

التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة فى مصر

وأساليب مواجهتها: دراسة ميدانية

د. محمد على وهدان

مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة المنوفية

التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة في مصر وأساليب مواجهتها: دراسة ميدانية

د. محمد على وهدان

مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة المنوفية

ملخص البحث

يهدف هذا البحث الى استكشاف أهم التحديات الراهنة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشخيص أسباب هذه التحديات وتقديم مقترحات عملية للتغلب عليها ومواجهتها. ولتحقيق أهداف البحث تم استقراء الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالموضوع والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في مصر. وتم اجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة استقصاء والمقابلات الشخصية مع المراجعين ذوى الخبرة العملية وكذلك المراجعين الذين يعملون بالمجال الاكاديمي. وتشير نتائج الدراسة الى: (أ) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين وتشمل هذه المشاكل: المشاكل القانونية والتشريعية، والمشاكل المهنية، والمشاكل الاخلاقية، ومشاكل المنافسة، ومشاكل العملاء ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمعظم التحديات والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في مصر. (ب) لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عماليات التجارة الالكترونية، ويرجع النقص في مراجعي البيئة الالكترونية الى قصور برامج التعليم والتدريب المستمر. (ج) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما، ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يقررون بأهمية معظم وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزى بأهمية بعض هذه الوسائل فقط ويرجع ذلك الى ان مراجعي الجهاز المركزى للمحاسبات لايتأثرون بالمشاكل المتعلقة باتعاب المراجعة أو قواعد التعيين والعزل او وجود جهة مستقلة لادارة المهنة بنفس درجة تأثر مراجعي المكاتب الخارجية. (د) لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين حول تحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها وفقا لخصائصهم الديموجرافية (المؤهل التعليمي - الخبرة). واخيرا توصل البحث الى مجموعة من التوصيات للتعامل مع تحديات المراجعة في مصر والدول النامية.

Abstract

The study aims at exploring the major challenges that face the audit profession in Egypt and the solutions and remedies to overcome these challenges. To achieve the study objectives and test its hypotheses, the related literature is reviewed, a pilot study is carried out, the questionnaire is designed and distributed, and the interviews are conducted. Both external auditors and auditors of Central Auditing Organization participated in the field study. The findings of the study indicated that (1) there are significant and discriminant differences between two groups of auditors with regard to the auditing challenges, including legal, professional, ethical, competitive, and auditees problems; as there are some variables distinguishing between them. (2) There are no significant and discriminant differences between two groups of auditors with regard to the technological challenge. These challenges include difficulties in dealing with electronic environment and there is scarcity in the auditors who are specialists in reviewing electronic environment. (3) There are significant and discriminant differences between two groups of auditors with regard to the remedies of the auditing challenges. The external auditors are reporting the significant of all remedies, while the auditors of central auditing organization are only reporting the significant of some remedies. (4) There are no significant differences between two groups of auditors with regard to the auditing challenges and remedies due to their qualifications and experience.

إن الهدف الاساسى لمهنة المراجعة هو ابداء الرأى فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وان القيمة المضافة لهذه المهنة انما تتمثل فى اضافة الثقة والمصدقية على المعلومات التى تتضمنها هذه القوائم. إن انجاز المهنة لهذا الدور الجوهرى هو بمثابة وفاء بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل بكفاة وفعالية مع احتفاظها بثقة المجتمع. ولقد اصبحت مهنة المراجعة تواجه مزيدا من التحديات والانتقادات بهدف تقييم جودة عملية المراجعة ومن المتعارف عليه ان عملية المراجعة "هى عملية منظمة لجمع وتقييم ادلة الاثبات عن العمليات الاقتصادية للتأكد من درجة توافقها مع المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج الى الاطراف المعنية، ويجب ان تؤدي المراجعة بواسطة شخص مؤهل ومستقل" (Arens,et.el. 2012)

ومن أبرز التحديات التى تواجه مهنة المراجعة خلال الالونة الاخيرة تحديات من جانب مجتمع الاعمال خصوصا بعد الانهيارات المالية التى شهدتها عدد من الشركات العملاقة والتى كانت قوائمها المالية تراجع من قبل بعض مكاتب المراجعة التى كانت تصنف باعتبارها من الكبار، خصوصا وان تلك الانهيارات المالية حدثت بالرغم من اصدار تقارير مراجعة تؤكد عدالة وصدق القوائم المالية فى التعبير عن حقيقة المراكز المالية ونتائج أعمال تلك الشركات. ولقد ادى ذلك الى اثاره للتساؤل حول مدى استقلال مراجع الحسابات، والتأهيل العلمى والعملى للمراجعين، وجودة اداء عملية المراجعة، وقصور برامج واجراءات المراجعة فيما يتعلق باكتشاف غش القوائم والتقارير المالية، ومدى احتواء هذه القوائم على تلاعب من جانب معديها بالرغم من انها مبنية على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. وتواجه مهنة المراجعة فى الوقت الراهن أزمة ثقة أو أزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة المصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على مجتمع الاعمال فى معظم دول العالم، وان كانت أكثر وضوحا فى الولايات المتحدة الامريكية وامتدت لتشمل معظم دول العالم بدرجات متفاوتة و من أهم هذه القضايا قضية Bernard Madoff والذي تسبب فى إحداه أكبر قضية غش وصلت إلى المحاكم الأمريكية والتي تتضمن غشاً بأكثر من ٦٥ بليون دولار، والتي كانت أسوأ حالة غش على مدار التاريخ (Gee, 2010).

ولقد شهدت بدايات القرن الحادى والعشرين انهيار كبرى الشركات الامريكية ذات النثل الاقتصادى الكبير مثل شركة (Enron) عام ٢٠٠١ وشركة World com عام ٢٠٠٢ وأخر تلك الحالات هي شركة Lehman Brothers الأمريكية فى عام ٢٠١٠ وشركة Olympus Corporation اليابانية للالكترونيات فى عام ٢٠١١ (Accounting Scandals, 2012).

وقد ارتبط هذا الانهيار بمشاكل محاسبية كبيرة لتلك الشركات وتورط كبرى مكاتب المراجعة اما بسبب الاشتراك فيها او عدم الكشف عنها. وقد ارجع البعض (Krishnamurthy et al., 2006) فشل مكتب et al., 2006 فى الإدلاء برأى صادق وعادل عن مشكلة شركة Enron لضعف المعايير الاخلاقية والسلوكية المهنية، اضافة الى ذلك انتشار الدعاوى القضائية المرفوعة من الشركات الامريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ومقاضاة تلك المكاتب بسبب الاضرار التى لحقت بها وكثرة حالات الافلاس مما دفع الهيئات والمنظمات المهنية لوضع قواعد وضوابط الامور المهنية، والتزام مكاتب المراجعة باتباع اداب وسلوك الاداء المهني السليم. ونتيجة لذلك اثرت التساؤلات حول مدى مصداقية تقرير المراجعة على القوائم المالية وسادت حالة من عدم الثقة فى مهنة المراجعة واضفت ظلال من الشك حول جودة الخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة (Zahra, et al., 2005; 2007). وترجع بعض هذه التحديات الى غياب البيئة التى تقود المراجعين الى الالتزام بقواعد السلوك المهني واخلاقيات المهنة مما يشير الى وجود قصور فى النواحي القانونية والاخلاقية المتعلقة بالمهنة.

ولقد تزامنت هذه الأحداث مع ظهور مصطلح إدارة الأرباح أو المحاسبة الإبداعية نتيجة للمرونة المحاسبية لتصنيف عبنا وتحديدا جديدا لمراجع الحسابات للإفصاح عن هذه الممارسات وأثرها على القوائم المالية. وتواجه مهنة المحاسبة والمراجعة انتقادات عديدة وعنيفة في ظل تزايد الأزمات المالية سواء على المستوى المحلي أو العالمي ولعل السبب في ذلك يرجع إلى الفشل الذي تتعرض له الشركات على الرغم من أن التقارير المعدة من قبل مراقبي الحسابات لم تتضمن أي تحفظات تنبئ عن هذا الفشل (Kelton, 2008).

وتمثل الانتقادات السابقة مشكلة خطيرة للمهنة حيث إن المهنة تكتسب أهميتها من ثقة أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين في تقارير المراجعين والتقارير المالية المعتمدة من مراقب الحسابات ولكن الأحداث والانتقادات السابقة أدت إلى فقدان الثقة في التقارير المالية. وقد أثرت العديد من المخاوف وبدأ المستثمرون يشككون في نظم إدارة الشركات التي تعرضت للانهايار وابدوا تساؤلاتهم حول مدى فعالية المعايير المحاسبية والاجراءات المطبقة في الشركات ومدى مسؤولية المراجعين عن انهيار الشركات. حيث إن انهيار هذا العدد من الشركات أدى إلى خسائر رأسمالية بلغت ٤٦٠ مليار دولار (Rezaee, 2005).

ونظرا للانتقادات التي وجهت إلى مراجعي هذه الشركات وانخفاض ثقة المستثمرين في التقارير المالية المعتمدة من مزاوولي مهنة المراجعة، فقد واجهت الولايات المتحدة الأمريكية هذا الانخفاض في الثقة بقانون جديد ينظم المهنة وهو قانون Sarbanes- Oxley act 2002 كما اصدر مجلس معايير المراجعة معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٩ (SAS 99) والموجه خصيصا لمقابلة هذا الانخفاض في جودة التقارير المالية. كذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) مؤخراً بإحلال معايير المحاسبة الدولية (ISAs) بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)، وترتبت على ذلك تطوير الأطار العملي (معايير المحاسبة والتقارير)، ومن ثم ظهور اختلافات في أساليب الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن تلك السائدة في النموذج الأمريكي (القياس والاعتراف) (IASB, 2012; Wang & Campbell, 2012; Rahr, et al., 2010).

ولقد اهتم الباحثون والاكاديميون، في مواجهة انخفاض الثقة في المعلومات المحاسبية وتقارير المراجعة، بدراسة الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات. ولقد أكدت العديد من الدراسات (Farber, 2005; Khanchel, 2007; Erkens et al., 2009) على أن ضعف آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعمل تعتبر من أهم العوامل التي يلقي عليها مسؤولية فشل الشركات نتيجة للزامات المؤسسية أو الاقتصادية. وأشار Saudagaran (2003) بأنه يمكن تحسين دقة ومصداقية واعتمادية التقارير المالية من خلال تصميم نظام للمسألة ودعم آليات الحوكمة. وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات تائرا بحوكمة الشركات، حيث إن عناصر الحوكمة تلعب دورا كبيرا في تطوير المحاسبة والمراجعة (انظر: Yakhou & Dorweiler, 2005; Cohen et al., 2008; Kilton & Yang, 2008; Cormier et al., 2010; Ebaid, 2011; Wang & Campbell, 2012)

كما أوضحت بعض الدراسات (Dey, 2008; Archambeault et al., 2008) انه لا يمكن تطبيق اجراءات الحوكمة بفاعلية دون دعم من مهنة المحاسبة والمراجعة. إضافة إلى ذلك أوضحت الدراسات (Kilgore 2007; Kent & Stewart, 2008; Rainsbury et al., 2009) إلى وجود علاقة قوية بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية وجودة المراجعة الخارجية.

وفي العقد ١٩٦٠ في مصر أخذ التطور الاقتصادي ثلاثة أشكال متمثلة في الإدارة المركزية للاقتصاد، على المستوى القومي دون العالمي، وتوسع القطاع العام. وفي منتصف العقد ١٩٧٠ حررت الحكومة المصرية الاقتصاد القومي، نتيجة لاتباع سياسة الانفتاح الاقتصادي، وبدأت العديد من التحسينات في معايير وممارسات المحاسبة والمراجعة. صاحب هذه التطورات زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وزيادة الضغوط لتحسين

كفاءة عملية المراجعة دون تخفيض الفعالية، وإعادة هيكلة التقارير المالية ومتطلبات الإفصاح، وتعديل بعض القوانين الهامة، وتأسيس الجهاز المركزي للمحاسبات، وكتابة النسخة المبدئية للقانون المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة (Wahdan, et al., 2006). وفي عام ١٩٩٢ أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين أول معايير مصرفية للمحاسبة والمراجعة والتي تعتبر نسخة مترجمة من المعايير الدولية (المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، ١٩٩٨). وفي عام ٢٠٠٢ كانت مصر لديها ٢٢ معياراً للمحاسبة و ٦ معايير للمراجعة، واقتصرت معايير المراجعة على خطوة واحدة في المراجعة وهي اصدار تقرير المراجع على القوائم المالية دون غيرها من اجراءات المراجعة (وزارة التجارة الخارجية، ٢٠٠٣). وفي عام ٢٠٠٦ أصدرت وزارة الاستثمار ٣٨ معياراً للمحاسبة ليبدأ العمل بها في ٢٠٠٧. وهذه المعايير تتمشى مع معايير التقارير المالية الدولية. وفي عام ٢٠٠٨ أصدرت وزارة الاستثمار ٣٨ معياراً للمراجعة ليبدأ العمل بها في ٢٠٠٩. كما نصت على انه في حالة عدم تغطية المعايير المصرية للمعاملة أو الحدث يتم العمل بالمعايير الدولية (وزارة الاستثمار ٢٠٠٧).

وتواجه مهنة المراجعة في مصر العديد من التحديات المعاصرة منها ما هو مرتبط بالتشريع والمهنة والنواحي الاخلاقية، ومنها ما هو مرتبط بالنواحي التكنولوجية وخاصة بعد ظهور نظم التجارة الالكترونية ونظم تخطيط موارد المشروع ووسائل الدفع الالكترونية مما يفرض على المراجع تحدى جديد ويتطلب منه اكتساب المهارات اللازمة لمراجعة العمليات التي تتم باستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات الحديثة. وقد حددت هيئة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) أحد عشر تطوراً تقنياً يتطلب من المراجع أخذه في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومنها التجارة الالكترونية وتبادل البيانات الكترونياً (Helms & Mancino, 1998). كما أن هناك تحديات تتعلق بالمنافسة وخاصة بعد أن صدقت مصر على اتفاقية تحرير الخدمات (GATS) عام ١٩٩٥ وبدأ الأجانب يمارسون مهنة المراجعة في مصر مما أدى الى زيادة المنافسة وازدحام عينا جديدا على المراجعين المصريين جعلهم في حاجة الى اكتساب مهارات جديدة والالتزام ببرامج التعليم والتدريب المستمر حتى يستطيعوا المنافسة على المستويين المحلي والعالمى (الحقاوي، ٢٠٠٣، زكى، ٢٠٠٦).

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١- ماهى التحديات المعاصرة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر؟

٢- هل هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز

المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالتحديات المعاصرة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر؟

٣- هل هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز

المركزى للمحاسبات حول المقترحات العملية لحل مشاكل المراجعة فى مصر؟

٤- هل هناك اختلافات ذات دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى

للمحاسبات حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها طبقاً لخصائصهم الديموجرافية (الخبرة -

التأهيل العلمى)؟

٢- أهداف البحث

• التعرف على أهم التحديات المعاصرة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر، وبالتالي المساهمة فى تطوير مهنة المراجعة عن طريق توضيح أهم هذه التحديات ووسائل التغلب عليها من وجهة نظر خبراء المراجعة ومن استخلاصات الدراسات والتجارب الدولية مما يودى الى رفع مستوى جودة أداء المهنة وزيادة فعاليتها فى المجتمع مما يزيد الثقة فى القوائم المالية.

