور الفنية الهامة .

كما يؤدي تحديد نطاق السلطة والمسئولية في الهيكل التنظيمي إلى تخصص مؤسسة المراجعة ، عند إتباع الجوانب التالية :

- وضع حدود للعمل بين الأفراد وبالتالي القيام بأعمالهم بكفاءة .
- تحقيق التنسيق بين الأعمال التي تقوم بها مؤسسة المراجعة ، حيث يتولى تخطيط عملية المراجعة والقيام بالمهام المعقدة مراجعون متخصصون بدرجة كبيرة ، أما المهام البسيطة فيتم تخصيصها لمراجعين أقل تخصصاً .

وبالإضافة إلي ما سبق يقترح الباحث ضرورة تشكيل وتخصيص فريق العمل المسئول عن القيام بمهام المراجعة عند تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة .

٢- تطبيق برامج المراجعة المهيكلية

تستخدم كثير من مؤسسات المراجعة في الوقت الحالي برامج المراجعة المهيكلية (البرامج سابقة الإعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت ، المستخدم في عملية المراجعة : (د. نبيل سلامة ، ١٩٩٢) ، وتعتمد استراتيجية التخصص الصناعي مؤسسات المراجعة في استخدام برامج المراجعة المهيكلية علي تحقيق ما يلي :

- خفض احتمالات حدوث الأخطاء والمخالفات .
- عدم وجود انحرافات في قرارات المراجعين .

٣- استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية :

تؤدي أساليب المراجعة الإلكترونية إلي تطوير أداء المراجع فهي تمكنه من زيادة فاعلية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول علي أدلة الإثبات وتقييمها ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن إتباعها لقياس أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية في مؤسسات المراجعة المتخصصة ما يلي : (Kogan et al., 2002)

- تجعل أساليب المراجعة الإلكترونية إجراءات التحقق الإضافية أكثر كفاءة من الاعتماد علي نظم الرقابة وإجراءات مدى الالتزام المتعلقة بها .
- تطوير أساليب المراجعة ، وذلك كحلقة وصل بين مراجعة التشغيل الإلكتروني للبيانات وبين تطوير أساليب المراجعة باتجاه المراجعة المباشرة المستمرة .
- وبشكل موازي مع تطور المراجعة المباشرة المستمرة Online System تتخذ المنشآت توجهات باتجاه التقرير المالي الإلكتروني المباشر في توقيت حقيقي Time-Real علي المواقع الإلكترونية علي شبكة الإنترنت .

٤- تطوير الأساليب الإحصائية والكمية أثناء عملية المراجعة

أكدت العديد من الدراسات (د. عبد الحميد محمود ، ١٩٩٨) علي ضرورة استخدام الأساليب الإحصائية والكمية في عملية المراجعة لما تقدمه من دعم كبير للمراجع في مراحل الاستدلال والقرار، وذلك يمكن المراجع من التوصل إلي معتقدات جزئية مؤسسة علي المزج بين الاحتمالات الذاتية الأولية والمشروطة لانتاج التكاليف من أجل اتخاذ القرار المهني للمراجع عند تصديده لوظيفة الشهادة .

5- تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة

تساهم المفاهيم المتطورة في المراجعة والمتمثلة في مفهومي إعادة هندسة الأعمال وإدارة الجودة الشاملة علي حل المشاكل الخاصة بأعمال المراجعة وصولاً إلي حلول ملائمة لهذه المشاكل في ضوء المتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت هذه المتغيرات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية .

وعليه يقترح الباحث ضرورة تطبيق مؤسسات المراجعة المتخصصة لمفهوم إعادة الهندسة باعتباره أحد فروع هندسة النظم التي تمثل أسلوباً علمياً يهدف إلي إعادة صياغة هيكل أساليب المراجعة علي أسس جديدة مبتكرة تحقق الأهداف الاقتصادية القومية بأقل قدر من التكاليف ، مع ضرورة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة ، وذلك من خلال الالتزام بالمواصفات القياسية العالمية للجودة .

ثالثاً .. الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة :

يعتبر الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة أحد المتغيرات البيئية الهامة التي تؤثر علي التخصص الصناعي ، نظراً لاختلاف طبيعة مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم عن المؤسسات كبيرة الحجم ، وذلك من خلال : (Deltas, G. & R. Doogar, 2004 / Doogar & Gangaly, 2002)

- تعتمد مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم علي عملاء جدد خلال العلاقات الشخصية .
- تتسم مؤسسات المراجعة كبيرة الحجم عادة بتفوقها المادي .

ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن إتباعها لقياس اثر الكيان القانوني وحجم مؤسسة المراجعة علي إتباع استراتيجية التخصص الصناعي ما يلي : مؤسسة المراجعة في صورة مؤسسة فردية أو شركة - زيادة عدد المراجعين أو العملاء في مؤسسة المراجعة - تعدد الشركاء أو الفروع المحلية أو الخارجية لمؤسسة المراجعة .

هذا وتحدد سمعة المراجع من خلال تجارب السوق مع مؤسسة المراجعة خلال فترات زمنية طويلة ، وسمعة المراجع سواء كانت جيدة أو أقل من ذلك فإنها سوف تتأسس بناءً علي علاقة سابقة بين سوق المراجعة ومؤسسة المراجعة ، ويفترض باحثو

المراجعة هنا أن سمعة مؤسسة المراجعة سوف تؤثر في نصيب مؤسسة المراجعة من السوق وبالتالي في أرباحها .

رابعاً .. تنفيذ الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة :

يمكن تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بهدف زيادة كفاءة أحكام وقرارات المراجعين وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، ويقترح الباحث الاعتبارات التالية :

- ١- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين .
- ٢- التدريب والتعليم المهني المستمر .
- ٣- رقابة الجودة علي مؤسسات المراجعة .
- ٤- استخدام مساعدات القرار .
- ٥- الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة .

١- تحديث المعرفة المهنية للمراجعين

يعد هدف المعرفة المهنية للمراجعين أحد الأهداف الأساسية التي تعمل مؤسسات المراجعة علي تحقيقها حيث تتطلب المنافسة بين المؤسسات الكبيرة البحث الدائم عن كل ما هو جديد ومفيد في مجالات المعرفة المهنية ، ويتحدد معيار هدف تحديث المعرفة المهنية من خلال زيادة قدرة مؤسسة المراجعة علي التعامل مع بيانات المراجعة المستحدثة والتي تتطور باستمرار كسمة من سمات هذا العصر مع توافر الاستقلالية القادمة لهذه المؤسسات (A Shbaugh, H., R. Lafond & Mayhew, 2003) .

٢- التدريب والتعليم المهني المستمر

إحدى وسائل زيادة الكفاءة المهنية لأعضاء مهنة المراجعة هي التدريب والتعليم المهني المستمر (CPE) Continuing Professional Education .

ففي الولايات المتحدة الأمريكية أصدر General Accounting Office (GAO) في عام ١٩٨٨ تعديلاً لمعايير المراجعة الحكومية المقبولة قبولاً عاماً Generality Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) وبموجبها إضافة

معيار التعليم المهني المستمر (CPE) إلى المعايير العامة . وقد نص هذا المعيار علي أنه يجب علي المراجعين الشركاء والمديرين والمراجعين الأوائل والمساعدين المسئولين عن تخطيط أو إدارة أو تنفيذ أو التقرير عن المراجعة الحكومية أن يقضوا علي الأقل ٨٠ ساعة من التعليم المهني المستمر والتدريب سنتين علي الأقل ما يقضوه خلال سنة واحدة من السنتين عن عشرين ساعة (GAO, 2003) .

٣- رقابة الجودة علي مؤسسات المراجعة

إن الرقابة علي جودة الأداء المهني للمراجع تعني تأكيد الحصول علي أحسن أداء للخدمة ، وترتبط جودة الأداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة علي الأداء يؤكد كفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة علي الأداء .

كما أوضح المعيار رقم (٧) أيضاً الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين العناصر الأساسية التي تشتمل عليها معايير الرقابة علي جودة أداء مكاتب المراجعة وهي : الصفات الشخصية ، المهارة والكفاءة ، التكليف بالمهام ، التوجيه والإشراف ، قبول واستمرارية العملاء ، الرقابة .

٤- استخدام مساعدات القرار

لتخفيض أو تلافي أثر التحيز الناتج عن المعرفة اللاحقة للنتائج ، فإن النتائج المرغوبة هي جعل الحكم علي أساس المعرفة اللاحقة للنتائج أكثر تماثلاً مع الأحكام المسبقة بدون معرفة بالنتائج في مجال المراجعة .

ولقد كشفت دراسة عن نوعين من مساعدات القرار اللذين يستهدفا معالجة عدم التوافق بين تنظيم مهمة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع وهما : (د. محمد أبو العز ، ١٩٨٩) .

أ- مساعد القائمة List Aid والذي يوفر للمراجعين أدلة استرجاعية يستطيعون بها تذكر المعرفة الضرورية ، ويترك تجميع المعرفة للمراجع .

ب- مساعد التجميع الآلي Mechanical Aggregation Aid وهو يساعد المراجعين مباشرة في استرجاع وأداء عملية التجميع آلياً للمعرفة .

وبالمقارنة فإن مساعد التجميع الآلى يكون أكثر فعالية من مساعد القائمة لانه يتغلب على صعوبات استرجاع المعرفة وتجميعها ، وبالتالي معالجة عند التوافق بين تنظيم مهمة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع .

٥- الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة

يواجه المراجع خلال ممارسته لعملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم التشاور مع أفراد آخرين ذوي معرفة وخبرة مما قد يساعد في توضيح المواقف والحصول على معلومات قد تساعد في اتخاذ القرارات ، وخاصة فيما يتعلق بالمهام المعقدة أو شبه المعقدة .