- التشخيص والتقييم الموضوعي لاسباب التحديات المعاصرة في ضوء الدراسات السابقة وقانون تنظيم المهنة و آراء المراجعين وأساتذة الجامعات.
- تقديم بعض المقترحات والحلول النابعة من بيئة الممارسة الفعلية ومن التجارب الدولية ونتائج الدراسات السابقة للتغلب على أو تخفيف حدة هذه التحديات.
- الكشف عن مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة (سواء كانوا ممارسين فقط أو ممارسين وأكاديميين) والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات ووحدة رقابة الجودة بالهيئة العامة للرقابة المالية فيما يتعلق بتحديات ومشاكل المراجعة ووسائل التغلب عليها.
- تحديد وتوصيف مدى الاختلاف بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بتحديات ومشاكل المراجعة ووسائل التغلب عليها وفقاً لخصائصهم الديموجرافية؟

٣- أهمية البحث

- يستمد البحث أهميته من المساهمات المحتملة التي يمكن أن يقدمها سواء على المستوى الأكاديمي أو العملي. وترجع أهمية البحث الى مساهمته في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر من خلال التعرف على أهم التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة في الواقع العملي والتعرف على أسباب هذه التحديات مع تقديم مقترحات للحد من أو التغلب على هذه التحديات وهذا يساعد كل من:
- الجهات الحكومية المسؤولة عن اصدار تشريعات المحاسبة والمراجعة في تعديل القانون الحالي الغير ملائم لمتطلبات المهنة او اصدار قانون جديد يتمشى مع التحديات المعاصرة والمعايير الحديثة للمراجعة والظروف الحالية للممارسة العملية لمهنة المراجعة في مصر مما سيكون له أثر فعال على زيادة فعالية مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر مما ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة.
 - جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عند اصدار قواعد تنظم المهنة وكذلك عند مراجعة المعايير التي تم اصدارها في هذا الشأن. هذا البحث يساعد الجمعية أيضا في التعرف علي تحديات مهنة المراجعة واساليب معالجتها، وبالتالي ادارة وتنظيم المهنة بشكل افضل للتغلب علي التحديات والصعوبات التي تواجه المهنة في مصر. وهذا يدعوها الي محاولة اتخاذ الاجراءات الملائمة للتغلب عليها مما سيكون له اثر فعال علي المراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية.
 - المراجعين عند القيام بمهمة مراجعة حسابات الشركات، حيث أن التعرف علي التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في مصر والنقليل من اثارها او التغلب عليها يؤدي الي تحسين اداء المراجع وتحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام. وهذا يزيد من فاعلية ومصداقية المعلومات المحاسبية وبالتالي يزيد من ثقة المستخدمين في هذه المعلومات مما يزيد من درجة الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات وبالتالي تزداد اهمية مهنة المراجعة في المجتمع بصفة عامة.
 - مستخدمي القوائم المالية، إن التغلب علي التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة او تقليل اثارها يزيد من جودة عملية المراجعة مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع وبالتالي زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية مما يؤدي الي اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات رشيدة في صالح الشركة بصفة خاصة وفي صالح الاقتصاد المصري بصفة عامة.
 - الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث أن التعرف علي التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة في مصر من وجهة نظر الممارسين للمهنة واساتذة الجامعات والجهات الرقابية، وكذلك فان التعرف علي اسباب هذه التحديات ووسائل التغلب عليها يساعد الباحثين في التعرف علي المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة مما يدعوهم الي اجراء البحوث الاضافية للتغلب علي هذه المشاكل والتحديات وبحث اثارها على المراجعين والمحاسبين.
 - الجامعات والمراكز البحثية ومراكز التدريب، حيث يتم ادراج هذه التحديات واسبابها ووسائل التغلب عليها في المقررات والمناهج الدراسية وبرامج التدريب وخصوصا برنامج التعليم والتدريب المستمر مما يساعد

علي تنمية وعي طلاب المحاسبة والمراجعة والباحثين والمراجعين بأهمية مهنة المحاسبة والمراجعة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

- مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، حيث أن التعرف على المشاكل التي تواجه مراقبي الجهاز المركزي وأساليب مواجهتها، يساعد الجهاز على تعديل إجراءات المراجعة والظروف المحيطة للتغلب على هذه المشاكل (يقوم البحث بدراسة التحديات التي تواجه مراقبي الجهاز وبفحص مدى وجود اختلافات بين مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات والمراجعين بمكاتب المراجعة).
- الجهات الرقابية (المسؤولون بهيئة الرقابة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات)، يساعد البحث هذه الجهات في فهم أسباب انخفاض جودة عملية المراجعة مع المساهمة في تطوير إجراءات تساعد على رفع جودة أداء عملية المراجعة.
- الادب المحاسبي، حيث يضيف البحث معلومات عن تحديات ومشاكل وقوانين المراجعة في مصر، حيث توجد ندرة في الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع في جمهورية مصر العربية.

٤- حدود البحث

يتناول هذا البحث التحديات التي يواجهها مراجعي الحسابات في مصر في عملهم من وجهة نظرهم دون التطرق لوجهة نظر الشركات محل المراجعة أو الجهات المنظمة للمهنة في مصر. وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد البحث أيضا على أسلوب العينة غير الاحتمالية حيث تم استطلاع آراء ممثلين عن كل أنواع مكاتب المراجعة في مصر وعينة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية وكذلك عينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وأعضاء ادارة مراقبة جودة أداء المراجعين التابعة للهيئة العامة الرقابة المالية. كذلك يركز البحث على التحديات التي تواجه المهنة وليس التحديات المتعلقة بظروف العمل داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة وبالتالي فإنه يجب تفسير نتائج البحث في ضوء هذه المحددات.

٥- الدراسات السابقة

يتبين من الدراسات السابقة انه تم اجراء بعض الدراسات المتعلقة بموضوع البحث في دول مختلفة (عدا جمهورية مصر العربية) وحيانا تتكرر نفس الدراسة في الدولة الواحدة بصورة مباشرة او غير مباشرة مما يزيد من أهمية موضوع البحث والحاجة الي التعرف علي التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة واسبابها واساليب معالجتها، وبصفة خاصة بجمهورية مصر العربية ومن هذه الدراسات:

وفي عام ١٩٩٢ قام فايد بدراسة لتحديد معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ضوء المعايير الدولية للمراجعة. وتشير نتائج الدراسة الي وجود مجموعة من المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن وتتمثل في قصور القوانين في اليمن عن تحديد واجبات ومسئوليات المراجع المهنية، وعدم وجود ميثاق اخلاقي مهني، وعدم وجود برامج تدريب كافية.

قام (Chenok 1995) باجراء دراسة تحليلية للتعرف علي اهم التحديات التي يواجهها اعضاء المجمع الامريكي للمحاسبين والمراجعين خلال ١٥ سنة والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتشير نتائج هذه الدراسة الي وجود عدد من التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة وتشمل هذه التحديات مايلي:

- ١- المنافسة من داخل المهنة وخارجها.
- ٢- التغييرات في الأطار العام للموارد البشرية العاملة في هذه المهنة من شركة مراجعة لآخري.
- ٣- تعقد المهنة بسبب كثرة التغييرات في النصوص القانونية الحاكمة للمهنة والمؤثرة عليها مما يؤدي الي تعقيد عرض المعلومات.

وتوصلت الدراسة الي مجموعة من التوصيات لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة تتمثل في: ضرورة تطوير التعليم المحاسبي لتحسين أداء المراجعين، وضرورة تطوير الخدمات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وضرورة تبني معايير ملائمة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

ولقد تناول (1995) Shauib تنظيم التقرير المالي في دولة الكويت حيث تعرض تنظيم الإفصاح عن المعلومات المالية. وتشير نتائج هذه الدراسة الي وجود نقص في التشريعات والقوانين المنظمة لقواعد الإفصاح في التقارير المالية وعدم كفاية المعلومات المنشورة بالتقارير المالية والنقص في الإفصاح عن الاسس المحاسبية التي استخدمت في اعداد هذه التقارير ولقد ادت هذه المشكلة الي انهيار سوق الكويت للاوراق المالية عام 1982، ومع ذلك فان هذه الدراسة لم تتعرض للتحديات المعاصرة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الكويت او مشاكل مكاتب المراجعة.

وفي عام 1996 قام السعيدة بدراسة للتعرف علي الصعوبات والمشاكل التي تواجه القائمين بالوظائف المحاسبية في كل من القطاعين العام والخاص في الاردن ولتحقيق هدف البحث تم تصميم قائمة استقصاء لهذا الغرض وتضمنت القائمة أسئلة للتعرف علي الصعوبات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وتشير نتائج هذه الدراسة الي وجود صعوبات امام القائمين بوظائف المحاسبة والمراجعة وكان من توصيات هذه الدراسة ضرورة اعادة تاهيل المحاسبين واطلاعهم علي اخر المستجدات في المهنة وكذلك ضرورة رفع رواتبهم.

وفي نفس العام قام Eynon et al., 1996 باجراء دراسة ميدانية في الولايات المتحدة الامريكية حيث قام باختيار عينة مكونة من 167 محاسباً قانونياً وصمم قائمة استقصاء تتضمن أسئلة عن مدي وعي المراجعين باخلاقيات المهنة من خلال برامج التعليم والتدريب. وتشير نتائج هذه الدراسة الي عدم توافر وعي كافي لدي كثير من المراجعين باخلاقيات المهنة وكذلك عدم اتباعهم لقواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات كما اوضحت الدراسة عن ان 25% من افراد العينة حصلوا علي مقرر سلوكيات المهنة أثناء دراستهم وان ثلث اعضاء العينة درسوا سلوكيات المهنة بمقرارات المحاسبة بالجامعات وكذلك اوضح 50% من اعضاء العينة انه يجب الاخذ في الحسبان قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات وان 69% منهم اعتبروا انفسهم مراعيين لقواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات.

وفي نفس العام 1996 قام عبد الله بدراسة مقارنة حول مهنة المراجعة في كل من الاردن والكويت ولقد ركزت الدراسة علي مقارنة القوانين والقواعد المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في كلتا الدولتين وشملت المقارنة شروط مزاوله المهنة في كل دولة وشروط تعيين المراجع وتحديد اعباءه وكذلك حقوق وواجبات المراجع وقواعد السلوك المهني. وتشير نتائج الدراسة الي ان الترخيص بمزاوله المهنة يجب أن يكون من جهة متخصصة وليس من جهة حكومية وكذلك ضرورة وضع ميثاق اخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة وتحديد معايير مراجعة متعارف عليها.

وفي عام 1997 قام الحمود و ابراهيم بدراسة المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت. حيث قاما بدراسة ميدانية شملت اعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية الممارسين للمهنة فقط وعددهم 32 مراجعاً بالإضافة الي اساتذة المحاسبة بجامعة الكويت وتشير نتائج الدراسة الي وجود مشاكل وصعوبات تواجه المراجعين في دولة الكويت وهذه المشاكل تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة من جهة، ومشاكل متعلقة بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية من جهة اخري، ومشاكل متعلقة بالعملاء من جهة ثالثة. ولقد قامت الدراسة بترتيب هذه المشاكل حسب اهميتها من وجهة نظر المراجعين بدولة الكويت كما اوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك البدء في اصدار معايير محلية تلائم البيئة الكويتية وأيضاً ضرورة انشاء معهد لتدريب مراجعي الحسابات بدولة الكويت.

وفي عام 1997 قام دهمش بدراسة للتعرف علي واقع مهنة المراجعة في الاردن وتم تصميم قائمة استقصاء لتجميع البيانات من أجل تحقيق هدف البحث. وتشير نتائج الدراسة الي وجود مجموعة من التحديات والصعوبات التي يواجهها مراجعوا الحسابات في الاردن أهمها: زيادة حدة المنافسة بين المراجعين، وتأثير ادارة المنشأة علي استقلال المراجع، وعدم وعي المراجعين باخلاقيات المهنة وباهمية استقلال المراجع، وعدم كفاية تاهيل المراجع، وعدم الالتزام بمعايير المراجعة اضافة الي بعض المشاكل المرتبطة بالشركات محل

المراجعة ومنها عدم توفير المعلومات والادلة اللازمة لعمل المراجع، وعدم مراعاة كل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

وفي عام ١٩٩٨ قام الحمود واخرون باجراء دراسة ميدانية للتعرف علي الصعوبات والمشاكل التي يواجهها المراجعون في الاردن ومحاولة التعرف علي اسبابها وطرق علاجها، ولقد تم تصميم قائمة استقصاء لهذا الغرض. وتشير نتائج الدراسة الي وجود العديد من الصعوبات التي يواجهها مراجعي الحسابات في الاردن منها ما هو متعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وجمعية المحاسبين والمراجعين والعملاء. ولقد اشار افراد العينة الي عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني وعدم وعي المراجعين باخلاقيات المهنة وعدم وجود معايير مراجعة تلائم البيئة المحلية الاردنية وانخفاض مستوي الثقة بين مصلحة الضرائب والمراجعين وعدم تناسب انتعاب المراجعين مع حجم مسؤولياتهم التي فرضها القانون.

وفي عام ١٩٩٩ قام Willmott بدراسة للتعرف علي التطور التاريخي للاتجاهات الاكاديمية والقانونية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بانجلترا في الفترة من ١٨٥٤ وحتى ١٩٨٥ ولقد اوضحت الدراسة وجود صعوبات تواجهها المهنة من الناحية التنظيمية بواسطة الحكومة وكذلك من قبل المراجعين عند ممارستهم المهنة كما اشارت الدراسة الي تاثير المهنة بعوامل اجتماعية وسياسية بشكل مباشر وغير مباشر. وفي نفس العام (2000) قام Olivier بدراسة للتعرف علي التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة حيث قام بدراسة اثر الاطار التنظيمي لتقارير الاعمال المتاحة عن طريق شبكة الانترنت علي كل من المحاسبة والمحاسبين وخدمات التاكيد بواسطة المراجعين.

ولقد تناول (2000) Perry العلاقة بين الجوانب الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة في كل من السعودية وجنوب افريقيا وسنغافورة. وتشير نتائج الدراسة الي أن التطورات الاقتصادية تؤثر بشكل مباشر علي مهنة المحاسبة والمراجعة كما ان هذه التطورات تعرض المهنة لصعوبات تؤثر علي درجة تقدمها وتطورها.

ولقد تناول (2000) Helps مفهوم أداب وسلوك المهنة وكذلك التعليم والتدريب المحاسبي وتشير نتائج الدراسة الي ضرورة تنمية الوعي لدي المراجعين باخلاقيات المهنة من خلال ادراجها في المقررات الدراسية لطلاب مجمع المحاسبين الاداريين القانونيين CIMA وكذلك جعل البرامج التدريبية شرط للحصول علي ترخيص ممارسة المهنة حيث ان التعليم والتدريب ضروري لتطوير المهارات واخلاقيات المهنة مستقبلا. وفي عام ٢٠٠١ قام الراشد بدراسة كيفية النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت وذلك عن طريق دراسة المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات. وتشير نتائج الدراسة الي وجود مشاكل وصعوبات تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت وهذه المشاكل تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة، وجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وبالعملاء. ولقد قامت الدراسة بترتيب هذه المشاكل من وجهة نظر مراجعي الحسابات حسب اهميتها بدولة الكويت. كما اوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك البدء في اصدار معايير محلية تلائم البيئة الكويتية وأيضا ضرورة انشاء معهد لتدريب مراجعي الحسابات بدولة الكويت .

وفي عام ٢٠٠٢ قام صيام بدراسة لتقييم المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة في الشركات المساهمة بقطاع الصناعة بالاردن وتحديد اسبابها والاهمية النسبية لكل مشكلة. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استقصاء وزعت علي جميع الشركات المساهمة بقطاع الصناعة والمدرجة ببورصة عمان وتشير نتائج الدراسة الي وجود عدة عوامل ساهمت في ظهور مشكلات مهنة المحاسبة.

ولقد أثبت الفصل (٢٠٠٣) من خلال دراسته أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر علي تغيير المراجع في العراق منها ما هو مرتبط بالشركة محل المراجعة ومنها ما هو مرتبط بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ومنها ما هو مرتبط بمكتب المراجعة. ويوجد اختلاف كبير في الرأي بين مديري الشركات والمراجعين حول اثر هذه العوامل على تغيير المراجع.