وتتمثل الأسباب التي تدعو إلى الاستعانة بالمراجعين ذوي الخبرة والمعرفة في: (Gramling, A. & D. Stone, 2000)

- جلب ثراء المعرفة المرتبطة بالمهمة إلى المراجعة من خلال سنوات من التدريب والخبرة ، وبالمقارنة فإن المراجعين المبتدئين يتوقع أن يملكون خطة اقل جودة في التطوير Less Well Developed Schema .
- امتلاك قدر كبير من المعلومات وأفضل تنظيماً مما يمتلكه المبتدئين ، فالمراجع الماهر يمكنه بناء معرفته أكثر تدرجاً مع تصنيفات أكثر رقي وتمحيص وتفاضل أكثر لمستويات التصنيف الأقل أهمية وتعميم أكثر دقة لمستويات التصنيف الأكثر أهمية Subordinate .

خامساً .. تطوير المتغيرات البيئية العامة :

وتتمثل متغيرات البيئة العامة في النقاط التالية :

- ١- التأهيل العلمي والمهني .
- ٢- قواعد آداب وسلوك المهنة وموثيق المعاهد والمنظمات المهنية .
- ٣- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية .
- ٤- الالتزام بالتشريعات القانونية .
- ٥- تطوير المسؤوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة .

١- التأهيل العلمي والمهني

تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها من أعد إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والمهنية. هذا ولم تفرد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتأهيل العلمي والمهني للمراجع ، ولكنها أوردت القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع في فقرات متعددة في عدة معايير .

ومن المؤشرات الفرعية لقياس اثر التأهيل العلمي والمهني علي تخصص مؤسسات المراجع في صناعات معينة ما يلي : (Gul, & Tsui, 2001)

- الحصول علي مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة - زيادة عدد سنوات الخبرة - تلقي دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة -
- التعليم المهني المستمر - زيادة عدد سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين -
- المعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها .

٢- قواعد آداب وسلوك المهنة وموانيق المعاهد والمنظمات المهنية

تعتبر هذه القواعد من المتغيرات البيئية التي يتوقع الباحث أنها تؤثر في نهج استراتيجية تخصص مؤسسات المراجعة ، فدرجة امتهان الفرد تتوقف علي مدى التزامه بمجموعة من القواعد الأخلاقية التي تتميز بها المهنة و لقياس مدى تخصص مؤسسة المراجعة هو إلتزامها بهذه القواعد والتي تتوافر في :

- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة التجاريين .
- إرشادات المراجعة الصادرة من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين .
- وجود القيم والأعراف العامة في المحيط المهني .
- تعدد المنظمات والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة .

٣- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية

بذلت عدة جهود في المنظمات المهنية في الدول المختلفة بهدف تحقيق التوافق بين المعايير والممارسات المهنية بين الدول وإيجاد لغة مهنية واحدة تستخدم في قراءة وتفسير القوائم المالية خاصة عندما ينتقل المستثمرون من مجال الاستثمار المحلي إلي مجال

الاستثمار الدولي واللغة المهنية الواحدة التي تتطلبها التغيرات السياسية هي المحاسبة الدولية ولذلك يُعد تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية أحد متطلبات إرساء استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة .

٤- الالتزام بالتشريعات القانونية

تعتبر التشريعات القانونية التي تخضع لها الوحدات محل المراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر تأثيراً بالغاً علي تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة عند مراقبتها لمثل هذه الوحدات .

ومن هذه التشريعات المتطلبات الخاصة ما يلي :

- القانون رقم (١٨٧) لعام ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة وفقاً لأخر تعديل بالقانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ .
- القانون (١٥٩) لعام ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة .
- القانون رقم (٩٥) لعام ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال.

٥- تطوير المسؤوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة

يجب توسيع المسؤوليات المختلفة التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة والمتمثلة في المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية لتشمل أيضاً المسؤولية الاجتماعية مع ضرورة إعادة النظر مع تشديد العقوبات القانونية المختلفة عند التحقق من أداء مؤسسات المراجعة لأعمال منافية لقواعد المهنة ويؤدي التطوير في المسؤوليات إلي تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين - احتياجات البنوك وحملة الأسهم والسندات - والجهات الحكومية - احتياجات العاملين والوحدة محل المراجعة .

سادساً .. تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات :

تحتصر مسؤولية لجنة المراجعة تجاه تحقيق "التحكم في إدارة الشركات" Corporate Governance "الحوكمة الشركاتية" في توفير تأكيد معقول يتضمن التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحالية وقواعد السلوك الأخلاقي وكذلك التزام الشركة بتصميم

وتنفيذ الرقابات الفعالة التي تؤدي إلى منع الغش للتقارير المالية ، يتعين على لجنة المراجعة إتباع ما يلي : (Abbott & Parker.2000)

- تقييم سياسات الشركة المرتبطة بالالتزام بالقوانين والسلوك الأخلاقي .
- تقييم الدعاوى الحالية والمعلقة التي تعتبر الشركة طرف فيها .
- تقييم حالات تعارض المصالح بين العاملين ، وكذلك تقييم حالات الغش .
- التقييم والتصديق على ميثاق المراجعة الداخلية وعلى قرار الإدارة العليا بتعيين أو عزل مدير إدارة المراجعة الداخلية .
- تحديد مدى الاعتماد على النطاق المخطط لكل من المراجعة الداخلية والخارجية في اكتشاف الغش ونواحي الضعف في الرقابات الداخلية.
- الاجتماع على نحو منظم مع المستشار القانوني للشركة .

ومع نهاية هذا المحدد يرى الباحث أنه بالإضافة إلى هذه المتطلبات اللازمة لإرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة فإنه على الجهات التالية تنفيذ ما يلي :

١- علي أقسام المحاسبة في كليات التجارة ضرورة إنشاء دبلوم متخصص في المراجعة ومراقبة الحسابات مع التطوير المستمر للمقررات الدراسية بما يتلاءم مع التطورات العلمية الحديثة .

٢- لـنقابة التجاريين أن تشرع في تقديم اقتراح إلى مجلس إدارة النقابة بإنشاء شعبة خاصة بالمراجعة ومراقبة الحسابات كما يشرع فوراً في إعداد قواعد السلوك المهني الملزمة لأعضاء هذه الشعبة ونشرها حتى تكون ملزمة للأعضاء وكذلك استصدار قرار من مجلس إدارة النقابة بأن لا يمارس مهنة المراجعة في مصر سوى من يحمل بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة بتقدير جيد جداً علي الأقل بالإضافة إلي دبلوم المراجعة السابق ذكره ، هذا بالإضافة إلي اضطلاع النقابة عملية نشر توصيات المجامع العلمية الرائدة مع عقد الندوات والمحاضرات لأعضاء المهنة واقتراح التطوير الذي يتلاءم والبيئة المصرية .

٣- لوزارة الاقتصاد أن تساهم في إصدار قرار وزاري بإنشاء هيئة عليا للمراجعة ومراقبة الحسابات علي غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تكون مهمتها إصدار المعايير Auditing Standards Setting والإشراف على القائمين بالعمل

في شعبة المراجعة ومراقبة حسابات الشركات لاسيما فيما يتعلق بوضع معايير المراجعة .

٤- علي المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين أن يصدر مجلة علمية لثئون المهنة تختص بنشر معايير الرقابة علي الجودة النوعية بما في ذلك مراجعة صناعات معينة (التخصص الصناعي) علي نمط ما تنشره "نشرة المحاسب" التي تصدرها الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين ، وبذلك تكون نواة لإنشاء صحافة مالية ومهنية واقتصادية متخصصة وذلك حتى تحتفظ مصر بمكانتها في ريادة المهنة بالعالم العربي .

٥- للجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين أن تتشأ تراخيص لمزاولة مهنة مراقبة حسابات الشركات المساهمة تمنحها لمن يجتازون الامتحانات التي تعقدها الجمعية .

٦- لمؤسسات المراجعة في مصر أن تتحمل تكاليف مراجعة التخصص في صناعات معينة خلال الفترة الانتقالية من سنة ٢٠٠٥ - ٢٠١٠ لمزاولة هذا النوع من المراجعة علي المكاتب الصغيرة ، وذلك تشجيعاً لتلك المكاتب علي تقبل برنامج "مراجعة التخصص في صناعات معينة" وتخفيضاً لتكاليفه .

٧- لهيئة سوق المال الحق في تطوير معايير المراجعة علي القوائم المالية التي تقدم إلي الهيئة عن الشركات المسجلة لديها والتي تصدر أوراقاً مالية للتداول علي نمط ما تقوم به هيئة الرقابة علي سوق المال في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) .

المهدد الرابع

دراسة ميدانية تطبيقية لقياس العلامة بين استراتيجية التخصص الصناعي

للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة

١- مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من حوالي ٦٩١ من العاملين بمؤسسات المراجعة ، موزعين علي (مؤسسات متخصصة - مؤسسات غير متخصصة) .

تم حساب حصص المكاتب من السوق المتمثل في عينة الشركات عن طريق متوسط الجذر التربيعي لكلاً من إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات ثم ترتيب تلك الحصص

تتازلياً ، والجدول الآتي يوضح النتائج وأسماء المكاتب العشرة التي تستحوذ علي أكبر نصيب سوقي في سنة ٢٠٠٤ مع وضع النسب المقارنة لسنتي ٢٠٠٢ ، ٢٠٠٣ لدراسة مدى تطور هيكل السوق ودراسة حساسية التقدير بتغيير حجم العينة .