وفي عام ٢٠٠٣ قام الحفناوي بدراسة للتعرف علي مدى استعداد مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر لمواجهة تحديات المنافسة العالمية في ظل إتفاقيه تحرير التجارة العالمية في السلع والخدمات ومنها خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة. وتشير نتائج البحث إلي وجود تحديات تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل إتفاقيه تحرير التجارة العالمية وهي تحديات تشريعية تتعلق بضرورة تطوير قانون المحاسبة والمراجعة والقوانين ذات الصلة بالمهنة، وتحديات علمية وعملية تتعلق بمتطلبات التأهيل العلمي والعملية، وتحديات مهنية تتعلق بضرورة تطوير دستور المهنة وتفعيل دور المؤسسات المهنية. ومن أهم وسائل مواجهة هذه التحديات هي التطوير التشريعي والعلمي والمهني والمعلوماتي لجوانب المهنة.

وفي عام ٢٠٠٤ قام دهمش والقشي بدراسة تهدف إلي التعرف علي مدى ملائمة مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية الحالية لبيئة التجارة الإلكترونية وتحديد المشكلات التي تحدد مهنة المحاسبة في التعامل مع هذه البيئة الجديدة. وتشير نتائج البحث الي وجود اثار للتجارة الالكترونية علي مهنتي المحاسبة والمراجعة ومن أهم مظاهر التأثير فقدان التوثيق المستندي، ووجود مشكلات للاعتراف بالإيرادات المتولدة عبر التجارة الإلكترونية، وعدم وجود آلية محددة للنحاسب الضريبي. واقترحت الدراسة بعض الحلول للتعامل مع هذه المشاكل منها نقطة الاعتراف عند تحقق الأمان لعمليات النظام.

ولقد قام المشهداني والعبادي (٢٠١١) بدراسة التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية مع محاولة اقتراح حلول لمواجهة هذه التحديات. وتتمثل أهم التحديات في ضرورة تزويد المراجعين بالمهارات المطلوبة للتعامل مع بيئة التجارة الإلكترونية، وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التجارة الإلكترونية للضرائب، ومشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد، والشكوك حول مصداقية المعلومات بعد توفير النشر الإلكتروني للقوائم المالية، وضرورة اللجوء الي المراجعة المستمرة.

وفي عام ٢٠٠٤ قام Abu-Musa بدراسة التحديات الجديدة التي تواجه المراجع عند مراجعة للتجارة الإلكترونية وكيف تم مراجعة الشركات التي تستخدم الانترنت في عملياتها حيث اصبحت طرق المراجعة التقليدية قاصرة عن اداء هذه المهمة. ولقد قدمت الدراسة توصيات لمساعدة المراجع الخارجي علي مواجهة هذا التحدي عن طريق الحصول علي المهارات اللازمة لمراجعة عمليات التجارة الإلكترونية.

وفي عام ٢٠٠٥ قام جربوع بدراسة بعنوان محددات مراجعة القوائم المالية: تحد كبير للمراجع الخارجي، وقام بإجراء دراسة تحليلية لأراء المراجعين في فلسطين باستخدام الدراسة الميدانية. وتكون مجتمع البحث من مراجعي الحسابات العاملين في قطاع غزة وعددهم ٨٥ مراجع. وتشير نتائج الدراسة إلي وجود مشاكل تواجه المراجعين الخارجيين وترجع هذه المشاكل إلي الأسباب التالية: نقص الكفاءة المهنية لدى المراجعين، وانخفاض جودة الأداء المهني، والشك في استقلال المراجعين. أما عن المحددات التي تواجه المراجعين عند مراجعة القوائم المالية فتمثل في ضعف نظام الرقابة الداخلية، واستخدام أسلوب المعاينة الاحصائية في عملية المراجعة.

وفي عام ٢٠٠٥ قامت ريم عمر بدراسة تهدف إلى تقييم مدى فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في التعامل مع مشاكل وتحديات مهنة المراجعة والحد من أثارها السلبية. وتشمل هذه المرتكزات كل من المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الأتصال. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلي وجود فروق معنوية بين أعضاء المهنة الممارسين من جانب وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب أخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة. وتشمل المشاكل: محدودية الألتزام بالمعايير وقواعد السلوك، واستمرار ظاهرة انخفاض الأتعبات المهنية، واحتكار عدد محدود من مكاتب المراجعة لخدمات المهنة، وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ووجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

وفي عام ٢٠٠٥ قام Healy بدراسة التحديات التي يواجهها المراجعون وتحليل سوق رأس المال الأمريكي. ولقد قام الباحث بدراسة النظام المالي الحالي وضرورة أخذ تأثير أي تغييرات في الحسابان على النظام المالي ككل. ولقد ركز الباحث على فئتين كأعضاء للجنة وهما المراجعين والمحللين الماليين. ولقد أشارت الدراسة إلى أن الغش المالي قد أدى إلى انهيار بعض الشركات الكبرى مثل Enron and WorldCom إضافة إلى انهيار شركة مراجعة كبرى تسمى أندرسون. ولقد فقد المستثمرون نتيجة لهذه الاخفاقات تيريليون من الدولارات. وتساءلت الدراسة لماذا حدث ذلك وقامت الدراسة بتحليل التحديات التي تواجه المراجعين والمحللين الماليين وتحديد الأسباب الحقيقية لهذه التحديات، واستكشاف مدى استجابة التشريع الحالي لهذه التحديات واقتراح بعض الحلول. وأشارت الدراسة إلى أن قانون Surbanes-Oxly 2002 وبعض اجراءات الاستقرار العالمية التي تهدف إلى تصحيح وحل مشاكل المراجع والمحلل المالي تعتبر غير فعالة. فبالرغم من النتائج الايجابية والمرغوبة لبعض الحلول، فإنها لا تتعامل مع جذور المشكلة. فهذه الحلول لم تجعل مهنة المراجعة أكثر جاذبية مثل المهن الأخرى، كذلك هناك مشاكل في تكاليف البحوث من جانب المحللين الماليين على سبيل المثال. وبدون حل هذه المشاكل فإن شركات المراجعة وشركات التحليل المالي سوف تدعم استراتيجيات تؤدي إلى اخفاقات مستقبلية.

وفي عام ٢٠٠٦ قام الدلاهمة بدراسة للتعرف على المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية ولتحقيق هدف البحث قام بتصميم قائمة استقصاء. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى وجود العديد من المشكلات أهمها عدم ملائمة أتعاب المراجع مع حجم العمل، والتنافس غير الشريف بين المراجعين، ونظرة المستفيدين للمراجعة بأنها تهدف إلى اكتشاف الغش والأخطاء.

ولقد تناول نكي في عام ٢٠٠٦ اثر تحرير التجارة في الخدمات علي مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاويلها في مصر ولتحقيق هدف البحث تم تصميم قائمة استقصاء لتجميع آراء بعض المحاسبين العاملين ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة في القاهرة الكبرى بالإضافة الي بعض المحاسبين الأكاديميين ببعض الجامعات المصرية. وتشير نتائج البحث الي وجود اثار ايجابية وسلبية لتواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية في مصر علي مهنة المحاسبة والمراجعة وعلي مزاولي هذه المهنة. وأوصت الدراسة بضرورة الأهتمام بالتدريب والتأهيل المناسب للمحاسبين والمراجعين المصريين لمواجهة تحديات المنافسة مع المكاتب الأجنبية.

ولقد قام Wahdan et al. 2006 بدراسة الإطار القانوني والمعايير والفجوات المتعلقة بمهنة المراجعة في مصر. وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من وجود الإطار القانوني إلا أن مهمة المراجعة في مصر تواجه مشكلة عدم التمشي مع القوانين، حيث يوجد عدم التزام من المراجعين بمعايير المراجعة عند الممارسة الفعلية للمهنة. وتشمل المحاولات التي قامت بها الحكومة المصرية في الفترة الأخيرة في وضع النسخة المبدئية لقانون المحاسبة الجديد، وتعديل قانون الشركات، وقانون سوق رأس المال، وقانون البنوك. ولكن بالرغم من وجود نسخة مبدئية من القانون إلا أنه لم يصدر حتى الآن. وتشير نتائج الدراسة إلى أنه لا توجد معايير لسلوك المهني يلتزم بها المراجعون في مصر. وصاحب هذا القصور انتشار الشركات العائلية، وغياب قواعد تعيين أو تغيير المراجعين، وإعطاء المراجعين أولوية ملف الضرائب عن الأهتمام باضفاء الثقة على القوائم المالية.

وفي عام ٢٠٠٨ قام Ali and Teck بدراسة تحديات المراجعة في ماليزيا، ولقد تناول الباحثان الفضاءات المالية التي حدثت في أماكن كثيرة من العالم وردود أفعال الهيئات التنظيمية والتشريعية في ماليزيا تجاه مهنة المراجعة والتي تضمنت تعديل بعض القوانين وفرض مجموعة من القيود الرقابية مثل مراجعة اداء المراجعين. وبالرغم من ذلك فقد توصل الباحثان إلى أن فرض الرقابة وسن القوانين ربما لا يكون هو الحل الوحيد وإنما يمكن تحقيق ذلك بزيادة الوعي بالقيم الأخلاقية، وتحسين التعليم والتدريب الخاص بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وفي دراسة قام بها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتوكيد IAASB, 2008 لمساعدة المراجعين في مواجهة التحديات التي تواجههم عند مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في بيئة سوق رأس المال وذلك عن طريق توضيح المناطق داخل معايير المراجعة الدولية والتي تتعلق بصفة خاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في أوقات وجود شكوك بالسوق (عدم التأكد) وكيف يتم ذلك في أوقات الصعوبات المالية للحصول على التمويل والتركيز على الاستثمار في الأدوات المالية . وكذلك ضرورة التقرير عن مدى قدرة العميل على الاستمرار . وأشارت الدراسة الى ضرورة التعاون مع الهيئات الأخرى المهتمة بالمهنة للبحث عن وسائل وحلول لهذه التحديات

ولقد تناول Wahdan et al ٢٠٠٨ مدى دعم تكنولوجيا المعلومات للمراجع في أداء مهمته وخاصة استخدام النظم المؤسسة على المعرفة أو نظم الخبرة. وتشير نتائج الدراسة الى أن النظم المؤسسة على المعرفة يمكن استخدامها لأغراض التدريب للتغلب على النقص في الخبرة العلمية والعملية حيث يوجد نقص في المراجعين المتخصصين في مراجعة النظم التكنولوجية في مصر ولقد أوصى البحث بضرورة اكتساب المراجعين لمهارات التعامل مع النظم الحديثة لتكنولوجيا المعلومات.

وفي عام ٢٠٠٩ قام Dahawy et al بدراسة حالة للتعرف على الوضع الحالي للمحاسبة في مصر، حيث أوضح أن مصر كدولة نامية شهدت تغيرات كثيرة في النظام المحاسبي خلال العقدتين الماضيتين حيث قامت الدراسة بتحليل التطورات في النظام المحاسبي وقدمت توصيات لتسهيل عملية إعادة صياغة المحاسبة في مصر. وتشير نتائج الدراسة أنه بعد حدوث إعادة الصياغة فإن الشركات سوف تعد تقارير مالية أكثر منفعة عن الوضع الحالي مما يزيد من الاستثمارات الأجنبية والتمويل من المصادر الأجنبية.

وفي عام ٢٠٠٩ توصل درغام في دراسته عن المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة الى عدة مشاكل منها عدم وجود الزام من قبل الجهات المنظمة للمهنة بمعايير المحاسبة التدقيق الدلية، عدو وجود تناسب بين أتعاب المدقق وحجم اعماله ومسئوليته، والتنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات.

وفي عام ٢٠٠٩ توصل Farser في دراسته حول مستقبل مهنة المراجعة والتحديات والفرص التي تواجه المراجع خلال الأزمة المالية إلى عدد من المقترحات التي تركز على أن البحث الأكاديمي هو الذي يحسن من أداء مهنة المراجعة. وفي عام ٢٠١٠ التحديات التي تواجه مهنة المراجعة لتضييق دورها وتناول البحث خطوات سلطة الخدمات المالية (FSA) Financial Services Authority في الهجوم علي مهنة المراجعة حيث يشير تقرير FSA الي أنه بناءا علي خبراتهم فإن المراجعين يركزون في مراجعتهم بصورة كبيرة علي تجميع وقبول الأدلة التي تدعم توكيدات وادعاءات الشركة بدلا من ممارسة النقد المهني الكافي. هذا الاتجاه يبتعد كثيرا عن ما تتوقعه FSA والمجتمع ككل من المراجعين. ولقد بدأت المراجعة تفقد دورها القيادي وبدأت مكاتب المراجعة في التركيز علي الخدمات الأخرى مثل الاستشارات والمحاسبة مع وجود تعارض كبير بين دور المحاسب والمراجع ومن الأفضل الفصل بينهما. وأصبحت مهنة المراجعة تستخدم بواسطة المكاتب الأربعة الكبرى بطريقة تقليدية كضمان او كإمان أكثر من النظر إليها كمهنة مربحة لنفس عملاء الخدمات الاستشارية والمحاسبية وبالتالي فقدت المراجعة دورها الانتقادي.

وفي عام ٢٠١٠ تناول Vasarhelyi et al أثر تكنولوجيا المعلومات وخصوصا نظم تشغيل الوقت الحقيقي الفوري على المعالجات المحاسبية الأمر الذي يزيد الطلب على المراجعين الذي يمتلكون المعرفة والمهارات الخاصة بمراجعة هذه البيئة الجديدة وأوصوا بضرورة تأهيل الجيل الجديد من طلاب المحاسبة والمراجعة واكتسابهم هذه المهارات لدخولهم سوق العمل لمواجهة هذه التحديات .

وفي عام ٢٠١٠ قام Marris بدراسة للتعرف على أهم التحديات التي تواجه المراجعين عند جمع الأدلة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وتشير نتائج الدراسة إلى أن أكثر من ٩٠% من أدلة المراجعة في العصر الراهن أصبحت رقمية، وأرجع فشل بعض عمليات المراجعة إلى ضعف أدلة المراجعة ومع استمرار التقدم التكنولوجي يتوقع الباحث أن تزيد نسبة أدلة المراجعة الرقمية .

وفي نفس العام ٢٠١٠ قام القرني بدراسة للتعرف على التحديات المصاحبة التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية بالمملكة العربية السعودية وأساليب مواجهتها ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لهذا الغرض، وتوصل إلى وجود عدد من التحديات التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية منها ما هو مرتبط بالمنشأة محل المراجعة (أهمها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لبعض الشركات، وتدنّي مستوى كفاءة محاسبي بعض الشركات) ومنها ما هو مرتبط بجوانب تشريعية وتنظيمية (أهمها انخفاض أتعاب مهنة المراجعة، وعدم تناسب الأتعاب مع حجم المسؤوليات التي حددها القانون) ومنها ما هو مرتبط بمكاتب المحاسبة الأخرى (أهمها قبول أتعاب أقل من حجم عمل المراجعة) ويوصي الباحث بضرورة قيام الأجهزة ذات الصلة بالمهنة في المملكة بإيجاد حلول لهذه التحديات مع ضرورة قيام هذه الأجهزة بالأبحاث المتعمقة وعلى عينة أكبر من المكاتب مع التركيز على إيجاد الحلول المناسبة لهذه التحديات.

ولقد قام Mwazembe 2010 بدراسة التحديات التي تواجه المراجعين والطرق الحديثة لمراجعة حسابات تشغيل البيانات الكترونياً EDP أو القوائم المالية حيث توجد مجموعة من البرامج تتنوع ما بين برامج متكاملة تصلح للشركات التجارية وغير التجارية تتعامل مع كل البيانات وتنتج لنا القوائم المالية التالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوقي الملكية، وهناك برامج صغيرة لمهام خاصة وتترك للمراجع أداء باقي المهام. وتوجد مزايا وعيوب لاستخدام نماذج تشغيل البيانات الكترونياً. كما توجد بعض التحديات مثل الحاجة إلى وجود سياسات لتكنولوجيا المعلومات، وسياسات لإحلال وصيانة الحاسبات، وسياسات الوصول إلى البيانات ودرجة الأمان. ولمواجهة هذه التحديات توجد ضرورة لاكتساب المراجع للمهارات الكافية للتعامل مع بيئة تشغيل البيانات الكترونياً واستخدام أحدث أساليب المراجعة الإلكترونية المتاحة.