وبلاحظ من الجدول أن المكاتب الخمسة التي تستحوذ علي النصيب الأكبر تعتبر مستقرة خلال السنوات الثلاث ، والملاحظة الوحيدة هي تبديل المواقع فيما بينها ، ويرجع ذلك لأسباب متعددة أهمها دخول شركات جديدة إلي السوق تنافست عليها هذه المكاتب ، وبلي ذلك في الأهمية اختلاف حجم العينة من سنة لأخرى ، ويمكن أن نستنتج من ذلك أن هناك منافسة بين المكاتب من الثاني إلي الخامس ، أما المكتب الذي يحمل النصيب الأكبر فهناك استقرار بالنسبة لترتيبه بين المكاتب كما أن هناك فجوة كبيرة تزيد علي ١٠% بينه وبين المكتب التالي له مباشرة الأمر الذي يوضح ضعف المنافسة في هذه المنطقة من الترتيب .

جدول ترتيب المكاتب العشرة الأولى

٢٠٠٢		٢٠٠٣		٢٠٠٤		المكتب
الترتيب	%	الترتيب	%	الترتيب	%	
١	٢٨,١	١	٢٨,٧	١	٣٣,٦	حازم حسن
٣	١٦,٤	٣	١٧,٧	٢	١٨,٣	مصطفى شوقي
٤	١٣,٢٧	٢	٢٠,٨	٣	١٥,٢	المحاسبون المتضامنون
٢	١٨,٧٧	٤	١٥,٩٧	٤	١٥,١	صالح وبرسوم وعبد العزيز
٥	١١,٨	٥	٩,٩٧	٥	٩,٢	أبو سعده
٨	٧,٩	٨	٩,٤٤	٦	٨,١٨	مجدي حشيش
٧	٩,٢	-	٧,٣٦	٧	٨,٠٨	المحاسبون المتحدون
٦	٩,٨	٦	٨,٦١	٨	٧,٧٦	زروق وخالد
١٩	٧,٨٧	٧	٧,٧٥	٩	٧,٥١	محمود صلاح الدين
٩	٧,٠٧	١٦	٦,١١	١٠	٦,٧٤	عبد العزيز حجازي
-	٢٦,٩٧	-	٢٨,٠٦	-	٢٥,٣٤	أخرى

ومن ناحية أخرى فإن هناك اختلاف واضح بين السنوات الثلاث فيما يتعلق بالمراكز من السادس إلي العاشر ، فبينما نجد أن المكتب السابع عام ٢٠٠٤ وكذلك عام ٢٠٠٢ لم

يدخل في أي ترتيب عام ٢٠٠٣ ، كما أن المكتب المرتب عاشراً في عام ٢٠٠٤ كان ترتيبه السادس عشر في عام ٢٠٠٣ ، وكذلك فإن المكتب الذي جاء ترتيبه التاسع عام ٢٠٠٤ كان مرتباً تاسع عشر في عام ٢٠٠٣ ، وترجع هذه الاختلافات إلى حساسية القياس التي ترجع بدورها إلى عدم توافر البيانات في سنة من السنوات أو إلى فقدان عميل ذو حجم كبير لتحويله إلى مكتب آخر ، ولا يمكن إرجاع هذا التفاوت إلى المنافسة في تبادل المواقع في هذه المجموعة .

كما يشير الباحث إلى أن البيانات اللازمة لدراسة طبيعة التخصص الصناعي للمؤسسة هي إيرادات مكاتب المراجعة أو أرباحها أو أتعاب عمليات المراجعة التي تقوم بها ، ومن هذا فإن هذه البيانات غير متوفرة في سوق خدمات المراجعة فلا الشركات تفصح عن أتعاب المراجعة ، ولا المكاتب تنشر أي بيانات عن أنشطتها ، لهذا السبب فإنه تم الاستعانة بالمقاييس البديلة المشتقة من البيانات المالية المنشورة للشركات ، وفي هذا الصدد قد لوحظ الآتي :

- لا يوجد ارتباطاً واضحاً بين الأصول والإيرادات بحيث أن استخدام أي منها لا يكون بديلاً للآخر ، ولما كانت أتعاب المراجعة تعتبر دالة في حجم الشركة مقاساً بالأصول أو الإيرادات من ناحية ويُعد الجذر التربيعي للإيرادات أو للأصول أكثر بدائل القياس ، لهذه الأسباب تم حساب الجذر التربيعي لكلا من الأصول والإيرادات وحساب المتوسط الحسابي لهما كمقياس بديل للقضاء على التفاوت الملحوظ فيما بينهما في معظم شركات العينة .
- كما برزت مشكلة أخرى تمثلت في الاعتماد على تقرير المراجع المرفق بالقوائم المالية في تحديد مكتب المراجعة القائم بعملية المراجعة ، وفي معظم الشركات وخاصة البنوك وجدنا اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة تقوم بعملية المراجعة ، وهذا طبيعياً في ضوء متطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الملزم بعملية المراجعة في الشركات المساهمة . كما واجه الباحث مشكلة اعتماد تقرير المراجع على نتائج مراجعة جزء من القوائم المالية عن طريق مراجع آخر ، مما ضخم من النصيب السوقي لمكتب المراجعة الأصلي ، ولكن نظراً لأن تعدد المراجعين في البيئة المصرية هو عبارة عن مشاركة كاملة لمكتبين أو أكثر في عملية مراجعة واحدة ، فإننا قمنا بتقسيم إيرادات وأصول الشركة أو البنك على مكاتب المراجعة

المشتركة في العملية ليحسب لكل مكتب نصيبه في العملية ضمن حصته في السوق.

ملاحظة أخرى مرتبطة بالمشكلة السابقة وهي اشتراك الجهاز المركزي للمحاسبات في بعض عمليات المراجعة مع واحد أو أكثر من مكاتب المراجعة الخاصة في مراجعة عملية معينة ، وهذا الاشتراك له ضرورات قانونية نظمها قانون الجهاز وقانون قطاع الأعمال العام مرجعها ملكية الدولة أو أي من الأشخاص الاعتبارية العامة لحصص ملكية في تلك الشركات ، ولما كان دور الجهاز المركزي ذو طبيعة خاصة أهمها عدم الحصول علي أتعاب فإنه لا يخضع للدراسة ، ولقد كان أمامنا اختياريين في معالجة هذه المشكلة ، الأول تجاهل وجود الجهاز المركزي في مثل هذه الحالات وتسجيل الحالة كاملة لمكتب أو مكاتب المراجعة المشتركة مع الجهاز .

وهذا الاختيار يؤدي إلي تضخم النصيب السوقي للمكاتب المشتركة معه ، أما الاختيار الثاني هو تقسيم العملية علي جميع المشاركين فيها بما فيهم الجهاز ثم استبعاد مجموع حصص الجهاز المركزي من قاعدة السوق ، ولقد فضلنا الاختيار الثاني لأنه إلي جانب أنه لا يؤدي إلي تضخيم نصيب المكاتب الأخرى ، فإنه يسمح بدراسة الطلب علي المراجعة عند خصخصة حصص ملكية لا تسمح بضرورة اشتراك الجهاز في عملية المراجعة .

٣. العينة:

لتحديد حجم العينة بافتراض أن الظاهرة محل الدراسة تتحقق في المجتمع محل الدراسة بنسبة ٥٠% وعند معامل ثقة ٩٥% (أي حدود الخطأ المسموح به ٥%) فإن:

$$\text{حجم العينة} = \frac{U^2 \cdot \frac{1}{\alpha} \cdot L \cdot M}{D^2} \quad \text{حيث:}$$

$$U = 1,96 \text{ عند معامل ثقة } 95\% , \quad L = 0,5 , \quad M = 0,5 , \quad D = \text{الخطأ المسموح به} = 0,05$$

$$\text{حجم العينة} = \frac{(1,96) \times 0,5 \times 0,5}{(0,05)^2} = 384 \text{ مفردة تقريباً}$$

ويتم تصحيح حجم العينة باستخدام العلاقة:

$$\text{حجم العينة المصحح} = \frac{\text{حجم العينة}}{1 + (\text{حجم العينة} / \text{حجم المجتمع})}$$

$$\text{بالنسبة للعاملين يكون حجم العينة} = \frac{384}{1 + (384 / 691)} = 248 \text{ تقريباً}$$

وتم استخدام التوزيع النسبي لاختيار العينة مع الأخذ في الاعتبار عدد العاملين في مؤسسات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة، جدول رقم (1) يعرض توزيع العينة طبقاً لنوع المؤسسة، ويتضح من الجدول أن نسبة الاستجابة **81.58%**

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة

نسبة الاستجابة	الاستمارات الصحيحة	العينة	المجتمع	فئات الدراسة*
83.59	123	147	410	المؤسسات المتخصصة
79.32	80	101	281	المؤسسات غير المتخصصة
81.85	203	248	691	الإجمالي

* فئات الدراسة تم تقسيمها كما يلي :-

- الدرجة الوظيفية : (صاحب مكتب مراجعة - شريك مراجعة - مدير مراجعة - مدير إدارة مراقبة - مراقب درجة أولى).
- الدرجة الجامعية : (دكتوراه - زمالة - ماجستير - عضوية جمعية).
- عدد سنوات الخبرة : (أكثر من 25 سنة - من 20 - 25 سنة - من 15 - 20 سنة - من 10 - 14 سنة).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمد الباحث على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة بيانات استمارة الاستقصاء، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أ- الإحصاء الوصفي:

حيث تم استخدام التوزيع التكرارى المزدوج لعرض البيانات فى جداول تكرارية توضح درجة الأهمية لكل عنصر من عناصر أسئلة الاستقصاء، وتم استخدام الوسط الحسابى والانحراف المعياري وتم استخدامهم فى حساب معامل التشتت النسبى (معامل الاختلاف) بهدف توضيح مدى تشتت الآراء حول عناصر الاستقصاء.

ب- معامل الارتان:

ويستخدم فى تحديد مدى العلاقة بين آراء فئتي الدراسة حول عناصر الاستقصاء.

ج - اختبار وكوكسون:

وذلك اختبار الفرق بين متوسط آراء فئتي الدراسة حول عناصر الاستقصاء.

د- تحليل الانحدار اللوجستى:

استخدم الباحث هذا الأسلوب فى دراسة العلاقة الكلية (الانحدار المتعدد) والجزئية (الانحدار البسيط) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

اختبارات الفروض:

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالى:

الفرض الأول:

لا يوجد اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى أهمية تطبيق استراتيجية التخصص الصناعى فى ظل المنافسة بين مؤسسات المراجعة'

يعرض جدول رقم (2) الجدول التكرارى المزدوج ومعامل الاقتران حسب التخصص (مؤسسات متخصصة - مؤسسات غير متخصصة) ، ويتضح من الجدول أن 75 من المؤسسات المتخصصة بنسبة 61.0% يروا أن العنصر "تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة" مهم جداً، ويرى 20 من المؤسسات غير المتخصصة بنسبة 25% يروا أن نفس العنصر مهم، ويرى 48 من المؤسسات المتخصصة بنسبة 39.0% يروا أن العنصر " تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية " مهم جداً، ويرى 53 من المؤسسات غير المتخصصة بنسبة 66.3% أن هذا العنصر مهم إلى حد ما، ويرى 48 من المؤسسات المتخصصة بنسبة 39.0% يروا أن العنصر " تحسن معرفة المراجعين لصناعة العميل من تقديراتهم للمخاطر " مهم جداً، ويرى 21 من المؤسسات غير المتخصصة بنسبة 26.3% أن هذا العنصر مهم إلى حد ما، ويتضح ارتفاع قيم معامل الاقتران بين المؤسسات المتخصصة وغير المتخصصة مما يدل على وجود علاقة قوية للعنصرين(تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بصناعة معينة، تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية) بمعامل اقتران 0.602 و 0.610 على الترتيب، ووجود علاقة متوسطة ومعنوية لباقي العناصر حيث تتراوح قيم معامل الاقتران بين 0.336 ، 0.538.

جدول رقم (2) الجدول التكرارى المتزوج ومعامل الاكتران حسب درجة التخصص

معامل الاكتران (Sig.)	مؤسسات غير متخصصة						مؤسسات متخصصة					
	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ	مـ
0.602 (0.000)	0	20	56	4	0	75	39	9	0	0	0	0
	.0	25.0	70.0	5.0	.0	61.0	31.7	7.3	.0	.0	.0	.0
0.538 (0.000)	0	0	27	53	0	0	2	113	8	0	0	0
	.0	.0	33.8	66.3	.0	.0	1.6	91.9	6.5	.0	.0	.0
0.610 (0.000)	0	0	53	27	0	48	48	22	5	0	0	0
	.0	.0	66.3	33.8	.0	39.0	39.0	17.9	4.1	.0	.0	.0
0.440 (0.000)	0	7	34	39	0	0	22	93	8	0	0	0
	.0	8.8	42.5	48.8	.0	.0	17.9	75.6	6.5	.0	.0	.0
0.336 (0.000)	0	7	47	26	0	0	49	56	18	0	0	0
	.0	8.8	58.8	32.5	.0	.0	39.8	45.5	14.6	.0	.0	.0
0.504 (0.000)	0	0	21	59	0	48	0	51	24	0	0	0
	.0	.0	26.3	73.8	.0	39.0	.0	41.5	19.5	.0	.0	.0
0.493 (0.000)	0	7	14	26	33	0	22	77	18	6	6	6
	.0	8.8	17.5	32.5	41.3	.0	17.9	62.6	14.6	4.9	6	6

– تأثير إستراتيجية التخصص الصناعي على تقييم المراجع لدرجة المخاطر:

يعرض جدول رقم(3) الإحصاء الوصفي لمدى تأثير إستراتيجية التخصص الصناعي على تقييم المراجع لدرجة المخاطر حسب هل مؤسسة المراجعة متخصصة أم لا (متخصصة – غير متخصصة) ، ويتضح من الجدول أن أهم العناصر طبقاً الوسط الحسابي هي:

- تأثير التخصص الصناعي على تحكم المراجع فى مخاطر الارتباط:
 - تخفيض مخاطر أعمال المراجع وهى المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضى الناتجة عن فشل عملية المراجعة
 - تخفيض مخاطر أعمال العميل وهى المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة على الاستمرار.
- تأثير التخصص الصناعي وتمثيل الاستجابة فى أحكام مخاطر المراجعة:
 - درجة تأثير التخصص على دقة تقدير المخاطر الملازمة.
 - درجة تأثير التخصص على دقة تقدير مخاطر الرقابة.
 - درجة تأثير التخصص على دقة تقدير مخاطر الاكتشاف.

وانخفاض الانحراف المعيارى داخل كل فئة يدل على انخفاض التباين بين آراء كل فئة ويؤكد ذلك انخفاض معامل الاختلاف.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل والذي ينص على:

'يوجد اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى أهمية تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي فى ظل المنافسة بين مؤسسات المراجعة'

جدول رقم (3) الإحصاء الوصفي لمدى تأثير إستراتيجية التخصص الصناعي على تقييم المراجع للدرجة المخاطر حسب هل مؤسسة المراجعة متخصصة أم لا

معامل الارتان (Sig.)	مؤسست غير متخصصة		مؤسست متخصصة		مؤسست متخصصة	معدل الخلف	وسط حسابي	معدل الخلف	وسط حسابي	مؤسست متخصصة	معدل الخلف	وسط حسابي	مؤسست متخصصة	معدل الخلف	وسط حسابي	
	معدل الخلف	معدل الخلف	معدل الخلف	معدل الخلف												
0.552 (0.000)	17.3	0.41	2.39	0.84	25.5	0.84	3.29	25.5	0.84	3.29	25.5	0.84	3.29	25.5	0.84	3.29
0.453 (0.000)	13.1	0.37	2.84	1.01	26.9	1.01	3.76	26.9	1.01	3.76	26.9	1.01	3.76	26.9	1.01	3.76
0.501 (0.000)	39.7	0.77	1.94	0.88	31.3	0.88	2.83	31.3	0.88	2.83	31.3	0.88	2.83	31.3	0.88	2.83
0.619 (0.000)	15.3	0.38	2.46	0.46	14.8	0.46	3.11	14.8	0.46	3.11	14.8	0.46	3.11	14.8	0.46	3.11
0.616 (0.000)	16.3	0.37	2.25	0.45	14.5	0.45	3.08	14.5	0.45	3.08	14.5	0.45	3.08	14.5	0.45	3.08
0.572 (0.000)	35.1	0.5	1.41	0.62	24.3	0.62	2.54	24.3	0.62	2.54	24.3	0.62	2.54	24.3	0.62	2.54
0.322 (0.000)	13.6	0.28	2.09	0.49	20.5	0.49	2.4	20.5	0.49	2.4	20.5	0.49	2.4	20.5	0.49	2.4
0.560 (0.000)	18.5	0.6	3.24	0.63	14.6	0.63	4.31	14.6	0.63	4.31	14.6	0.63	4.31	14.6	0.63	4.31
0.525 (0.000)	47.2	1.16	2.45	0.99	30.5	0.99	3.24	30.5	0.99	3.24	30.5	0.99	3.24	30.5	0.99	3.24
0.517 (0.000)	50	1.06	2.11	0.9	31.5	0.9	2.85	31.5	0.9	2.85	31.5	0.9	2.85	31.5	0.9	2.85
0.504 (0.000)	47.7	1.33	2.79	1.21	33.3	1.21	3.63	33.3	1.21	3.63	33.3	1.21	3.63	33.3	1.21	3.63
0.477 (0.000)	3.52	0.09	2.7	0.29	9.8	0.29	3	9.8	0.29	3	9.8	0.29	3	9.8	0.29	3
0.502 (0.000)	27.2	0.64	2.35	0.8	23.4	0.8	3.42	23.4	0.8	3.42	23.4	0.8	3.42	23.4	0.8	3.42
0.178 (0.010)	9.76	0.28	2.91	0.42	15.2	0.42	2.77	15.2	0.42	2.77	15.2	0.42	2.77	15.2	0.42	2.77
0.015 (0.829)	13.5	0.38	2.83	0.39	13.9	0.39	2.81	13.9	0.39	2.81	13.9	0.39	2.81	13.9	0.39	2.81

الفرض الثاني:

لا يؤدي تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة إلى تقييم درجة المخاطر والارتقاء بجودة عملية المراجعة *

بالنسبة للغش (FRAUD):

لاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار اللوجستي للمتغير التابع (FRAUD) الغش ويأخذ القيمة (1) في حالة ما إذا قامت الشركة بمخالفة قانون سوق المال والقيمة (0) بخلاف ذلك، والمتغيرات المستقلة (SPEC ، SIZE ، ZFK ، YRSPUB ، MKTBK ، EXCHANGE ، BDSIZE ، BOSS ، CPA) يعرض جدول رقم (4) نموذج الانحدار المقدر، ويتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (EXCHANGE ، ZFK ، SPEC) ومعنوية الحد الثابت، وكانت قيمة معامل التحديد R^2 (0.478) وعنى ذلك فإن المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر %47.8 من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (FRAUD).