ولقد تناول DOTY 2011 في كلمته في سمينار خاص بجودة المراجعة في كندا التحديات والتغيرات التي تواجه المراجعة في العقد القادم. وتحدث على أن شكوك المراجع في القوائم المالية هي أساس لنقطة المستثمر في التقارير المالية. وهناك تحديات مرتبطة بهذا الموضوع وهي : أولاً : أتعاب المراجعة يتم تحديدها عن طريق الإدارة وكذلك تغيير المراجعين مما يجعل المراجع يخدم فئتين متناقضين وهي المستثمرين وإدارة المنشأة. ثانياً: التعامل في البيئة العالمية حيث أصبحت المراجعة مهنة عالمية تواجه منافسة في كل الدول وكذلك هناك تحديات تتعلق بمدى استقلال المراجع وشفافية عملية المراجعة .

وفي عام ٢٠١٢ قام Wahdan & Van den Herik بتشخيص الوضع الحالي لمهنة المراجعة في مصر ولتحقيق هدف البحث تم تصميم قائمة استقصاء وصياغة ثمانية فروض واختبارها مع عينة من المراجعين. وتشير نتائج الدراسة إلى أن النقص في الخبرة العلمية والعملية في مصر يرجع إلى النقص في المراجعين ذوي الخبرة وانخفاض مستوى التعليم المحاسبي والنقص في التدريب العملي إضافة إلى وجود بعض الممارسات غير المقبولة لبعض المراجعين ووجود اختلاف في آراء واحكام المراجعين في حالة التعرض لنفس الشركة محل المراجعة.

ويلاحظ أن الدراسات السابقة أنها أجريت في دول عربية أخرى ولم تجري في مصر. وتناولت كل دراسة مجموعة من التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة المراجعة وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بإجراء هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية وكذلك تناولها متغيرات جديدة غير واردة في الدراسات السابقة إضافة إلى توضيح مدى وجود فروق جوهرية بين المراجعين الخارجيين ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات فيميل يتعلق بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة. وتضمنت الدراسة الحالية تجميع وتحليل آراء خبراء المراجعة في وسائل التغلب على مشاكل وتحديات المراجعة في البيئة العملية وكذلك ترتيب التحديات حسب أهميتها. وتضمنت الدراسة تحليل مدى تأثير خبرة المراجعين وتأهيلهم العلمي على آرائهم في مدى تأثيرهم بتحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها. كما شملت الدراسة اختبار مدى وجود اختلاف متميز بين المجموعتين من المراجعين حول التحديات ووسائل التغلب عليها، وكذلك الأهمية النسبية

لهذه التحديات لدى كل مجموعة من المراجعين وماهى المتغيرات التى تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين.

٦- فروض البحث

استنادا إلى مشكلة وأهداف البحث وفحص الدراسات السابقة ولتحقيق أهداف البحث فإن الباحث سيقوم باختبار الفروض الثلاثة الرئيسية التالية:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة (سواء كانوا ممارسين فقط أو ممارسين وأكاديمين) والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات ووحدة رقابة الجودة بهيئة الرقابة المالية فيما يتعلق بالتحديات المعاصرة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر. ولاغراض اختبار هذاالفرض تم تقسيمه الى ست فروض فرعية كما يلى:

١- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر.

٢- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر.

٣- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر.

٤- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بمشاكل المنافسة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر.

٥- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات حول مشاكل العملاء محل المراجعة فى مصر.

٦- لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات حول المشاكل التكنولوجية التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر.

الفرض الثانى: لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات حول الوسائل والمقترحات العملية لحل مشاكل المراجعة فى مصر.

الفرض الثالث: لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقا لخصائصهم الديمجرافية (التأهيل العلمى - الخبرة).

٧- منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، فإن البحث سوف يمر بالمرحل التالية:

• إجراء مراجعة للدراسات السابقة بهدف التعرف على أهم التحديات الراهنة التى تواجه مهنة المراجعة فى مصر وتشخيص أسباب هذه التحديات وتقديم عدة مقترحات للتغلب عليها ومواجهتها.

• تصميم قائمة استقصاء اعتمادا على فحص الدراسات السابقة فى الخطوة الأولى لجمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث.

• إجراء دراسة استطلاعية باستخدام المقابلات الشخصية مع عينة المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات. ولقد تم إجراء دراسة استطلاعية أخرى على عينة من طلاب الدراسات العليا بكلية التجارة جامعة المنوفية وكذلك أساتذة المحاسبة والمراجعة بغرض اختبار مدى فهم المستقصي منهم لقائمة الاستقصاء المعدة للدراسة، ومدى وضوح العبارات وسهولة الصياغة.

• توزيع قوائم الاستقصاء على رؤساء قطاع الشؤون المالية ومديري الحسابات والتكاليف والمحاسبين الإداريين والمديرين الماليين ومتخصصي تكنولوجيا المعلومات بعدد من منشآت الأعمال المصرية التي تطبق نظم ERP والمنشآت التي لا تطبقها.

• إجراء مقابلات شخصية مع الأفراد المشاركين في الاستقصاء في مرحلتين: (١) عند تسليم قوائم استقصاء بهدف توضيح أهداف البحث والبيانات المطلوبة والمصطلحات المستخدمة. (٢) عند تسلّم قوائم الاستقصاء بهدف الرد على أي استفسارات ضرورية للإجابة على بعض أسئلة الاستقصاء.

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في مراجعي الحسابات في مصر وأساتذة المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية ومراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات وأعضاء إدارة مراقبة جودة أداء المراجعين التابعين لهيئة الرقابة المالية. ولقد تم اختيار عينة غير احتمالية من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة الخارجية وكذلك تم اختيار عينة من أساتذة المحاسبة والمراجعة وكذلك تم اختيار عينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبة للتعرف على تحديات المراجعة التي تواجههم عند مراجعة شركات قطاع الأعمال العام إضافة إلى أعضاء إدارة مراقبة جودة أداء المراجعين التابعين لهيئة الرقابة المالية. ولقد تم تسليم الاستقصاء إلى أفراد العينة ويوضح الجدول (١) بيان بعدد استثمارات الاستقصاء المرسله وعدد المستجيبين حسب المؤهل العلمي. كما يوضح الجدول (٢) بيان بعدد استثمارات الاستقصاء المرسله وعدد المستجيبين حسب سنوات الخبرة.

جدول (١) عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستلمة	عدد الاستثمارات الخاضعة للتحليل الخارجي	عدد الاستثمارات الخاضعة للتحليل مركزي	عدد الاستثمارات الخاضعة للتحليل اجمالي
بكالوريوس	٧٣	٧١	٣٨	٣٠	٦٨
ماجستير	٣٢	٢٨	٢٠	٦	٢٦
دكتورة	٢٥	٢٠	١٤	٦	٢٠
اجمالي	١٣٠	١١٩	٧٢	٤٢	١١٤

جدول (٢) عينة البحث حسب سنوات الخبرة

الشركات	من ١ - أقل من ٤ سنوات	من ٤ - أقل من ٧ سنوات	من ٧ - أقل من ١٠ سنوات	١٠ سنوات فأكثر	الاجمالي
المراجع الخارجي	٧	١٩	٢٤	٢٢	٧٢
مراجع الجهاز	٤	٤	٥	٢٩	٤٢
المجموع	١١	٢٣	٢٩	٥١	١١٤
النسبة المئوية	١٠%	٢٠%	٢٥%	٤٥%	١٠٠%

ثبات وصدق أداة البحث

الهدف من هذا الاختبار هو اختبار مدى صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء ومدى ملائمتها لأهداف البحث، ويوضح مقياس الاعتمادية والصلاحية (ألفا لكرونباخ Cronbach's Alpha) مدى الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة. فإذا زادت قيمة المقياس عن ٠.٦% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع (McClave et al., 2001). ولغرض تقليل أخطاء القياس المحتملة في المقاييس متعددة المحتوى التي تم استخدامها في قائمة الاستقصاء (45 متغير لقياس أبعاد مشاكل وتحديات المراجعة، ١٤ متغير لقياس أبعاد الوسائل العملية للتغلب على مشاكل وتحديات المراجعة في مصر) فقد تم حساب معامل الثبات باستخدام طريقة ألفا لكرونباخ. كما تم حساب الصدق الذاتي

بإيجاد الجذر التربيعي لمعامل ثبات الاختبار. ويوضح الجدول رقم (٣) معاملات الثبات والصدق لأبعاد مشاكل وتحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها.

جدول رقم (٣)

معامل الثبات والصدق لمقاييس متغيرات الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات (Alpha)	تحديات ومشاكل المراجعة
0.8528	0.7273	أولاً : مشاكل قانونية
0.8916	0.7949	ثانياً: مشاكل مهنية
0.8128	0.6606	ثالثاً: مشاكل أخلاقية
0.8508	0.7238	رابعاً: مشاكل متعلقة بالمنافسة
0.9017	0.8131	خامساً: مشاكل متعلقة بالصلاء
0.9552	0.9124	سادساً: مشاكل تكنولوجية
0.8252	0.6809	سابعاً: مقترحات للتغلب على التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة
0.9570	0.8349	معامل الصدق والثبات الكلي للمقاييس

ويوضح الجدول (٣) أن كل معاملات الثبات والصدق كانت أكبر من ٠,٦٠، كما كان متوسط معامل الثبات لمؤشرات الدراسة هو ٠,٨٣٥، كما تم حساب الصدق الذاتي بإيجاد الجذر التربيعي لمعامل ثبات الاختبار ليصل الي ٠,٩٥٧، مما يؤكد على تمتع استقصاء أبعاد مشاكل وتحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها الوارد بالبحث بخصائص الاختبار الجيد، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

أساليب تحليل البيانات واختبار الفروض

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه وفروضه، تم اختيار مجموعة من أساليب تحليل البيانات واختبار الفروض المتاحة من خلال الحاسب الآلي وباستخدام حزمة أساليب التحليل الإحصائية الخاصة بالعلوم الإنسانية والمعروفة باسم SPSS، وبالتحديد فقد تم اختيار الأساليب التالية (إدريس، ١٩٩٦):

١. معامل ارتباط ألفا كرونباخ للتحقق من درجة الاعتمادية والثبات في المقاييس متعددة المحتوى المستخدمة في الدراسة.

٢. أسلوب تحليل التمايز المتعدد: وذلك للتمييز بين مجموعاتي المراجعين الخاضعين للدراسة (المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات) من حيث اتجاهتهم نحو المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في مصر ووسائل التغلب عليها، وتحديد الأهمية النسبية لمحددات المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في مصر ووسائل التغلب عليها.

٣. أسلوب تحليل مان- ويتي لتحديد الاختلاف بين اتجاهات المراجعين محل الدراسة نحو المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في مصر ووسائل التغلب عليها وفقاً لمجموعاتي المراجعين (المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات).

٤. أسلوب تحليل كروسكال والاس لتحديد الاختلاف بين اتجاهات المراجعين محل الدراسة نحو مشاكل وتحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها وفقاً لخصائصهم الديموجرافية.

٥. الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة: واشتملت على كل من اختبار Z-test، واختبار ويلكس لامدا Wilk's Lambda واختبار مربع كاي، وتعتبر جميع هذه الاختبارات مصاحبة لأساليب التحليل التي تقرر استخدامها والمتوافرة في حزمة الأساليب الإحصائية SPSS.

٨- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

يعرض الباحث فيما يلي لأهم نتائج الدراسة مع إجراء تحليل ومناقشة لهذه النتائج، وتم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء رئيسية وثمانية أجزاء فرعية، أول ست أجزاء خصصت لاختبار صحة الفروض الفرعية الستة التابعة للفرض الرئيسي الأول، كما خصص الجزئين السابع والثامن لاختبار صحة فرضي الدراسة الثاني والثالث، وذلك على النحو التالي:

١/٨- تحليل ومناقشة النتائج الخاصة باختبار مدى صحة الفرض الأول

يسعى هذا الجزء لاختبار مدى صحة الفرض الأول للدراسة والذي ينص على أنه:

" لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة (سواء كانوا ممارسين فقط أو ممارسين وأكاديميين) والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ووحدة رقابة الجودة بهيئة الرقابة المالية فيما يتعلق بالتحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر"

ولاختبار مدى صحة هذا الفرض تم تقسيمه الى ست فروض فرعية كما يلي:

١/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر.

ولإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين من حيث اتجاهاتهم نحو المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية في مصر ومدى تأثيرها عليهم، تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد Multiple Discriminant Analysis علي نموذج إشتمل على مجموعتين من المراجعين والتي تمثل أنواع المراجعين الخاضعين للدراسة (كمتغير تابع)، وتسعة أبعاد لقياس المشاكل القانونية والتشريعية من وجهة نظر هاتين المجموعتين من المراجعين (كمتغيرات مستقلة). واشتملت عينة المراجعين الإجمالية التي خضعت للتحليل على ١١٤ مفردة. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس WILKS Lambda لمبدأ WILKS Lambda يمكن اختبار صحة الفرض (١/١/٨) على النحو التالي:

أ- التمييز بين المراجعين علي أساس أبعاد المشاكل والتحديات القانونية

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة معنوية ($P \text{ value} = 0.002$) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل ٠,٤٦٩) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين (المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات) ووجود مشاكل وتحديات قانونية وتشريعية لمهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنويا عند مستوي معنوية ٠,٠١)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصفوفة التقسيم على أساس أبعاد المشاكل القانونية

(أ) دوال التمايز			
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط
١	٠,٢٨٣	١٠٠	٠,٤٦٩
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كا	المغفوية
١	٠,٧٨٠	٢٦,٧٦٧	٩
0.002			
(ب) مصفوفة التقسيم			
المراجعين	المفردات	التبويب بضموية المجموعات	
		مراجع خارجي	مراجع الجهاز
مراجع خارجي مراجع الجهاز	عدد	٥٤	١٨
		١٧	٢٥
مراجع خارجي مراجع الجهاز	نسبة	٧٥	٢٥
		٤٠,٥	٥٩,٥
النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات			
٦٩,٣%			

أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق للمراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية ٦٩,٣% وهي نسبة تعتبر عالية ولكن ليست بدرجة كبيرة للتمييز بين المراجعين ومما يؤكد هذه النتيجة أن هناك حوالي 30,7% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل القانونية والتشريعية التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة في مصر.

ب- الأهمية النسبية لأبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات على ثلاثة متغيرات فقط وتتعلق بكل من قانون المحاسبة والمراجعة الحالي، والمنشآت الخاضعة للمراجعة، واجراءات تعيين وعزل المراجعين، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (٥) والشكل رقم (١).

جدول رقم (٥)

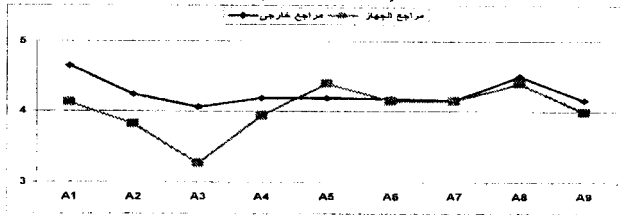
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل القانونية (مخرجات تحليل التمايز)

اختبار Mann-Whitney		معامل الارتباط	معامل التمايز	الوسط الحسابي في المجموعات		المتغيرات
P-value	Z			مراجع الجهاز	مراجع خارجي	
.000 *	931.0	0.663 *	.575	4.120	4.65	A1 قنون المحاسبة والمراجعة الحالي لايلئم التطور في المعايير ومتطلبات المهنة
.041 *	1186.0	0.414 *	.203	3.810	4.24	A2 عدم وجود قواعد أو إجراءات لتعيين وعزل المراجعين
.000 *	917.5	0.650 *	.538	3.260	4.06	A3 عدم الزام المنشآت الفردية بامساك الدفاتر لاختصاصها للمراجعة
.117	1262.5	0.274	.279	3.930	4.19	A4 تجاهل القاتون لدور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في ادارة وتنظيم المهنة
.285	1347.0	-0.233	-.513	4.400	4.18	A5 عدم اشتراط القاتون ضرورة التدريب والتنظيم المستمر للمراجعين لتجديد الترخيص بمزاولة المهنة
.977	1507.5	0.022	-.163	4.140	4.17	A6 عدم الزام المراجعين بالفضل بين خدمات المراجعة والخدمات الاخرى
.363	1369.5	0.008	-.044	4.140	4.15	A7 عدم الزام الشركات بضرورة تغيير المراجع بعد فترة محددة
.084	1261.5	0.101	-.039	4.400	4.5	A8 عدم الزام المراجع بالحصول على المهارات اللازمة لمراجعة البيئة الالكترونية وخاصة عمليات التجارة الالكترونية
.227	1318.5	0.173	-.020	3.980	4.15	A9 توجد تغيرات متعددة في القوانين والمعايير المتعلقة بالمهنة وخاصة قانون الضرائب

*دالة إحصائية عند ٠.٠٥ طبقاً لاختبار F

شكل رقم (١)

التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل القانونية



ومما سبق نلاحظ أن أبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة المتعلقة بقانون المحاسبة والمراجعة الحالي لايلئم التطور في المعايير ومتطلبات المهنة، وعدم الزام المنشآت الفردية بامساك الدفاتر لاختصاصها للمراجعة وعدم وجود قواعد أو إجراءات لتعيين وعزل المراجعين تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو عناصر المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.66، 0.65، 0.41، علي التوالي)، يليها في ذلك تجاهل القاتون لدور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في ادارة وتنظيم المهنة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.27).

ولاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق باتجاهاتهم نحو المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة ومدى تأثيرها عليهم تم استخدام اختبار Mann-Whitney U. وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (٥) باستخدام اختبار Mann-Whitney U إلى ما يلي :

- اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: (١) عدم ملائمة قانون المحاسبة والمراجعة الحالي للتطور في المعايير ومتطلبات المهنة. (٢) عدم وجود قواعد أو إجراءات لتعيين وعزل المراجعين. (٣) عدم الزام المنشآت الفردية بامساك الدفاتر لاختصاصها للمراجعة، حيث أن قيمة P-value لهذه المتغيرات أقل من ٠.٠٠٥. ويرجع ذلك الى ان مراعى الجهاز المركزى للمحاسبات لايعانون من مشاكل التعيين والعزل أو عدم ملائمة قانون المهنة الحالي لمتطلبات المهنة أو عدم خضوع بعض المنشآت لعملية المراجعة.
- اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: تجاهل القانون لدور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية فى ادارة وتنظيم المهنة، وعدم اشتراط القانون ضرورة التدريب والتعليم المستمر للمراجعين لتجديد الترخيص بمزاولة المهنة، و عدم الزام المراجعين بالفصل بين خدمات المراجعة والخدمات الأخرى، وعدم الزام الشركات بضرورة تغيير المراجع بعد فترة محددة (٥ سنوات مثلاً)، وعدم الزام المراجع بالحصول على المهارات اللازمة لمراجعة البيئة الالكترونية، ووجود تغيرات متعددة فى القوانين والمعايير المتعلقة بالمهنة مما يؤدي الى تعقيد المهنة، حيث أن قيمة P-value لهذه المتغيرات أكبر من ٠.٠٠٥.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين على أساس أبعاد المشاكل والتحديات القانونية

طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن المشاكل والتحديات القانونية توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة تمثل ٤,٦٥، ٤,٥٠، ٤,٤٠ على التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل بعد من أبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم ٥)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بالتحديات والمشاكل القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة، ويقرون بأهمية معظم مشاكل وتحديات المراجعة وتأثيرها عليهم كما فى الجدول (٥) (الوسط الحسابى < ٤)، بينما يقر مراجعى الجهاز المركزى بأهمية بعض هذه المشاكل فقط ومنها عدم الزام المراجع بالحصول على المهارات اللازمة لمراجعة البيئة الالكترونية، وعدم اشتراط القانون ضرورة التدريب والتعليم المستمر لتجديد الترخيص بمزاولة المهنة.

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض الاول (١/١/٨) والذي ينص على أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التي تواجه مهنة المراجعة فى مصر"، وذلك بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين، أى ان هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة على أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة ومدى تأثيرها عليهم. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لامدا في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن ٠,٧٨. كما أن قيمة كا ٢ المحسوبة (٢٦,٧٦٧) بدرجات حرية ٩ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ (أنظر جدول رقم ٤). كما يلاحظ عدم قدرة بعض المتغيرات مأخوذة بصورة فردية على التمييز بين المجموعتين من المراجعين عند مستوى معنوية يفوق ٠,٠١ أو ٠,٠٥ (أنظر جدول رقم ٥).

٢/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامبدا WILKS Lambda يمكن اختبار صحة الفرض (٢/١/٨) على النحو التالي:
أ- التمييز بين المراجعين علي أساس أبعاد المشاكل والتحديات المهنية

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة معنوية ($P \text{ value} = 0.002$) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل 0.550). بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووجود مشاكل وتحديات مهنية تواجه مهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنويا عند مستوي معنوية 0.01)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)
دوال تحليل التمايز المتعدد و مصفوفة التقسيم علي أساس أبعاد المشاكل المهنية

أ) دوال التمايز			
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط
١	0.433	100.0	0.550
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كا	المعنوية
١	0.698	37.406	0.002
ب) مصفوفة التقسيم			
البنوك	المفردات	التنوي بعضوية المجموعات	
		مراجع خارجي	مراجع الجهاز
مراجع خارجي	عدد	58	14
مراجع الجهاز		13	29
مراجع خارجي	نسبة	80.6	19.4
مراجع الجهاز		31.0	69.0
		النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات	
		76.3%	

أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق المراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو المشاكل والتحديات المهنية 76.3% وهي نسبة تعتبر عالية، كما يوجد حوالي 23.7% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل المهنية التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة في مصر.

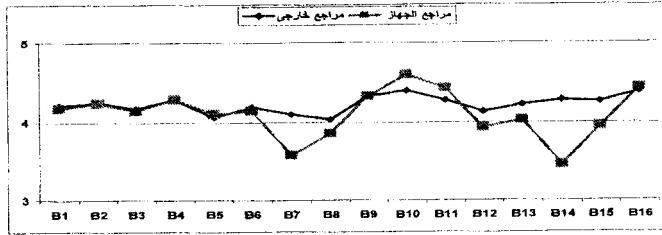
ب- الأهمية النسبية لأبعاد المشاكل والتحديات المهنية
باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد يمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة علي التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات المهنية لمهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات على ثلاثة متغيرات فقط وتتعلق بكل من الجهة المهنية المسؤولة عن المهنة، ومدى وضوح معايير المراجعة، ومدى تعقد بيئة المراجعة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (٧) والشكل رقم (٢).

ومما سبق نلاحظ أن أبعاد المشاكل والتحديات المهنية التي تواجه مهنة المراجعة تتعلق بان الغموض في معايير المراجعة يؤدي الى انخفاض جودة عملية المراجعة، وعدم وجود جهة مهنية مستقلة ومسؤولة عن

الترخيص بمزاولة المهنة، وتعد بيئة المراجعة بسبب تقادم القانون وتعدد المعايير تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو عناصر المشاكل والتحديات المهنية لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.27، 0.33، 0.64، علي التوالي).

شكل رقم (٢)

التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل المهنية



جدول رقم (٧)

عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل المهنية (مخرجات تحليل التمايز)

اختبار Mannn-Whitney	معامل الارتباط	معامل التمايز	الوسط الحسابي في المجموعات		متغيرات	
			مراجع الجهاز	مراجع خارجي		
P-value	Z					
0.506	-0.665	0.036	-221	4.170	4.210	B1 عدم كفاية تأهيل المراجعين لممارسة المهنة
0.669	-0.428	0.010	.113	4.240	4.250	B2 قصور التعليم المحاسبي وابتعاده عن الواقع العملي
0.528	-0.631	0.018	-220	4.140	4.170	B3 عدم وجود برامج تدريبية كافية للتعرف على أحدث ماوصلت اليه نظم ومعايير المحاسبة والمراجعة
0.763	-0.301	0.005	-014	4.290	4.290	B4 عدم إلمام بعض المراجعين بمسئولياتهم وواجباتهم المهنية
0.911	-0.112	-0.032	.042	4.100	4.060	B5 نقص عدد المراجعين ذوي الخبرة داخل مكاتب المراجعة
0.477	-0.710	0.038	-193	4.140	4.190	B6 عدم الفصل بين أعمال المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع للشركة
0.018 *	-2.370	0.327 *	.800	3.570	4.100	B7 عدم وجود جهة مهنية مستقلة ومسئولة عن الترخيص بمزاولة المهنة
0.442	-0.768	0.119	-307	3.860	4.030	B8 عدم وجود معاهد متخصصة لتدريب المراجعين
0.579	-0.554	0.000	.080	4.330	4.330	B9 انخفاض جودة عملية المراجعة بسبب عدم كفاية التأهيل المهني أو نقص التدريب أو انخفاض تعاقب المراجعة
0.488	-0.693	-0.195	-294	4.600	4.400	B10 انخفاض الخبرات العلمية والعملية يرجع الي عدم كفاية التأهيل المهني ونقص التدريب العملي
0.812	-0.238	-0.140	-138	4.430	4.280	B11 نقص الخبرات في مراجعة البيئة الإلكترونية
0.234	-1.189	0.173	.096	3.930	4.130	B12 تدني مستوى ثقة مصلحة الضرائب في عمل المراجعين
0.167	-1.381	0.159	.214	4.020	4.220	B13 يوجد تباين في آراء المراجعين عن الشركة محل المراجعة ويرجع ذلك الى الاختلاف في الخبرة العلمية والعملية
0.000 *	-4.190	0.643 *	.961	3.450	4.280	B14 الغموض في معايير المراجعة يؤدي الى انخفاض جودة عملية المراجعة
0.010 *	-2.574	0.269 *	.347	3.950	4.260	B15 تعقد بيئة المراجعة بسبب تقادم القانون وتعدد المعايير
0.984	-0.020	-0.043	-157	4.430	4.390	B16 انتشار الشركات المساهمة العائلية يؤثر على استقلال المراجع وعلى استمراره في عملية المراجعة

* دالة إحصائية عند 0.05 طبقاً لاختبار F

كما تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (٧) باستخدام اختبار Mann-Whitney U لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين إلى ما يلي:

• اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم وجود جهة مهنية مستقلة ومسئولة عن الترخيص بمزاولة المهنة، والغموض في معايير المراجعة يؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة، وتعد بيئة المراجعة بسبب تقادم القانون وتعدد المعايير، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أقل من ٠.٠٥.

• اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم كفاية تأهيل المراجعين لممارسة المهنة، وقصور التعليم المحاسبي وابتعاده عن الواقع العملي، وعدم وجود برامج تدريبية كافية للتعرف على أحدث ما وصلت إليه نظم ومعايير المحاسبة والمراجعة، وعدم المام بعض المراجعين بمسئولياتهم وواجباتهم المهنية، ونقص عدد المراجعين ذوي الخبرة داخل مكاتب المراجعة، وعدم الفصل بين أعمال المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع للشركة، وعدم وجود معاهد متخصصة لتدريب المراجعين، وانخفاض جودة عملية المراجعة بسبب عدم كفاية التأهيل المهني أو نقص التدريب أو انخفاض اتعاب المراجعة، وانخفاض الخبرات العلمية والعملية يرجع إلى عدم كفاية التأهيل المهني ونقص التدريب العملي، ونقص الخبرات في مراجعة البيئة الالكترونية، وتدنى مستوى ثقة مصلحة الضرائب في عمل المراجعين، وتباين آراء المراجعين حول الشركة محل المراجعة نتيجة اختلاف الخبرة العلمية والعملية، كما أن انتشار الشركات المساهمة العائلية يؤثر على استقلال المراجع وعلى استمراره في عملية المراجعة، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أكبر من ٠.٠٥.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين علي أساس أبعاد المشاكل المهنية طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن التحديات المهنية توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض المشاكل والتحديات المهنية لمهنة المراجعة تمثل ٤,٦، ٤,٤، ٤,٣ على التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل بعد من أبعاد المشاكل والتحديات المهنية الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم ٧)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتي في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بالتحديات والمشاكل المهنية لمهنة المراجعة، ويقرون بأهمية معظم المشاكل والتحديات المهنية وتأثيرها عليهم كما في الجدول (٧) (الوسط الحسابي < ٤)، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي بأهمية بعض المشاكل فقط ومنها انخفاض جودة عملية المراجعة بسبب عدم كفاية التأهيل المهني أو نقص التدريب، وانخفاض الخبرات العلمية والعملية يرجع إلى عدم كفاية التأهيل المهني ونقص التدريب العملي، ونقص الخبرات في مراجعة البيئة الالكترونية.

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض (٢/١/٨) والذي ينص علي أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر". وذلك بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين، أي أن هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لاما في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن ٠.698. كما أن قيمة كا^٢ المحسوبة (37.406) بدرجات حرية ١٦ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ (أنظر جدول رقم ٦). كما يلاحظ عدم قدرة بعض المتغيرات مأخوذة بصورة فردية على التمييز بين المجموعتين من المراجعين عند مستوى معنوية يفوق ٠,٠١ أو ٠,٠٥ (أنظر جدول رقم ٧).

٣/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز ونو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز ونو دلالة احصائية بين المجموعتين حول المشاكل الاخلاقية تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامبدا WILKS Lambda أمكن اختبار صحة الفرض (٣/١/٨) على النحو التالي:

أ- التمييز بين المراجعين على أساس أبعاد المشاكل والتحديات الاخلاقية

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة معنوية $(P \text{ value} = 0.000)$ (وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل ٠,٤١٣) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووجود مشاكل وتحديات أخلاقية لمهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنوياً عند مستوى معنوية ٠,٠١)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (٨).

أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق المراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات الاخلاقية 68.4% وهي نسبة تعتبر عالية ولكن ليست بدرجة كبيرة للتمييز بين المراجعين ومما يؤكد هذه النتيجة أن هناك حوالي ٣١,٦% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو المشاكل الاخلاقية التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة في مصر.

جدول رقم (٨)

دوال تحليل التمايز المتعدد و مصفوفة التقسيم على أساس أبعاد المشاكل الاخلاقية

(أ) دوال التمايز				
معامل الارتباط	التباين	قيمة إيجن	رقم الدالة	
0.413	100.0	0.206	١	
المعنوية	درجات الحرية	ويلكس لامبدا	رقم الدالة	
0.000	3	20.687	١	
(ب) مصفوفة التقسيم				
الإجمالي بعد التقسيم	للتنوع بعضوية المجموعات		المعرفات	البنوك
	مراجع الجهاز	مراجع خارجي		
72	29	43	عدد	مراجع خارجي
42	35	7		مراجع الجهاز
100.0	40.3	59.7	نسبة	مراجع خارجي
100.0	83.3	16.7		مراجع الجهاز
النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمعرفات %68.4				

ب- الأهمية النسبية لأبعاد المشاكل والتحديات الاخلاقية

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل والتحديات الاخلاقية لمهنة المراجعة. وقد اشتملت هذه المحددات على متغير واحد فقط ويتعلق بتغيير المراجع بسبب مشاكل مع الإدارة أو المساهمين ، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (٩) والشكل رقم (٣).