جدول رقم (4) نموذج الانحدار المقدر

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنوية
SPEC	سلبية	0.478	-2.889	.593	23.75 4	.000	معنوى
SIZE	سلبية		-.174	.435	.161	.689	غير معنوى
ZFK	موجبة		.955	.572	2.785	.095	معنوى *
YRSPUB	سلبية		-.369	.421	.766	.381	غير معنوى
MKTBK	موجبة		.129	.209	.379	.538	غير معنوى
EXCHANGE	سلبية		-1.662	.564	8.679	.003	معنوى
BDOUT	موجبة		.509	1.075	.224	.636	غير معنوى
BDSIZE	موجبة		.880	1.093	.649	.421	غير معنوى

تابع جدول رقم (4) نموذج الانحدار المقدر

غير معنوي	.421	.649	1.093	.880	موجبة	BDSIZE
غير معنوي	.796	.067	.843	-.218	سالبة	BOSS
غير معنوي	.933	.007	.827	-.069	سالبة	CPA
معنوي	.064	3.434	2.074	3.843	-	Constant

• معنوي عند مستوى معنوية 10%

كما يتضح من الجدول أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (BDSIZE ، BDOUT.MKTBK ، ZFK) وأن العلاقة عكسية (SIZE ، SPEC) ، و (CPA ، BOSS ، EXCHANGE ، YRSPUB) ، وتبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (86.7%).

مصفوفة التصنيف للنموذج

القيمة الصحيحة	القيمة المتنبأ بها		بيان
	1	0	
89.1	12	98	المتغير التابع - 0
83.9	78	15	المتغير التابع - 1
86.7	دقة النموذج ككل		

ونظراً لعدم معنوية معاملات الانحدار لبعض المتغيرات المستقلة فتم بناء نموذج الانحدار المتدرج (لتحديد أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة في المتغير التابع)، يعرض جدول رقم (5) نتائج نموذج الانحدار المتدرج، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة في المتغير التابع هي (EXCHANGE ، SPEC) ويفسران معاً 45.6% من التغيرات في المتغير التابع (FRAUD).

جدول رقم (5) نموذج الانحدار المتدرج

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنى
SPEC	سالبة	0.456	-2.425	.514	22.26	.000	معنى
EXCHANGE	سالبة		-1.765	.537	10.80	.001	معنى
Constant	—		2.291	.375	37.37	.000	معنى

ولدراسة أثر التخصص على الغش تم بناء نموذج الانحدار اللوجستي البسيط لقياس أثر التخصص على الغش، يعرض جدول (6) نتائج هذا النموذج، ويتضح من الجدول أن التخصص (SPEC) يفسر وحده 25.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، بينما يفسر التقيد في سوق المال (EXCHANGE) فقط 11.7% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع.

جدول رقم (6) نموذج الانحدار اللوجستي البسيط

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنى
SPEC	سالبة	0.259	-2.479	.355	48.66	.000	معنى
Constant	—		1.580	.293	28.99	.000	معنى
EXCHANGE	سالبة	0.117	.537	.286	3.527	.060	معنى*
Constant	—		-2.274	.215	1.626	.202	غير معنى

• معنى عند مستوى معنوية 10%

بالنسبة للجودة:

نموذج الانحدار اللوجستي للمتغير التابع (SPEAR) الجودة ، والمتغيرات المسجلة (SPECIALST)، VARIANC، PRICE، VOLUME، NYSE، MARVALUE، INSIEDER، NOANAL، TURNOVER (AMERICAN) يعرض جدول رقم (7) نموذج الانحدار المقدر، ويتضح من الجدول

معنوية معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (SPECIALST)، (AMERICAN، VARIANCE)، وكانت قيمة معامل التحديد R^2 (0.554) وغير ذلك فإن المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 55.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (SPEAR).

جدول رقم (7) نموذج الانحدار المقدر

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنوية
SPECIALST	سالبة	0.554	-3.620	1.044	12.015	.001	معنوى
VARIANCE	موجبة		2.268	.944	5.777	.016	معنوى
VOLUME	سالبة		-582	1.096	.282	.595	غير معنوى
PRICE	سالبة		-1.134	1.159	.957	.328	غير معنوى
TURNOVER	موجبة		.516	.931	.307	.579	غير معنوى
NOANAL	سالبة		-1.361	1.320	1.062	.303	غير معنوى
INSIEDER	موجبة		.295	.848	.121	.728	غير معنوى
MARVALUE	موجبة		.401	.731	.301	.583	غير معنوى
NYSE	موجبة		.178	1.008	.031	.860	غير معنوى
AMERICAN	سالبة		-.799	.407	3.842	.050	معنوى
Constant	-		2.297	7.960	.083	.773	غير معنوى

كما يتضح من الجدول أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (NYSE، MARVALUE، INSIEDER، TURNOVER، VARIANCE)، وأن العلاقة عكسية (SPECIALST، VOLUME، PRICE، NOANAL، AMERICAN)، وتبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (86.7%) .

مصنوفة التصنيف للنموذج

القيمة الصححة	القيمة المتنبأ بها		بيان
	1	0	
90.9	5	50	المتغير التابع- 0
95.9	142	6	المتغير التابع- 1
86.7	دقة النموذج ككل		

ولدراسة أثر كل متغير من المتغيرات المعنوية على المتغير التابع (SPEARD) تم بناء نموذج الانحدار اللوجستى البسيط لقياس أثر كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (SPEARD)، يعرض جدول (8) نتائج هذا النموذج، ويتضح من الجدول أن التخصص الصناعى (SPECIALST) يفسر وحده 51.2% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع، ويفسر المتغير المردود فى اليوم الحالى (VARIANCE) 20.1% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع، بينما يفسر المتغير عدد السهم التى تداولت فى البورصة الأمريكية (AMERICAN) 32.5% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع.

جدول رقم (8) نموذج الانحدار اللوجستى البسيط

المعنى	Sig.	Wald كا تربيع	الخطأ المعيارى	معامل الانحدار	معامل التحديد	العلاقة المتوقعة	المتغيرات المستقلة
معنى	.000	83.64	.077	.705	0.512	سالبة	SPECIALST
معنى	.000	53.72	.079	.726	0.201	سالبة	VARIANCE
معنى	.000	77.20	.118	1.041	0.325	موجبة	AMERICAN

٢٥

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني وصحة الفرض البديل الذي ينص على:

" يؤدي تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة إلى تقييم درجة المخاطر والارتقاء بجودة عملية المراجعة "

الفرض الثالث:

" لا تساهم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في تطوير أداء الخدمات التأكيدية وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير "

▪ سرعة الاستجابة لتعديل القرار:

لاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي للمتغير التابع (GC) التقرير المعدل ، والمتغيرات المستقلة (SALES ، TLTA ، CR ، DEFAULT ، EARLY ، BANKING ، REPLAG ، ACNOGREY ، DENTPOSS ، SPECAUD) جدول رقم (9) نموذج الانحدار المقدر، ويتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (SPECAUD ، DEFAULT)، وكانت قيمة معامل التحديد R^2 (0.574) وعنى ذلك أن المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 57.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (GC). كما يتضح من الجدول أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (CR ، TLTA ، BANKING ، REPLAG ، ACNOGREY ، SPECAUD) وأن العلاقة عكسية (DENTPOSS ، EARLY ، SALES ، DEFAULT) .

جدول رقم (9) نموذج الانحدار المقدر

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الغطا المعارى	Wald كما تربع	Sig.	المعنوية
DEFAULT	سلبية	0.574	-1.915	.801	5.724	.017	محتوى
CR	موجبة		1.076	.853	1.590	.207	غير محتوى
TLTA	موجبة		.820	1.215	.455	.500	غير محتوى
SALES	موجبة		.527	1.350	.153	.696	غير محتوى
EARLY	سلبية		-.405	1.019	.158	.691	غير محتوى
BANKING	سلبية		-.312	.800	.152	.696	غير محتوى
REPLAG	موجبة		.476	.767	.384	.535	غير محتوى
ACNOGREY	موجبة		.766	.775	.977	.323	غير محتوى
DENTPOSS	سلبية		-.590	.637	.859	.354	غير محتوى
SPECAUD	موجبة		6.745	.987	46.708	.000	محتوى
Constant	-		15.488	7.475	4.293	.038	محتوى

و تبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (95.6%).

مصفوفة التصنيف للنموذج

القيمة الصحيحة	القيمة المتنبأ بها		بيان
	1	0	
94.6	3	53	المتغير التابع = 0
95.9	141	6	المتغير التابع = 1
95.6	دقة النموذج ككل		

ولدراسة أثر كل متغير من المتغيرات المعنوية على المتغير التابع (GC) تم بناء نموذج الانحدار اللوجستى البسيط لقياس أثر كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (GC)، يعرض جدول (10) نتائج هذا النموذج، ويتضح من الجدول أن التخصص الصناعى (SPECAUD) يفسر وحده 54.4% من التغيرات التى تحدث فى المتغير

التابع، بينما يفسر المتغير موقف التعذر للسداد في وقت تقرير المراجعة (DEFAULT) 19.3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع.