جدول رقم (٩)

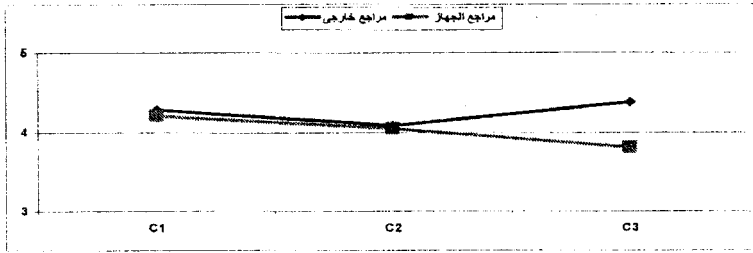
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل الاخلاقية (مخرجات تحليل التمايز)

اختبار Mann-Whitney		معامل الارتباط	معامل التمايز	الوسط الحسابي في المجموعات		متغيرات
P-value	Z			مراجع الجهاز	مراجع خارجي	
0.560	-0.583	0.081	-251	4.110	4.280	C1 وجود ممارسات غير اخلاقية لجذب العملاء الجدد او للاحتفاظ بالعملاء الحاليين
0.570	-0.568	0.042	-532	4.150	4.080	C2 تغيير المراجع رايه المحايد تمشيا مع رغبات ادارة الشركة
0,000 *	-4.286	0.848 *	1.230	3.810	4.380	C3 تغيير المراجع بسبب مشاكل مع الادارة او المساهمين

*دالة احصائية عند ٠,٠٥ طبقا لاختبار F

شكل رقم (٣)

التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل الاخلاقية



ومما سبق نلاحظ أن أبعاد التحديات والمشاكل الاخلاقية لمهنة المراجعة المتعلقة بتغيير المراجع بسبب مشاكل مع الادارة أو المساهمين تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة من حيث وفقا لاتجاهاتهم نحو عناصر المشاكل والتحديات الاخلاقية لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.85).

كما تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (٩) باستخدام اختبار Mann-Whitney U لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين إلى ما يلي:

- اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: تغيير المراجع بسبب مشاكل مع الادارة أو المساهمين ، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أقل من ٠,٠٥. ويرجع ذلك الى عدم مواجهة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات لهذه المشكلة وفقا لطبيعة عملهم.
- اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: وجود ممارسات غير اخلاقية لجذب العملاء الجدد او للاحتفاظ بالعملاء الحاليين، وتغيير المراجع رايه المحايد تمشيا مع رغبات ادارة الشركة، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أكبر من ٠,٠٥.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين على أساس أبعاد المشاكل الاخلاقية

طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن المشاكل الاخلاقية توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض المشاكل والتحديات الاخلاقية لمهنة المراجعة تمثل ٤,٣، ٤,٢، على التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من

المراجعين نحو كل بعد من أبعاد المشاكل والتحديات الاخلاقية الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم ٩)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتوا في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بالتحديات والمشاكل الاخلاقية لمهنة المراجعة، ويقرون بأهمية معظم المشاكل الاخلاقية وتأثيرها عليهم كما في الجدول (٩) (الوسط الحسابي < ٤)، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية بعض هذه المشاكل فقط ومنها تغيير المراجع رأيه تمشياً مع رغبات ادارة الشركة.

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض (٣/١/٨) والذي ينص علي أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر"، وذلك بعد أن تبين أن هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لامدا في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن ٠.829، كما أن قيمة كا^٢ المحسوبة (20.687) بدرجات حرية ٣ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ (أنظر جدول رقم ٨).

٤/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بمشاكل المنافسة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر
ولإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامدا تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامدا تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامدا تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. WILKS Lambda أمكن اختبار صحة الفرض (٤/١/٨) على النحو التالي:
أ- التمييز بين المراجعين علي أساس أبعاد مشاكل المنافسة

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة غير معنوية (P value = 0.117) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل 0.299) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووجود مشاكل للمنافسة تواجه مهنة المراجعة في مصر، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (١٠).

أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق للمراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو مشاكل المنافسة 71.1% وهي نسبة تعتبر عالية ولكن ليست بدرجة كبيرة للتمييز بين المراجعين ومما يؤكد هذه النتيجة أن هناك حوالي 28,9% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل المنافسة التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة في مصر د.

جدول رقم (١٠)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصنوفة التقسيم علي أساس أبعاد مشاكل المنافسة

(أ) دوال التمايز			
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط
١	0.098	100.0	0.299
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كا'	درجات الحرية
١	0.911	10.185	6
(ب) مصنوفة التقسيم			
البنوك	المفردات	التنميط بعضوية المجموعات	
		مراجع خارجي	مراجع المركزي للمحاسبات
مراجع خارجي	عدد	54	18
مراجع الجهاز		15	27
مراجع خارجي	نسبة	75.0	25.0
مراجع الجهاز		35.7	64.3
		النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات	
		71.1%	

ب- الأهمية النسبية لأبعاد مشاكل المنافسة

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة علي التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقا لاتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل المنافسة لمهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات علي أربعة متغيرات فقط وتتعلق بكل من هروب المراجعين من ممارسة المهنة الي مهن أخرى، واستخدام مكاتب المراجعة للعلاقات الشخصية مع العملاء، وتخفيض أتعاب المراجعة، ومساعدة العملاء علي الحصول علي قروض من البنوك كوسائل لجذب والاحتفاظ بالعملاء، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (١١) والشكل رقم (٤).

جدول رقم (١١)

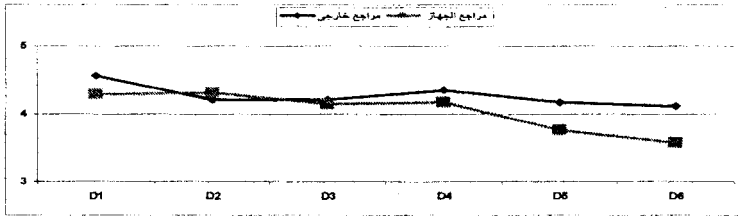
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل المنافسة (مخرجات تحليل التمايز)

متغيرات	الوسط الحسابي في المجموعات		معامل التمايز	معامل الارتباط	اختبار Mann-Whitney	
	مراجع خارجي	مراجع الجهاز			P-value	Z
D1 هروب المراجعين من ممارسة المهنة الي مهن أخرى ذات دخول عالية	4.560	4.290	.437	0.537 *	-2.400	0.016 *
D2 تقوم مكاتب المراجعة باصدار رأى غير متحفظ لإرضاء العملاء	4.210	4.310	-0.532	-0.185	-1.012	0.312
D3 تقدم مكاتب المراجعة خدمات اضافية كسياسة للمنظمة لجذب والاحتفاظ بالعملاء	4.210	4.140	-0.032	0.157	-0.840	0.401
D4 دخول شركات المراجعة الاجنبية لأموق المراجعة في مصر يؤثر سلبيا علي مكاتب المراجعة	4.350	4.170	.353	0.371 *	-2.009	0.045 *
D5 تقوم مكاتب المراجعة بتخفيض أتعاب المراجعة أو العلاقات الشخصية لجذب والاحتفاظ بالعملاء	4.170	3.760	.793	0.619 *	-2.756	0.006 *
D6 تقوم مكاتب المراجعة بمساعدة العملاء علي الحصول علي قروض من البنوك لجذب والاحتفاظ بالعملاء	4.110	3.570	.812	0.781 *	-3.320	0.001 *

*دالة إحصائية عند ٠.٠٥ طبقا لاختبار F

شكل رقم (٤)

التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل المنافسة



ومما سبق نلاحظ أن أبعاد مشاكل المنافسة لمهنة المراجعة المتعلقة باستخدام مكاتب المراجعة لاستراتيجيات مثل مساعدة العملاء في الحصول على قروض من البنوك، وتخفيض أتعاب المراجعة والعلاقات الشخصية لجذب والاحتفاظ بالعملاء، وهروب المراجعين من ممارسة المهنة إلى مهنة أخرى ذات دخول عالية تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل المنافسة لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.54، 0.62، 0.78، علي التوالي)، يليها في ذلك دخول شركات المراجعة الأجنبية لسوق المراجعة في مصر يؤثر سلباً على مكاتب المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.37).

كما تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١١) باستخدام اختبار Mann-Whitney U لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين من المراجعين إلى ما يلي:

- اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل المنافسة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: هروب المراجعين من ممارسة المهنة إلى مهنة أخرى ذات دخول عالية، واستخدام مكاتب المراجعة لاستراتيجيات مثل العلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء، وتخفيض أتعاب المراجعة ومساعدة العملاء على الحصول على قروض من البنوك كوسائل لجذب والاحتفاظ بالعملاء، حيث أن قيمة P-value لهذه المتغيرات أقل من 0.05.
- اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل المنافسة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: قيام مكاتب المراجعة بإصدار رأي غير متحفظ لارضاء العملاء، وتقديم مكاتب المراجعة لخدمات إضافية كسياسة لجذب والاحتفاظ بالعملاء، حيث أن قيمة P-value لهذه المتغيرات أكبر من 0.05.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين علي أساس أبعاد مشاكل المنافسة

طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن مشاكل المنافسة توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض مشاكل المنافسة لمهنة المراجعة تمثل 4.5، 4.3، علي التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل بعد من أبعاد مشاكل المنافسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم 11)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتون في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمشاكل المنافسة لمهنة المراجعة ويقرون بأهمية معظم مشاكل المنافسة وتأثيرها عليهم كما في الجدول (11) (الوسط الحسابي < 4)، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي بأهمية بعض هذه المشاكل فقط ومنها قيام المرجع بإصدار رأي غير متحفظ لارضاء العملاء.

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض (٤/١/٨) والذي ينص علي أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة إحصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بمشاكل

المنافسة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر". وذلك بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين، أي ان هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بينها. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لامدا في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن 911. كما أن قيمة كا² المحسوبة (10.185) بدرجات حرية 6 في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية 0.001 (أنظر جدول رقم 10).

٥/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بمشاكل العملاء التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامدا WILKS Lambda أمكن اختبار صحة الفرض (٥/١/٨) على النحو التالي:
أ- التمييز بين المراجعين على أساس أبعاد مشاكل العملاء

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة معنوية ($P \text{ value} = 0.000$) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل 0.629) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووجود مشاكل للعملاء تواجه مهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنويًا عند مستوى معنوية 0.001)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (١٢). أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق للمراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل العملاء 79.8% وهي نسبة تعتبر عالية، كما يوجد حوالي 20.2% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو مشاكل العملاء التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة.

ب- الأهمية النسبية لأبعاد مشاكل العملاء

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد مشاكل العملاء لمهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات على أربعة متغيرات فقط وتتعلق بكل من مدى توفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، ومدى خضوع الشركات بانواعها للمراجعة، ومدى وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، ومدى تناسب أتعاب المراجعين مع حجم أعمالهم ومسئولياتهم، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (١٣) والشكل رقم (٥).

جدول رقم (١٢)

دوال تحليل التمايز المتعدد و مصفوفة التقسيم على أساس أعداد مشاكل العملاء

أ) دوال التمايز					
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط		
١	٠,٦٥٤	١٠٠	٠,٦٢٩		
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كأ	درجات الحرية	المعوية	
١	٠,٦٥٤	٥٤,١١١	٩	0.000	
ب) مصفوفة التقسيم					
البنوك	المفردات	التنبيؤ بحضوية المجموعات		الإجمالي بعد التقسيم	
		مراجع خارجي	مراجع الجهاز المركزي للمحاسبات		
مراجع خارجي	عدد	62	10	72	
مراجع الجهاز		13	29	42	
مراجع خارجي	نسبة	86.1	13.9	100.0	
مراجع الجهاز		31.0	69.0	100.0	
النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات %79.8					

جدول رقم (١٣)

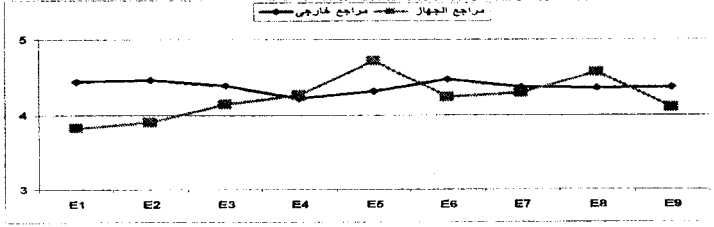
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو مشاكل العملاء (مخرجات تحليل التمايز)

اختبار Mann-Whitney		معامل الارتباط	معامل التمايز	الوسط الحسابي في المجموعات		متغيرات
P-value	Z			مراجع الجهاز	مراجع خارجي	
0.000 *	-4.362	0.480 *	.388	3.830	4.440	E1 عدم التزام المنظمات الفردية أو شركات الأشخاص بامساك دفاتر منتظمة للخضوع للمراجعة
0.000 *	-4.470	0.491 *	.608	3.900	4.460	E2 عدم قيام العملاء بتوفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية المراجعة
0.183	-1.330	0.173	.031	4.140	4.390	E3 عدم التزام العملاء بمعايير المحاسبة عند اعداد القوائم المالية
0.780	-0.280	-0.032	-.050	4.260	4.220	E4 انخفاض مستوى كفاءة المحاسبين في بعض الشركات
0.002 *	-3.030	0.369 *	.370	4.710	4.310	E5 عدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية
0.021 *	-2.303	0.269 *	.333	4.240	4.470	E6 عدم تناسب اتعاب المراجعين مع حجم أعمالهم ومسئولياتهم
0.223	-1.219	0.070	.327	4.290	4.370	E7 قيام بعض العملاء بالتأخير في دفع اتعاب المراجعة أو عدم دفعها بالكامل
0.180	-1.339	-0.190	-.530	4.570	4.350	E8 سوء فهم العلاقة بين المراجع والعميل (جودة التوثقات)
0.065	-1.847	0.196	.187	4.100	4.360	E9 قيام بعض العملاء بالدعاية لبعض مكاتب المراجعة

*دالة إحصائية عند ٠,٠٠٥ طبقاً لاختبار F

شكل رقم (٥)

التمايز بين المراجعين علي أساس اتجاهاتهم نحو مشاكل العملاء



ومما سبق نلاحظ أن أبعاد مشاكل عملاء المراجعة المتعلقة بعدم قيام العملاء بتوفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية المراجعة تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو عناصر مشاكل العملاء لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.49، 0.48 علي التوالي)، يليها في ذلك عدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية، وعدم تناسب أتعاب المراجعين مع حجم أعمالهم ومسئولياتهم (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.37، 0.27).

كما تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١٣) باستخدام اختبار Mann-Whitney U لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين إلى ما يلي:

- اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل العملاء التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم قيام العملاء بتوفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وعدم التزام المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص بامساك دفاتر منتظمة للخضوع للمراجعة وعدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية، وعدم تناسب أتعاب المراجعين مع حجم أعمالهم ومسئولياتهم، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أقل من ٠.٠٥.
- اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل العملاء التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم التزام العملاء بمعايير المحاسبة عند اعداد القوائم المالية، وانخفاض مستوى كفاءة المحاسبين في بعض الشركات، وقيام بعض العملاء بالتأخير في دفع اتعاب المراجعة أو عدم دفعها بالكامل، وسوء فهم العلاقة بين المراجع والعميل (فجوة التوقعات)، وقيام بعض العملاء بالدعاية لبعض مكاتب المراجعة، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أكبر من ٠.٠٥.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين علي أساس أبعاد مشاكل العملاء

طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن مشاكل العملاء توجد وتؤثر بدرجة كبيرة علي مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض مشاكل العملاء لمهنة المراجعة تمثل ٤.٧، ٤.٥، ٤.٤، ٤.٤ علي التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل بعد من أبعاد مشاكل العملاء الأكثر قدرة علي التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم ١٣)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتي في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمشاكل العملاء، ويقرون بأهمية معظم مشاكل العملاء وتأثيرها عليهم كما في الجدول (١٣) (الوسط الحسابي < ٤)، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي بأهمية بعض هذه المشاكل فقط ومنها عدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية، وسوء فهم العلاقة بين المراجع والعميل (فجوة التوقعات).

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض (٥/١/٨) والذي ينص على أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بمشاكل العملاء التي تواجه مهنة المراجعة في مصر". وذلك بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما، أى ان هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بينهما. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لامدا في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن ٠.٠٦٠٤. كما أن قيمة كا^٢ المحسوبة (٥٤,١١١) بدرجات حرية ٩ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ (أنظر جدول رقم ١٢).

٦/١/٨ لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر
يشير سليمي (٢٠٠٣) أن أهم برامج الحاسب المستخدمة في المحاسبة هي Database spreadsheet، ولإثبات مدى صحة الفرض (٦/١/٨) ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامدا WILKS Lambda أمكن اختبار صحة الفرض (٦/١/٨) على النحو التالي:

أ- التمييز بين المراجعين على أساس أبعاد المشاكل التكنولوجية

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة غير معنوية ($P \text{ value} = 0.85$) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل 0.028) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووجود مشاكل وتحديات تكنولوجية لمهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنويًا عند مستوي معنوية ٠,٠١)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (١٤)

أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق للمراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو التحديات التكنولوجية 79.8% وهي نسبة تعتبر عالية للتمييز بين المراجعين، كما أن هناك حوالي 20.2% من مفردات عينة المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو المشاكل التكنولوجية التي يواجهونها عند ممارسة مهنة المراجعة في مصر.

ب- الأهمية النسبية لأبعاد المشاكل التكنولوجية

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل التكنولوجية لمهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات على متغير واحد فقط ويتعلق بعدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عمليات التجارة الالكترونية (Morris & Attaway, 2000)، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (١٥) والشكل رقم (٦).

جدول رقم (١٤)

دوال تحليل التمايز المتعدد و مصفوفة التقسيم على أساس أبعاد المشاكل التكنولوجية

دوال التمايز (أ)					
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط		
١	.003	100.0	0.028		
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كا'	درجات الحرية	المعتوية	
١	.999	.088	1	.77	
مصفوفة التقسيم (ب)					
البنوك	المفردات	التبني بضموية المجموعات		الإجمالي بعد التقسيم	
		مراجع خارجي	مراجع الجهاز		
مراجع خارجي	عدد	62	10	72	
مراجع الجهاز		13	29	42	
مراجع خارجي	نسبة	86.1	13.9	100.0	
مراجع الجهاز		31.0	69.0	100.0	
النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات %79.8					

جدول رقم (١٥)

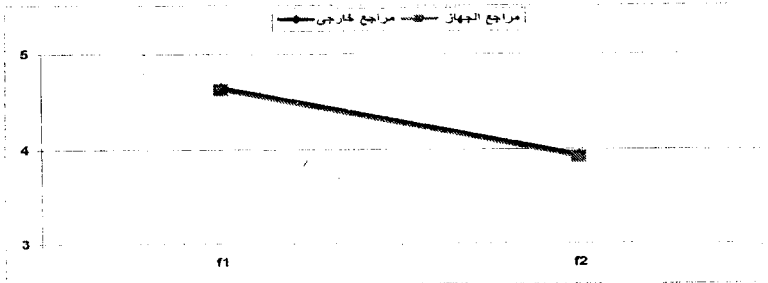
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل التكنولوجية (مخرجات تحليل التمايز)

متغيرات		الوسط الحسابي في المجموعات		معامل التمايز	معامل الارتباط	اختبار Mann-Whitney	
		مراجع خارجي	مراجع الجهاز			P-value	Z
F1	يرجع النقص في مراجعي البيئة الإلكترونية إلى قصور برامج التطعيم والتدريب المستمر عن مجاراة التطور السريع في البيئة التكنولوجية	4.650	4.620	-0.134	.537	.720	-3.50
F2	عدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عماليات التجارة الإلكترونية	3.944	3.905	1.07	.995	.580	-.550

* دالة إحصائية عند 0.05 طبقاً لاختبار F

شكل رقم (٦)

التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو أبعاد المشاكل التكنولوجية



ومما سبق نلاحظ أن أبعاد المشاكل التكنولوجية لمهنة المراجعة المتعلقة بعدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عمليات التجارة الإلكترونية تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو عناصر المشاكل التكنولوجية لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.99).

ولاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق باتجاهاتهم نحو المشاكل التكنولوجية لمهنة المراجعة ومدى تأثيرها عليهم، تم استخدام اختبار Mann-Whitney U. وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١٥) باستخدام اختبار Mann-Whitney U إلى اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عمليات التجارة الإلكترونية، ويرجع النقص في مراجعي البيئة الإلكترونية إلى قصور برامج التعليم والتدريب المستمر حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أكبر من ٠.٠٠٥.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين على أساس أبعاد المشاكل التكنولوجية

طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن تحديات المراجعة توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض مشاكل العملاء لمهنة المراجعة تمثل ٤.٦ ، ٣.٩). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل بعد من أبعاد المشاكل التكنولوجية الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم ١٥)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المجموعتين من المراجعين يقرون بأهمية معظم المشاكل التكنولوجية وتأثيرها عليهم.

وفي ضوء ما سبق يمكننا قبول الفرض (٦/١/٨) والذي ينص على أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر". بالرغم من وجود تمايز فيما يتعلق بمراجعة بيئة التجارة الإلكترونية ويرجع ذلك إلى أن مراجعي الجهاز المركزي أقل تعرضاً لهذه البيئة من مراجعي المكاتب الخارجية. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لاما في دالة تحليل التمايز والتي بلغت ٠.٠٩٩٩. كما أن قيمة كا^٢ المحسوبة (٠.٠٠٨٨) بدرجات حرية ١ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠.٠٠١ (أنظر جدول رقم ١٤).

٢/٨- تحليل ومناقشة النتائج الخاصة باختبار مدى صحة الفرض الثاني

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات حول المقترحات العملية لحل مشاكل المراجعة في مصر.

والإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد. وبتطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد من خلال طريقة ويلكس لامبدا WILKS Lambda أمكن اختبار صحة الفرض الثاني على النحو التالي:

أ- التمييز بين المراجعين على أساس أبعاد الحلول العملية

أظهرت نتائج تحليل التمايز المتعدد أن هناك علاقة معنوية ($P \text{ value} = 0.000$) وإرتباط متوسط (معامل الارتباط يمثل 0.602) بين اتجاهات المجموعتين من المراجعين ووسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر (نموذج العلاقة يعتبر معنوياً عند مستوى معنوية ٠.٠١)، وذلك كما يتضح في الجدول رقم (١٦). أخيراً بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق المراجعين وفقاً لاتجاهاتهم نحو وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة 78.١% وهي نسبة تعتبر عالية، كما يوجد حوالي 21.9% من مفردات عينة

المراجعين تتشابه فيما بينها من حيث اتجاهاتهم نحو وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة فى مصر.

جدول رقم (١٦)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصنوفة التقسيم على أساس أبعاد المشاكل التكنولوجية

(أ) دوال التمايز				
رقم الدالة	قيمة إيجن	التباين	معامل الارتباط	
١	.569	100.0	.602	
رقم الدالة	ويلكس لامبدا	كا'	درجات الحرية	المضوية
١	.638	47.266	14	.000
(ب) مصنوفة التقسيم				
البنوك	المفردات	التنوع بعضوية المجموعات		الإجمالي بعد التقسيم
		مراجع خارجى	مراجع الجهاز	
مراجع خارجى	عدد	58	14	72
مراجع الجهاز		11	31	42
مراجع خارجى	نسبة	80.6	19.4	100.0
مراجع الجهاز		26.2	73.8	100.0
النسبة المئوية للتقسيم الدقيق للمفردات %78.1				

ب- الأهمية النسبية لوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة

باستخدام أسلوب تحليل التمايز المتعدد أمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات الدراسة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة وفقا لاتجاهاتهم نحو وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة، وقد اشتملت هذه المحددات على خمسة متغيرات فقط وتتعلق بكل من دور الهيئة العامة للرقابة المالية، العلاقة بين أتعاب المراجعة واتعاب الخدمات الاستشارية، وقواعد تعيين وعزل المراجع، ودور الجهة المهنية المستقلة لإدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، العلاقة بين تجديد الترخيص لمزاولة المهنة والتعليم والتدريب المستمر، وذلك كما هو موضح فى الجدول رقم (١٧) والشكل رقم (٧).

جدول رقم (١٧)

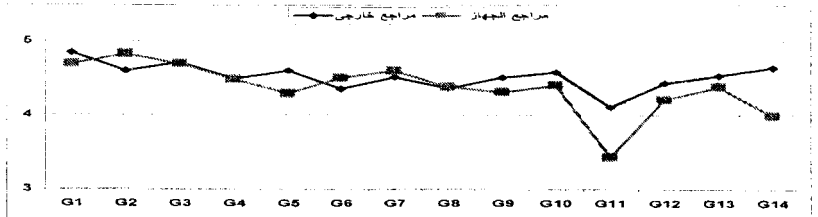
عوامل ومعاملات التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو وسائل التظلب على مشاكل المراجعة (مخرجات تحليل للتمايز)

اختبار Mannn-Whitney		معامل الارتباط	معامل التمايز	الوسط الحسابي في المجموعات		المتغيرات
P-value	Z			مراجع الجهازي	مراجع خارجي	
0.096	-1.662	0.217	.251	4.690	4.850	G1 ضرورة اعادة تنظيم المهنة عن طريق اصدار قانون جديد يواكب التطورات الحديثة في الاعمال والمعايير
0.005 *	-2.836	-0.280 *	-.339	4.830	4.600	G2 ضرورة وجود جهة مهنية واحدة مستقلة لها صلاحيات لادارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة
0.706	-0.377	0.019	.063	4.690	4.710	G3 ضرورة قيام الجهة المهنية المستقلة باصدار القوانين والمعايير التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة
0.807	-0.244	0.010	.152	4.480	4.490	G4 ضرورة وضع قواعد للملوك المهني لمزاولة المهنة وتوعية المراجعين بها
0.004 *	-2.908	0.329 *	.564	4.290	4.600	G5 ضرورة وضع قواعد لتعيين وعزل المراجعين وتحديد اتعايمهم
0.519	-0.646	-0.138	-.347	4.500	4.350	G6 ضرورة فرض عقوبات على الخروج عن معايير المراجعة او قواعد وميثاق الملوك المهني والاخلاقي
0.895	-0.131	-0.076	-.269	4.600	4.510	G7 ضرورة قيام المراجعين ببحث الشركات على تطبيق معايير المحاسبة مثل الافصاح الكافي عن الامور التي تؤثر على قرارات مستخدمى القوائم المالية
0.838	-0.204	-0.015	-.401	4.380	4.360	G8 ضرورة ضم طرق المراجعة فى البيئة الالكترونية الى مقررات جمعية المحاسبين والمراجعين
0.552	-0.594	0.142	.465	4.310	4.510	G9 ضرورة التزام المنشآت الفردية وشركات الاشخاص بامساك دفتر منتظمة والخضوع لعملية المراجعة
0.019 *	-2.346	0.138 *	.013	4.400	4.580	G10 ضرورة الربط بين الحصول على عدد معين من ساعات التعليم والتدريب المستمر واجتياز اختبارات الجمعية وتجديد الترخيص بمزاولة المهنة
0.000 *	-3.927	0.401 *	.445	3.430	4.110	G11 ضرورة عدم زيادة دخل المراجع من الخدمات الاستشارية عن ٢٥% من اُتعاب المراجعة لنفس الشركة
0.147	-1.450	0.171	.005	4.210	4.430	G12 ضرورة قيام الشركات بتغيير المراجع كل ٥ سنوات
0.276	-1.090	0.137	.067	4.380	4.530	G13 ضرورة تطوير اجراءات التسجيل بتحديد مراكز معتمدة لتدريب المراجعين ومعاهد متخصصة للتعليم المحاسبى
0.000 *	-4.535	0.521	.637	3.980	4.640	G14 ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بمراقبة جودة عمل مكاتب المراجعة التي تراجع المنشآت والشركات المقيدة فى هيئة سوق المال

*دالة احصائية عند ٠.٠٥ طبقاً لاختبار F

شكل رقم (7)

التمايز بين المراجعين على أساس اتجاهاتهم نحو وسائل التظلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة



ومما سبق نلاحظ أن وسائل التظلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة المتعلقة بضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بمراقبة جودة عمل مكاتب المراجعة التي تراجع المنشآت والشركات المقيدة فى هيئة سوق المال، وضرورة عدم زيادة دخل المراجع من الخدمات الاستشارية عن ٢٥% من اُتعاب المراجعة لنفس

الشركة، وضرورة وضع قواعد لتعيين وعزل المراجعين وتحديد اتعابهم تأتي في مقدمة العوامل التي تميز بين المراجعين الخاضعين للدراسة وفقاً لاتجاهاتهم نحو عناصر المشاكل والتحديات القانونية والتشريعية لمهنة المراجعة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.52، 0.40، 0.33، علي التوالي)، يليها في ذلك ضرورة وجود جهة مهنية واحدة مستقلة لها صلاحيات لإدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ضرورة الربط بين الحصول على عدد معين من ساعات التعليم والتدريب المستمر واجتياز اختبارات الجمعية وتجديد الترخيص بمزاولة المهنة (معامل الارتباط للعبارة مع دالة التمايز تمثل 0.28، 0.14).

كما تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١٧) باستخدام اختبار Mann-Whitney U لاختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين من المراجعين إلى ما يلي:

- اختلاف رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه الوسائل: دور الهيئة العامة للرقابة المالية، العلاقة بين أتعاب المراجعة واتعاب الخدمات الاستشارية، وقواعد تعيين وعزل المراجع، ودور الجهة المهنية المستقلة لإدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، العلاقة بين تجديد الترخيص والتعليم والتدريب المستمر، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أقل من 0.05. ويرجع ذلك إلى أن مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات لا يتأثرون باتعاب المراجعة أو قواعد التعيين والعزل أو الجهة المستقلة أو الهيئة العامة للرقابة المالية بنفس درجة تأثر مراجعي المكاتب الخارجية.

- اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة وهي ضرورة إعادة تنظيم المهنة عن طريق إصدار قانون جديد، وضرورة قيام جهة مهنية مستقلة بإصدار القوانين والمعايير التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة، وضرورة وضع قواعد للسلوك المهني لمزاولة المهنة وتوعية المراجعين بها، ضرورة فرض عقوبات على الخروج عن معايير المراجعة أو قواعد وميثاق السلوك المهني والأخلاقي، وضرورة قيام المراجعين بحث الشركات على تطبيق معايير المحاسبة، ضرورة ضم طرق المراجعة في البيئة الالكترونية إلى مقررات جمعية المحاسبين والمراجعين، وضرورة إلزام المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بامسك دفاتر منتظمة والخضوع لعملية المراجعة، وضرورة قيام الشركات بتغيير المراجع كل 5 سنوات، حيث أن قيمة P value لهذه المتغيرات أكبر من 0.05.

ج- توصيف مقارن للمجموعتين من المراجعين علي أساس وسائل التغلب على مشاكل وتحديات المراجعة طبقاً لاتجاهات المجموعتين من المراجعين الخاضعين للدراسة بصفة عامة، فإن وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة توجد وتؤثر بدرجة كبيرة على مهنة المراجعة (قيمة الوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم لبعض وسائل التغلب على مشاكل المراجعة تمثل 4.8، 4.7، 4.6، علي التوالي). وبمقارنة الوسط الحسابي للمجموعتين من المراجعين نحو كل وسيلة من وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة الأكثر قدرة على التمييز بين المجموعتين من المراجعين (أنظر الجدول رقم 17)، أمكن التوصل إلى وصف مقارن بين المجموعتين من المراجعين. حيث يلاحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث اتجاهاتهم نحو وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة، ويقرون بأهمية معظم وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة كما في الجدول (17) (الوسط الحسابي < 4)، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي بأهمية بعض هذه الوسائل فقط ومنها ضرورة وجود جهة مهنية مستقلة لإدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وضرورة إعادة تنظيم المهنة عن طريق إصدار قانون جديد، وضرورة قيام الجهة المهنية المستقلة بإصدار القوانين والمعايير التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة، وضرورة قيام المراجعين بحث الشركات على تطبيق معايير المحاسبة.

وفي ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرض الثاني والذي ينص على أنه " لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات فيما يتعلق بوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر"، وذلك بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بين المجموعتين من المراجعين، أى ان هناك اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بينهما. وقد اعتمد هذا القرار على كل من قيمة ويلكس لامدا في دالة تحليل التمايز والتي لم تزيد عن ٠,٦٣٨. كما أن قيمة كا^٢ المحسوبة (٤٧,٢٦٦) بدرجات حرية ١٤ في نفس الدالة تفوق نظيرتها الجدولية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ (أنظر جدول رقم ١٦). كما يلاحظ عدم قدرة بعض الوسائل مأخوذة بصورة فردية على التمييز بين المجموعتين من المراجعين عند مستوى معنوية يفوق ٠,٠١ أو ٠,٠٥ (أنظر جدول رقم ١٧).