جدول رقم (10) نموذج الانحدار اللوجستي البسيط

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعوية
DEFAULT	سلبية	0.193	-0.227	.037	38.36	.000	معوية
SPECAUD	موجبة	0.544	5.781	.785	54.17	.000	معوية
Constant			15.752	2.237	49.57	.000	معوية

الخدمات التأكيدية:

يعرض جدول رقم (11) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول الخدمات التأكيدية حسب تخصص مؤسسة المراجعة، ويتضح من الجدول أن أهم الخدمات التأكيدية هي:

من وجهة نظر المؤسسات المتخصصة:

- تحسين مصداقية التقارير المالية
- التجارة الالكترونية
- تقييم درجة المخاطر
- إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات
- قياس أداء العناية الصحية

من وجهة نظر المؤسسات غير المتخصصة:

- تقييم درجة المخاطر
- تحسين مصداقية التقارير المالية
- التجارة الالكترونية
- قياس أداء العناية الصحية

■ إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي بين فئات الدراسة تم استخدام اختبار ولكوكسن (أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم لإختبار الفرق بين متوسطين)، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول تأثير استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع على تطوير الخدمات التأكيدية ، ويتضح من الجدول معنوية جميع الخدمات عند مستوى معنوية 5%، حيث أن قيم P-Value أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على وجود إختلاف بين آراء فئات الدراسة حول تلك الخدمات.

جدول رقم (11) الإحصاء الوصفي للخدمات التأكيدية حسب تخصص مؤسسة المراجعة

P-value	Wilcoxon W	مؤسسات غير متخصصة				مؤسسات متخصصة				الخدمات التأكيدية
		معامل اختلاف	التراف	وسط حسابي	معامل اختلاف	التراف	وسط حسابي	معامل اختلاف		
0.000	10626	4.33	0.21	4.85	23.22	0.98	4.22	4.22	تقديم درجة المخاطر	
0.000	6370.5	19.15	0.495	2.59	7.329	0.216	2.95	2.95	إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات	
0.000	5710.5	36.33	1.163	3.2	24.89	1.11	4.46	4.46	التجارة الإلكترونية	
0.000	9658.5	25.81	0.813	3.15	23.76	0.533	2.44	2.44	قياس أداء العناية الصحية	
0.000	6370.5	23.73	0.991	4.18	8.824	0.433	4.90	4.90	تصنيف مصداقية التقارير المالية	

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث وصحة الفرض البديل والذي ينص على:

"تساهم استراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع في تطوير أداء الخدمات التأكيدية وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير"

الفرض الرابع:

'لا تتطلب استراتيجيية التخصص الصناعي فى مؤسسات المراجعة المصرية رأياً من المتطلبات المهنية'

يعرض جدول رقم (12) الإحصاء الوصفى لأراء فئات الدراسة حول المتطلبات المهنية التى يتطلبها تطبيق استراتيجيية التخصص الصناعي فى مؤسسات المراجعة المصرية حسب مدى تخصص مؤسسة المراجعة، ويتضح من الجدول أن أهم المتطلبات هى:

- زيادة درجة التركيز السوقى
- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة:
- تطوير المتغيرات الهيئية العامة:
- تفعيل دور لجان المراجعة فى إدارة الشركات
- تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى المؤسسات:
- الكيان القانونى وحجم وسعة مؤسسة المراجعة

من وجهة نظر المؤسسات غير المتخصصة:

- زيادة درجة التركيز السوقى
- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة:
- تفعيل دور لجان المراجعة فى إدارة الشركات
- تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى المؤسسات:
- تطوير المتغيرات الهيئية العامة
- الكيان القانونى وحجم وسعة مؤسسة المراجعة

ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابى بين فئات الدراسة تم استخدام اختبار ولكوكسن (أحد الاختبارات اللامعلمية التى تستخدم لإختبار الفرق بين متوسطين) ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين أراء فئات الدراسة حول المتطلبات المهنية، ويتضح من الجدول معنوية معظم المتطلبات عند مستوى معنوية 5%، حيث أن قيم P-Value أقل من مستوى المعنوية، ممايدل على وجود إختلاف بين أراء فئات الدراسة حول تلك المتطلبات.

جدول رقم (12) الإحصاء الوصفي المتطلبات المهنية حسب مدى تخصص مؤسسه المراجعة

p-value	Wilcoxon W	مؤسسه مراجعة غير متخصصة		مؤسسه مراجعة متخصصة		مؤسسه مراجعة متخصصة		الطرائق
		معامل اختلاف	تعريف معيارى	وسط حسابى	معامل اختلاف	معيارى	وسط حسابى	
0.390	12270.5	13.5	0.63	4.68	12.37	0.57	4.64	أولاً: زيادة درجة التركيز السوقى
0.000	5378	26.1	0.67	2.56	12.09	0.39	3.24	ثانياً: تكنولوجيا المراجعة المطبقة فى المؤسسات:
0.170	12315.5	13.6	0.28	2.09	9.717	0.2	2.04	- تحديد السياسات ونطاق الساطة والمنوئية فى المؤسسة
0.000	6370.5	39.5	1.49	3.76	13.37	0.65	4.85	- تطبيق برامج المراجعة المهيكله
0.000	5491.5	13.6	0.44	3.26	10.46	0.4	3.8	- استخدام أساليب المراجعة الالكترونيه
0.000	5272.5	43.9	0.81	1.85	19.35	0.53	2.76	- تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لإداء عملية المراجعة
0.000	5272.5	43.9	0.81	1.85	19.35	0.53	2.76	- تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة
0.000	5491.5	35.1	0.44	1.26	22.05	0.4	1.8	ثالثاً: الكيان القانونى وهم وسمة مؤسسة المراجعة
0.000	6024.5	18.8	0.57	3.06	11.15	0.39	3.49	رابعاً: تخفيض الجوانب السلبية للمعولة المتخصصة:
0.000	6873	23.4	0.66	2.81	16.34	0.51	3.13	- تحديث المعولة المهنية للمراجعين
0.000	5525.5	33.5	1.25	3.74	17.28	0.81	4.67	- التدريب والتطويع المهنى المستمر
0.000	5540	24.4	0.78	3.18	12.06	0.47	3.93	- رقابة الجودة على مؤسسات المراجعة
0.690	12397.5	37.1	0.94	2.54	33.83	0.85	2.52	- استخدام مساعدات القرار
0.030	7391	22.1	0.67	3.01	16.17	0.52	3.22	- الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة

(تابع) جدول رقم (12) الإحصاء الوصفي للمتطلبات المهنية حسب مدى تخصص مؤسسة المراجعة

p-value	Wilcoxon W	مؤسسات مراجعة غير متخصصة				مؤسسات مراجعة متخصصة				العبارات
		معامل اختلاف		متوسط حسابي		معامل اختلاف		متوسط حسابي		
		معامل	أحرف	معامل	أحرف	معامل	أحرف	معامل	أحرف	
0.000	5860.5	32.2	0.81	2.52	17.69	0.59	3.33	خامساً: تطوير المتطلبات المهنية العامة:		
0.000	6186	35.1	0.89	2.53	27.97	0.92	3.29	- التأهيل العلمي والمهني		
0.000	6970.5	19.1	0.5	2.59	13.35	0.38	2.83	- قواعد وآداب وسلوك المهنة وموائيق المعاهد والمنظمات المهنية		
0.000	5786.5	38.9	1.21	3.11	21.42	0.89	4.17	- تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية		
0.000	5272.5	43.9	0.81	1.85	19.35	0.53	2.76	- الالتزام بالتشريعات القانونية		
0.000	5491.5	35.1	0.89	2.53	22.05	0.8	3.61	- تطوير المسئوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة		
0.000	6301.5	36.8	0.97	2.64	26.88	0.88	3.26	سادساً: تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات		

وما سبق يتضح رفض الفرض الرابع وقبول الفرض البديل الذي ينص على :
 "يتطلب تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية مجموعة من المتطلبات المهنية "

النتائج والتوصيات

ترتبط نتائج وتوصيات هذا البحث بحقيقة ارتياد منطقة بحثية ذات قدر كبير من الأهمية المهنية وهي تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مجال المراجعة وعلاقتها بأهم العوامل المؤثرة لإدارة عملية المراجعة والتي لا تزال محل جدل وبحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والمراجعة وإنطلاقاً من ذلك خلص الباحث إلي مجموعة من النتائج أهمها :

١- توافر دليل ميداني وتطبيقي علي أهمية إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع ومحاولة العمل بها وتوضيح المزايا والفرص عند الاستعانة بها في مؤسسات المراجعة المصرية .

٢- وجود علاقة تأثيرية مختلفة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من خلال توضيح دور إستراتيجية التخصص الصناعي في تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة وتأثيرها علي زيادة جودة عملية المراجعة وتطوير للخدمات التأكيدية وزيادة أتعاب المراجعة الخارجية في مؤسسات المراجعة عند العمل بها وكذلك سرعة الاستجابة لتعديل التقرير ، وقد أثبتت الدراسة الميدانية التطبيقية أنواع تلك العلاقات .

٣- يوجد دور فعال لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع وتأثيره علي تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء المراجع الخارجي وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لاداء عملية المراجعة.

٤- يقضي المعيار الدولي رقم (٣١٠) بعنوان : تفهم طبيعة أعمال منشأة العميل Knowledge of the Business بضرورة حصول المراجع علي التعرف الكامل بنشاط العميل قبل الموافقة علي التكاليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكاليف وهذا من شأنه العمل في اتجاهين لزيادة درجة التخصص المراجع في صناعة معينة ، الاتجاه الأول الحصول علي معرفة أولية عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المنشأة وكذلك كيفية عمل المنشأة المكلف بمراجعتها والاتجاه الثاني أن يتم الحصول علي معلومات أخرى أكثر تفصيلاً ، ويقوم المراجع حسب الظروف بالحصول علي المعرفة المطلوبة في بداية التكاليف ، ويرى الباحث أنه كلما تقدمت عملية المراجعة فإنه يتم تقييم وتحديث تلك المعلومات وذلك بضرورة إتباع الاتجاهين السابقين .

- ٥- تساهم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في القضاء علي مخاطر الغش والاحتيال وترقى بعملية المراجعة إلي الجودة المطلوبة وتقضي علي فجوة التوقعات وتزود من درجة الاعتماد علي الخدمات التأكيدية .
- ٦- تستجيب مؤسسات المراجعة المتخصصة إلي سرعة الاستجابة لتعديل التقرير والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية وإن كانت منطقية من وجهة نظرهم باعتبارها حقا لهم علي المراجعين ، إلا أنها توقعات يشوبها بعض المبالغة من وجهة نظر المراجعين .
- ٧- أن مسئوليات المراجعين وإن كانت كاملة من وجهة نظرهم ، في ضوء المحددات الحاكمة لعملهم ، إلا أنها مسئوليات يشوبها بعض القصور من وجهة نظر المستخدمين ، وتحاول استراتيجية التخصص أن تجمع بين وجهتي النظر السابقتين .
- ٨- أثبتت الدراسة النظرية والميدانية للبحث أنه توجد مجموعة من الآليات لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية أهمها زيادة درجة التركيز السوقي وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بالإضافة إلي تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات .

وبالإضافة إلي النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي :

- ١- ضرورة إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي في ظل العولمة واتفاقية الجات والخصخصة وظهور عصر الاندماج وكبر حجم المشروعات وتعدد الصناعات المختلفة لكي يتوافر بها كوادر فنية وبشرية علي درجة عالية من التخصص المهني .
- ٢- أن تهتم مؤسسات المراجعة بتوفير قاعدة أداء مهنية متخصصة لصناعات وقطاعات محلية والتعرف علي مشاكل كل صناعة وتفعيل ربط معايير رقابة الجودة مع إستراتيجية التخصص الصناعي وأن تحرص علي تطبيق آليات متطورة في تنفيذ عملية المراجعة بما يتماشى مع المعايير المعنية في هذا الصدد ، بما في ذلك تطوير أساليب إعداد وتنمية وتأهيل المراجعين المتخصصين .
- ٣- أن تقوم المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية لأعضائها للتعرف علي كيفية تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي وما هي دوافع التطبيق والمزايا والفرص التي تعود من جراء ذلك وكذا الاهتمام ببرامج مراجعة جودة الصناعات المتخصصة بهدف الارتقاء الفعلي بجودة الأداء المهني .

٤- ينبغي تجميع النصوص المهنية في تشريع مهني واحد يتم فيه دمج كل التشريعات ذات البعد المهني ليوفر إرشادات للممارسة المهنية في جميع النواحي : قبول التكليف بالمراجعة ، تخطيط أعمال المراجعة ، إنجاز أعمال المراجعة ، تحديد مسؤوليات المراجع ، الحفاظ علي استقلال مراجعي الحسابات وأخيراً تحديد آداب وسلوكيات المهني وكلها متطلبات مهنية ضرورية تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع .

٥- أن يكون لدى المراجعين الرغبة في تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي وأن يلحقوا ببرامج التعليم المهني المستمر للارتقاء بجودة عملية المراجعة ، لتواكب مؤسسات المراجعة المصرية التنمية المهنية بصفة مستمرة .

٦- وأخيراً يوصي الباحث بضرورة استمرار البحوث المستقبلية في هذا المجال والتي تتمثل في :

- قياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي في مصر علي إمكانية تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع .
- أثر المتغيرات الاقتصادية لبيئة الممارسة المهنية علي تفعيل إستراتيجية التخصص الصناعي .
- دراسة أثر EC , IT علي تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع .
- الحوكمة الشركائية كأحد آليات تطوير إستراتيجية التخصص الصناعي .

قائمة المراجع

أولاً : العربية

- د. خالد لبيب ، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة) ، *مجلة البحوث العلمية* ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ٢٠٠٥ ، ص ٨٨ .
- د. عبد الحميد محمود ، "التحليل البايزي وضبط مخاطر وتكاليف قرارات المراجع - مدخل وظيفة الشهادة" ، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة* ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، العدد الأول ، يونيه ١٩٩٨ ، ص ٢٦ .
- د. ليلى عزيز ، "أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة" ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول ، ٢٠٠٣ ، ص ٣٧١ .
- د. محمد السعيد أبو العز ، "المدخلان السلوكي والمعرفي لدراسة وتحسين الحكم المهني : تحليل وتقييم للمساندات القرارية ونظم الخبرة في المراجعة ، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان ، العدد الثالث ، ١٩٨٩ ، ص ٢٤٠ .
- د. مختار أبو شعيشع ، "إعادة هيكلة العلاقة بين المتغيرات التنظيمية لعملية المراجعة ، والانتماء المهني بهدف زيادة كفاءة أداء مراجع الحسابات" ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٨ ، ص ٧٣ .
- د. مدثر أبو الخير ، "درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة - دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر" ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ ، ص ١٣ .

- د. نبيل سلامه ، "أثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلة علي أداء المراجع - دراسة ميدانية علي بيئة المراجعة المصرية ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٢ ، ص ص ٢٦٥ : ٢٦٩ .

ثانياً : الأجنبية

- A.Creswell, A. T., J. R. Francis, & S. L. Taylor , (1995) , Auditor brand name reputations and Industry specializations", *Journal of Accounting and Economics* 20, 322-330.
- Ashbaugh. H., R. LaFond & Mayhew, (2003), Do non audit services compromise auditor independence ? Further evidence , *The Accounting Review* 78 (3) : 611:640.
- Abbott, L. J., & S. Parker, (2000), "Auditor Selection and Audit Committee Characteristics", *Auditing : A Journal of Practice & Theory* , 47:66.
- Bartov , E., F. A. Gul, & J. S. Tsui. (2001), "Discretionary accruals models and audit qualification" , *Journal of Accounting and Economics* 30 , 421-452 .
- Beasley, & R. Elder, (2003) , Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, *9 th edn. Upper Saddle River, N J : Prentice Hall .*
- Beasley , M. S., & lapides . (2000) , "Fraudulent financial Reporting : An Analysis of Technology, Healthcare, and Financial Services fraud Cases" , *Accounting Horizons* ,441: 454.
- Carcello, J., & A., Nagy, (2002), "Auditor Industry specialization and fraudulent financial". *reporting . Proceedings of the 2002 Deloitte & Touché / University of Kansas Symposium on Auditing Problems .*
- Chan , D., A. Ferguson, D. Simunic & D. Stokes, (2002), "A spatial analysis and test of Oligopolistic competition in the market for audit services", *Working paper*, University of British Columbia

- Chris E. Hogan, (2002), “Industry Socialization by Auditors”, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 18, No.1 , 2-10.
- DeFond , M., J. Francis, & T. Wong. (2000), “Auditor Industry Specialization and market segmentation : evidence from Hong Kong”, *Auditing : A Journal of Practice and Theory 19* : 49-66 .
- Deis , D. J., & G. A. Giroux , (2004) , “Determinants of Audit Quality in the Public Sector” , *The Accounting Review* : 462-479.
- Deltas, G. & R. Doogar, (2004). “Large Audit Firm Practice Diversification” . *Manuscript*, University of Illinois- Urbana – Champaign .
- Dezort, T. & Jonathan D. S., (2004), “Audit Firm Tenure and Financial Restatement : An Analysis of Industry Specialization and fee Effects, AAA” . 2004 Annual Meeting , (Aug.), *American Accounting Association*, N.Y. :115-133.
- D. M. Gilling & P. J. Stanton , (2004) , “Changes in the Structure of the Auditing Profession in Australia”, *ABACUS*, June :70-75.
- D. M. Gilling,(2002), “Audit Concentration in New Zealand”, *Accountant’s Journal* , May: 27.
- Doogar, R. (2004), “Concentration Without Differentiation : A New Look at Determinants of audit Market Concentration” , *Journal of Accounting* . June , : 30 .
- Doogar & A. R. Ganguly , (2002) . “Audit firm client portfolios and changes in audit liability regimes : Evidence from the US audit market” , *Working paper*, University of Illinois at Urbana – Champaign .
- Dunn, K. A., B. W. Mayhew, & S. G. Morsfield , (2000) . “Auditor industry specialization and client disclosure quality” . *Working Paper*, Baruch College – CUNY, University of Wisconsin , and The Capital Markets Company.
- Eichenseher, (2004) , “The Analysis of Industry Specific Auditor Concentration : Towards an Explanatory Model”, *The Accounting review*, July , 479 – 492 .

- Elliott, R. K. (2001), "21 st Century Assurance , Speech at the Midyear Meeting of the American Accounting Association's", ***Auditing Section***.
- Ferguson, A. & D., Stokes, (2002), "Brand name Audit pricing, Industry Specialization, and Leadership premiums post – Big 8 and Big 6 Mergers", ***Contemporary Accounting Research*** 19 (1) : 77-110 .
- Firth, M. (2002), Auditor Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions, ***Journal of Business Finance & Accounting*** , Vol 19 (5-6) L 661-693.
- GAO (United States General Accounting Office) (2003), "Public Accounting Firms : Mandated Study On Consolidation and Competition", ***Report to the Senate Committee on banking , Housing and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services***. GAO- 03- 864, General Accounting Office, Washington , D. C.
- Gramling , A. A., V. E. Johnson, and I. K. Khurana (2001), "The Association Between Audit Firm Industry Experience and Financial reporting Quality", ***Working Paper***, Georgia State University.
- Gramling A. and D. Stone, (2000), "A review and evaluation of industry concentration specialization" , experience and knowledge research in auditing , ***Working Paper University of Illinois*** :
- Gul, & Tsui (2001), "Auditor Industry Specialization and the earnings response Coefficient", ***Working Paper*** : Temple University.
- Hackenbrack, K. E., & C. E. Hogan . (2002) , "Market response to earnings surprises conditional on reasons for an auditor change" , ***Contemporary Accounting Research*** 19 (Summer) : 195-223.
- Hribar, P., & D. W. Collins. (2002), "Errors in estimating accruals : Implications for empirical research" , ***Journal of Accounting Research*** 40 (March) : 105 – 134 .