٢/٨- تحليل ومناقشة النتائج الخاصة باختبار مدى صحة الفرض الثالث

الفرض الثالث: لاتوجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقا لخصائصهم الديمغرافية (المؤهل التعليمي - الخبرة).

ولإثبات مدى صحة هذا الفرض ولتحديد مدى وجود اختلاف ذو دلالة احصائية بين المجموعتين تم استخدام الوسط الحسابي واختبار (كروسكال والاس). ويوضح الجدول رقم ١٨ نتائج هذه الاختبارات فيما يتعلق بالمؤهل التعليمي.

جدول رقم (١٨)

اختبار جوهرية الفروق بين المراجعين طبقا لمستوى المؤهل التعليمي					
اختبار Kruskal Wallis		دكتوره	ماجستير	بكالوريوس	المتفرغ الديموجرافي
P-value	كا ^٢	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	المؤهل التعليمي
0.258	2.712	4.258	3.909	4.292	A: مشاكل قانونية
0.960	0.082	4.226	4.273	4.222	B: مشاكل مهنية
0.969	0.062	4.032	4.091	4.083	C: مشاكل أخلاقية
0.053	5.068	4.000	4.273	4.403	D: مشاكل متعلقة بالمنظمة
0.694	0.729	4.258	4.273	4.389	E: مشاكل متعلقة بالملاء
0.701	0.710	4.339	4.227	4.271	F: مشاكل تكنولوجية
0.314	2.320	4.613	4.727	4.500	G: وسائل التغلب على تحديات مهنة المراجعة

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١٨) باستخدام اختبار (كروسكال والاس) إلى انفاق رؤية المجموعتين من المراجعين بشأن أهمية مشاكل وتحديات مهنة المراجعة فى مصر. وبالتالي لاتوجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقا للمؤهل التعليمي. كما يوضح الجدول رقم ١٩ نتائج اختبار كروسكال والاس والوسط الحسابي وفقا لسنوات الخبرة.

جدول رقم (١٩)

اختبار جوهريّة الفروق بين المراجعين طبقاً لمستوى الخبرة

اختبار Kruskal Wallis	P-value	١٠ سنوات فأكثر	من ٧- أقل	من ٤- أقل	من ١- أقل	المتغير الديموجرافي الخبرة	
			الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي		
	0.202	4.612	4.121	4.400	4.462	4.278	A : مشاكل قانونية
	0.548	2.117	4.259	4.320	4.154	4.056	B: مشاكل مهنية
	0.051	7.705	3.931	4.440	3.846	4.167	C: مشاكل أخلاقية
	0.057	7.505	4.155	4.560	4.154	4.389	D: مشاكل متعلقة بالمناسلة
	0.316	3.538	4.310	4.520	4.231	4.278	E: مشاكل متعلقة بالعملاء
	0.229	4.317	4.285	4.320	4.462	4.111	F: مشاكل تكنولوجية
	0.620	1.776	4.603	4.440	4.615	4.500	G: وسائل التغلب على تحديات مهنة المراجعة

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (١٩) باستخدام اختبار (كروسكال والاس) إلى اتفاق رؤية المجموعتين من المراجعين حول مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر. وبالتالي لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين من المراجعين حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقاً لسنوات الخبرة.

ومن خلال النتائج الموضحة بالجدولين ١٨ و ١٩ فإننا نقبل الفرض الثالث الذي ينص على "لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للحسابات حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقاً لخصائصهم الديمجرافية (المؤهل التعليمي - الخبرة)". وترجع هذه النتائج إلى أن عنصر الخبرة لمراجعي الجهاز المركزي أكثر من ٧ سنوات يصل إلى ٨١% بينما عنصر الخبرة لمراجعي المكاتب الخارجية أكثر من ٧ سنوات يصل إلى ٦٤% بينما الحاصلين على درجتى الماجستير والدكتوراة من مراجعي المكاتب الخارجية يصل إلى ٤٧% بينما يصل إلى ٢٩% بالنسبة إلى مراجعي الجهاز المركزي، ونستخلص من تحليل هذه النتائج أن عنصر الخبرة (تراكم المعرفة) لمراجعي الجهاز المركزي أزال فارق المؤهل (مستوى التعليم) لدى مراجعي المكاتب الخارجية.

٩- الخلاصة والدراسات المستقبلية

يهدف هذا البحث إلى استكشاف أهم التحديات الراهنة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشخيص أسباب هذه التحديات وتقديم عدة مقترحات للتغلب عليها ومواجهتها. ولتحقيق أهداف البحث تم استقراء الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالموضوع والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في مصر. وتم إجراء دراسة ميدانية للتعرف على أهم التحديات وأسبابها ووسائل التغلب عليها حيث تم تصميم قائمة استقصاء معدة لهذا الغرض وكذلك تم إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع المراجعين ذوي الخبرة العملية وكذلك المراجعين الذين يعملون بالمجال الأكاديمي. وتشير نتائج الدراسة إلى: (١) يوجد اختلاف متميز وذو دلالة إحصائية بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للحسابات فيما يتعلق بالمشاكل القانونية والتشريعية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: عدم ملائمة قانون المحاسبة والمراجعة الحالي للتطور في معايير ومتطلبات المهنة، وعدم الزام المنشآت الفردية بامسالك الدفاتر لاختصاصها للمراجعة، وعدم وجود قواعد أو إجراءات لتعيين وعزل المراجعين، وتجاهل القانون لدور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في إدارة وتنظيم المهنة. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتون في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمعظم التحديات والمشاكل القانونية بينما وجد أن مراجعي الجهاز المركزي للحسابات لا يعانون من مشاكل التعيين والعزل أو عدم خضوع بعض المنشآت لعملية المراجعة.

(٢) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل المهنية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: عدم وجود جهة مهنية مستقلة ومسئولة عن الترخيص بمزاولة المهنة، والغموض في معايير المراجعة يؤدي الى انخفاض جودة أداء عملية المراجعة، وتعد بيئة المراجعة بسبب تقادم القانون وتعدد المعايير. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمعظم التحديات والمشاكل المهنية بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية بعض المشاكل فقط ومنها عدم كفاية التاهيل العلمي والتدريب العملي وانخفاض الخبرات في مراجعة البيئة الالكترونية.

(٣) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل الاخلاقية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: تغيير المراجع بسبب مشاكل مع الادارة أو المساهمين. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يتأثرون بصورة أكبر بمعظم المشاكل الاخلاقية، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية مشكلة واحدة فقط وهي تغيير المراجع رأيه تمشياً مع رغبات ادارة الشركة.

(٤) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل المنافسة التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: هروب المراجعين من ممارسة المهنة الى مهن أخرى ذات دخول عالية، واستخدام مكاتب المراجعة لاستراتيجيات مثل العلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء، وتخفيض أسعار المراجعة ومساعدة العملاء في الحصول على قروض من البنوك كوسائل لجذب والاحتفاظ بالعملاء، والتأثير السلبي لدخول المكاتب الاجنبية لممارسة المهنة في مصر. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمعظم مشاكل المنافسة، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية مشكلة قيام المرجع باصدار رأى نظيف لارضاء العملاء.

(٥) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بمشاكل العملاء التي تواجه مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: عدم قيام العملاء بتوفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وعدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية، وعدم تناسب أسعار المراجعين مع حجم أعمالهم ومسئولياتهم. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يأتو في مقدمة المجموعتين من المراجعين من حيث تأثرهم بمشاكل العملاء بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية بعض هذه المشاكل فقط ومنها عدم قيام العملاء بتصميم وتنفيذ نظام جيد للرقابة الداخلية، وسوء فهم العلاقة بين المراجع والعميل.

(٦) لا يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر وتشمل هذه المشاكل: عدم قدرة بعض المراجعين على التعامل مع مراجعة عماليات التجارة الالكترونية، ويرجع النقص في مراجعي البيئة الالكترونية الى قصور برامج التعليم والتدريب المستمر.

(٧) يوجد اختلاف متمايز وذو دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بوسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة في مصر بعد أن تبين أن هناك متغيرات تستطيع التمييز بينهما وتشمل: دور الهيئة العامة للرقابة المالية، العلاقة بين أسعار المراجعة وخدمات الاستشارية، وقواعد تعيين وعزل المراجع، ودور الجهة المهنية المستقلة في إدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، العلاقة بين تجديد الترخيص والتعليم والتدريب المستمر. ولوحظ أن المراجعين بمكاتب المراجعة يقرون باهمية معظم وسائل التغلب على مشاكل وتحديات مهنة المراجعة، بينما يقر مراجعي الجهاز المركزي باهمية بعض هذه الوسائل فقط ويرجع ذلك الى ان مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات لايتأثرون بالمشاكل المتعلقة باتعاب المراجعة أو قواعد التعيين والعزل او الجهة المستقلة لادارة شؤون المهنة بنفس درجة تاجر مراجعي المكاتب الخارجية.

(٨) لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المجموعتين من المراجعين حول تحديات المراجعة وأساليب التغلب عليها وفقا لخصائصهم الديمجرافية (المؤهل التعليمي - الخبرة). وترجع هذه النتيجة الى أن عنصر الخبرة (تراكم المعرفة) لمراجعي الجهاز المركزي أزال فارق المؤهل (مستوى التعليم) لدى مراجعي المكاتب الخارجية.

ويوصى البحث بما يلي:

- ضرورة اصدار قانون المحاسبة والمراجعة الجديد بحيث يشمل: الربط بين مزوالة المهنة والحصول على ساعات تعليم وتدريب مستمر واجتياز بعض الاختبارات، واجراءات لضمان استقلال ونزاهة المراجع، ووضع قواعد لتعيين وعزل المراجع، ووضع ميثاق اخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة، وتقنين أتعاب المراجعة مع ربطها بحجم الاعمال، وتفعيل دور وحدة مراقبة جودة أداء عملية المراجعة.
 - ضرورة الاهتمام بتطوير التعليم المحاسبى بحيث يشمل تدريس كود الاخلاق المهنية العالمية والمعايير الدولية الحديثة واستخدام التكنولوجيا فى المحاسبة والمراجعة لاكتساب المهارات اللازمة لمراجعة البيئة الالكترونية والمنافسة على المستوى العالمى مع عقد ورش ودورات تدريب لمواكبة التطورات فى المهنة.
 - تأسيس مجلس مستقل للمحاسبة والمراجعة يكون مسئولاً عن اصدار المعايير والترخيص بمزاولة المهنة.
 - ضرورة مشاركة وسائل الاعلام والجهات المهنية فى التوعية بمدى أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة ، مع ضرورة مشاركة المنظمات المحلية والعالمية فى تشجيع الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة عن طريق دعم برامج تعليم وتدريب المحاسبين والمراجعين مع تشجيع الشركات على الالتزام بالمعايير عند اعداد القوائم المالية.
 - ضرورة التعاون وتبادل البيانات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة بين الدوال المتقدمة والدول النامية، فربما بعد فترة زمنية ولتكن عشر سنوات تتصرف الدول النامية مثل الدوال المتقدمة فى مجال المحاسبة والمراجعة.
- ويمكن توضيح أهم مجالات البحث المستقبلية كما يلي: يمكن تناول التحديات التي يواجهها مراجعي الحسابات في مصر في عملهم من وجهة نظر الشركات محل المراجعة أو الجهات المنظمة للمهنة في مصر. وكذلك البحث فى التحديات المتعلقة بظروف العمل داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة.

- ثابت عبد الرحمن إدريس، تحليل المحددات الرئيسية للتسويق الداخلي والخارجي وأثارها على رضاء العملاء - دراسة تطبيقية على البنوك الكويتية، مجلة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦.
- جربوع، يوسف محمد (٢٠٠٥) "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي: دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، المؤتمر العلمي الأول: الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية للتجارة - الجامعة الإسلامية، ٨-٩ مايو.
- الحفناوي، شوقي عبد العزيز (٢٠٠٣)، "هل استعدت مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر لمواجهة تحديات المنافسة العالمية؟"، المؤتمر العلمي الثالث لكلية التجارة - جامعة الإسكندرية: الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين، المجلد الأول، ١١-١٣ سبتمبر، ص: ٤١٩ - ٤٥٣.
- الحمود، تركي راجي وإبراهيم، محمد زيدان (١٩٩٧)، "المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت: دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد (٣٦)، العدد (٤)، الرياض، معهد الإدارة العامة، ص: ٥٨١ - ٦٧١.
- الحمود، تركي راجي، وقائش، محمود حسن ورمضان صايل (١٩٩٨) "المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في الأردن"، مجلة مؤتمري للبحوث والدراسات، المجلد (٧)، العدد (٤)، الأردن: جامعة مؤتة، ص: ٩٧ - ١٢٢.
- درغام، ماهر موسى (٢٠٠٩)، "المشكلات التي تواجه منققي الحسابات في قطاع غزة"، مجلة أبحاث جامعة النجاح الوطنية، غزة، فلسطين.
- الداهمة، سليمان مصطفى (٢٠٠٦)، "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (٩)، العدد (١)، مايو، ص: ٢٦١ - ٢٦٠.
- دهمش، نعيم (١٩٩٧)، "المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في الأردن دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الجامعة الأردنية، العدد (١٧)، ص: ٣٦ - ٥٤.
- دهمش، نعيم والقشي، طاهر (٢٠٠٤)، "مدي ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية"، مجلة اريد للبحوث، المجلد (٨)، العدد (٢)، جامعة أريد الأهلية، ص: ٤٣ - ٨٩.
- الرائد، وائل إبراهيم (٢٠٠١)، "النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (٨)، العدد (٣)، سبتمبر، ص: ٣٧١ - ٣٩٥.
- زكي، احمد زكريا (٢٠٠٦)، "أثر تحرير التجارة في الخدمات علي مهنة المحاسبة والمراجعة ونزاوليها في مصر"، المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة حلوان بعنوان "الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات".
- السعدية، منصور إبراهيم (١٩٩٦)، "الصعوبات التي تواجه شاغلي الوظائف المحاسبية في محافظات الجنوب في الأردن" مؤتمري للبحوث والدراسات، المجلد (١١)، العدد (٤)، ص: ١٥٥ - ١٨٤.
- سليمي، أنور (٢٠٠٣)، "المهارات الحاسوبية المرغوبة لدي خريجي المحاسبة" دراسة ميدانية عن الصناعة في أمريكا"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (٦)، العدد الأول، مايو.
- صيام، زكري وليد (٢٠٠٢)، "العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة: دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العربية للعلوم الادارية، جامعة الكويت، المجلد (٩)، العدد (٢)، ص: ٢١١ - ٢٣٨.
- عبد الله، خالد أمين (١٩٩٦)، "مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة"، دراسات للعلوم الادارية، الجامعة الأردنية، المجلد (٩)، العدد (٢)، ص: ١٣١ - ١٥١.
- عمر، ريم محمد (٢٠٠٥)، "تقييم فاعلية مراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية"، بحث تكميلي للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
- فايد، احمد محمد (١٩٩٢)، "معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية"، افاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد (٢)، ابريل، ص: ١٤٧ - ١٩٧.
- الفضل، مؤيد محمد (٢٠٠٣) "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق: دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (٦)، العدد (١)، مايو، ص: ٢٣ - ٥٥.

القرني، أحمد بن عبد القادر (٢٠١٠)، "التحديات المعاصرة التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية بجده بالمملكة العربية السعودية وأساليب مواجهتها"، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد (٦)، يناير، ص: ٢١٥ - ٢٥٥*.
المشهداني، عمر إقبال و العبادي، ابراهيم جويفل (٢٠١١)، "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية"، *الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصريّة نظام الدفع في البنوك الجزائرية واشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر - عرض تجارب دولية، ابريل*.
المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (١٩٩