- IRA Solomon, Michael D. Shields & O' Ray Whittington, (2003), "What Do Industry Specialist Auditors Know?" , *Journal of Accounting Research*, Vol.37, No.1 , 191-192.
- Joseph V. Carcello & Albert L. Nagy (2004), "Auditor Industry specialization and Frond lent Financial reporting" *Journal of Accountancy*, May : 1-8 .
- Krishnan , G. V., (2003), "Does auditors' industry expertise constrain earnings management ?", *Accounting Horizons* (Supplement) : 1-16.
- Krishnan , J. (2001), "A comparison of auditors", self reported industry expertise and alternative measures of industry specialization. *Asia Pacific Journal of Accounting & Economics* 8 (December) : 127-142.
- Kogan , A., et al (2002), "Continuous online auditing : An evaluator", *Paper Submitted to the Journal of Information Systems*: 100-120 .
- Lawrence J . Abbott, Susan parker & Gary Peters, (2004) , Auditor Industry Specialization and Auditor Reporting , *Journal of Accountancy* , Feb, :3-10.
- Mario Maletta & Arnold Wright, (2004) , "Audit Evidence Planning : An Examination of Industry Error Characteri-stics", *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol 15, No.1 : 22-30 .
- Messier, W. F., Jr. (2003), "Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach". *3 rd edn. Burr Ridge, Il : McGraw Hill* .
- Mayhew , B., & M. S. Wilkins. (2002), "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy : Evidence from fees charged for firms going public". *Working Paper*, University of Wisconsin Madison and Texas A & M University .
- P. Moizer (2003) ,"Changes In the UK Market for Audit Services : 1999-2001", *Journal of Business, Finance and Accounting*, Spring : 49-60.

- Paul C. Schauer, (2004), “The Effects of Industry specialization on Audit Quality An Examination Using Bid. Ask spreads”, *Journal of Accountancy & Economics* (December) : 183-200.
- S. Tomczyk & Read, W. J., (2003) , “Direct Measurement of supplier Concentration in the Market for Audit Services”, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*: 107-110.
- Shireen jit Johl , Christine A Jubb, & Keith A. Houghton, 2003, “Audit Quality : Earnings management in the context of the 1997, Asian crisis”, *Journal of Accountancy* , may :1-17.
- Soo Yong Kwon, (2002), “The Impact of Competition Within the Clint’s Industry on the Auditor Selection Decision”, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No. 1 :30-80 .
- Teoh, S. H., & T. J. Wong , (2004), “Perceived Auditor Quality and Earnings Response Coefficient”, *The Accounting Review* : 346-366.
- Zhou, J., & R. Elder. (2002), “Audit firm Size, Industry specialization and earnings management by initial public offering firms” . *Working paper*, SUNY at Binghamton and Syracuse University .

- Paul C. Schauer, (2004), “**The Effects of Industry specialization on Audit Quality An Examination Using Bid. Ask spreads**”, ***Journal of Accountancy & Economics*** (December) : 183-200.
- S. Tomczyk & Read, W. J., (2003) , “Direct Measurement of supplier Concentration in the Market for Audit Services”, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*: 107-110.
- Shireen jit Johl , Christine A Jubb, & Keith A. Houghton, 2003, “Audit Quality : Earnings management in the context of the 1997, Asian crisis”, *Journal of Accountancy* , may :1-17.
- Soo Yong Kwon, (2002), “The Impact of Competition Within the Clint’s Industry on the Auditor Selection Decision”, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No. 1 :30-80 .
- Teoh, S. H., & T. J. Wong , (2004), “Perceived Auditor Quality and Earnings Response Coefficient”, *The Accounting Review* : 346-366.
- Zhou, J., & R. Elder. (2002), “Audit firm Size, Industry specialization and earnings management by initial public offering firms” . *Working paper*, SUNY at Binghamton and Syracuse University .

k1 * a1

Logistic Regression

Case Processing Summary

Unweighted Cases ^a		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	203	100.0
	Missing Cases	0	.0
	Total	203	100.0
Unselected Cases		0	.0
Total		203	100.0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

Block 0: Beginning Block

Classification Table^{a,b}

Observed		Predicted		
		SPREDA		Percentage Correct
		0	1	
Step 0	SPREDA	0	55	.0
		1	148	100.0
Overall Percentage				72.9

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is .500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	.990	.158	39.291	1	.000	2.691

Variables not in the Equation

Step	Variables	Score	df	Sig.
0	SPECIALST	129.686	1	.000
	VARIANCE	120.971	1	.000
	VOLUME	1.142	1	.285
	PRICE	.565	1	.452
	TURNOVER	.790	1	.374
	NOANAL	.862	1	.353
	INSIEDER	2.879	1	.090
	MARVALUE	.654	1	.419
	NYSE	.287	1	.592
	AMERICAN	.307	1	.579
Overall Statistics		143.995	10	.000

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	164.106	10	.000
	Block	164.106	10	.000
	Model	164.106	10	.000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	73.075 ^a	.554	.805

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

Classification Table^a

Observed			Predicted		Percentage Correct
			SPREDA		
			0	1	
Step 1	SPREDA	0	50	5	90.9
		1	6	142	95.9
Overall Percentage					94.6

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

Step		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
1	SPECIALST	-3.620	1.044	12.015	1	.001	.027
	VARIANCE	2.268	.944	5.777	1	.016	9.658
	VOLUME	-.582	1.096	.282	1	.595	.559
	PRICE	-1.134	1.159	.957	1	.328	3.108
	TURNOVER	.516	.931	.307	1	.579	.597
	NOANAL	-1.361	1.320	1.062	1	.303	3.899
	INSIEDER	.295	.848	.121	1	.728	1.344
	MARVALUE	.401	.731	.301	1	.583	1.494
	NYSE	.178	1.008	.031	1	.860	1.195
	AMERICAN	-.799	.407	3.842	1	.050	.450
	Constant	2.297	7.960	.083	1	.773	9.947

a. Variable(s) entered on step 1: SPECIALST, VARIANCE, VOLUME, PRICE, TURNOVER, NOANAL, INSIEDER, MARVALUE, NYSE, AMERICAN.

Step number: 1

Observed Groups and Predicted Probabilities



Variables not in the Equation

			Score	df	Sig.
Step 0	Variables	SPEC	92.428	1	.000
		SIZE	.086	1	.769
		ZFK	1.255	1	.263
		YRSPUB	.352	1	.553
		MKTBK	1.944	1	.163
		EXCHANGE	102.896	1	.000
		BDOUT	1.674	1	.196
		BDSIZE	1.251	1	.263
		BOSS	.006	1	.939
		CPA	.188	1	.664
	Overall Statistics		112.905	10	.000

Block 1: Method = Enter

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	132.023	10	.000
	Block	132.023	10	.000
	Model	132.023	10	.000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	147.969 ^a	.478	.639

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than .001.

Classification Table^a

Observed			Predicted		
			Fraud		Percentage Correct
			0	1	
Step 1	Fraud	0	98	12	89.1
		1	15	78	83.9
	Overall Percentage				86.7

a. The cut value is .500

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

Block 0: Beginning Block

Classification Table^{a,b}

Observed			Predicted		
			Fraud		Percentage Correct
			0	1	
Step 0	Fraud	0	110	0	100.0
		1	93	0	.0
Overall Percentage					54.2

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is .500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-.168	.141	1.420	1	.233	.845

Variables not in the Equation

Step	Variables	Score	df	Sig.
0	SPEC	92.428	1	.000
	SIZE	.086	1	.769
	ZFK	1.255	1	.263
	YRSPUB	.352	1	.553
	MKTBK	1.944	1	.163
	EXCHANGE	102.896	1	.000
	BDOU	1.674	1	.196
	BDSIZE	1.251	1	.263
	BOSS	.006	1	.939
	CPA	.188	1	.664
Overall Statistics		112.905	10	.000

Block 1: Method = Forward Stepwise (Wald)

Omnibus Tests of Model Coefficients

	Chi-square	df	Sig.	
Step 1	Step	113.539	1	.000
	Block	113.539	1	.000
	Model	113.539	1	.000
Step 2	Step	9.924	1	.002
	Block	123.463	2	.000
	Model	123.463	2	.000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	166.454 ^a	.428	.573
2	156.529 ^a	.456	.609

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than .001.

Classification Table^a

Observed		Predicted			
		Fraud		Percentage Correct	
		0	1		
Step 1	Fraud	0	98	12	89.1
		1	17	76	81.7
	Overall Percentage				85.7
Step 2	Fraud	0	98	12	89.1
		1	17	76	81.7
	Overall Percentage				85.7

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1	EXCHANGE	-3.598	.407	78.194	1	.000	.027
	Constant	1.846	.311	35.310	1	.000	6.333
Step 2	SPEC	-1.765	.537	10.806	1	.001	.171
	EXCHANGE	-2.425	.514	22.262	1	.000	.089
	Constant	2.291	.375	37.371	1	.000	9.883

a. Variable(s) entered on step 1: EXCHANGE.

b. Variable(s) entered on step 2: SPEC.

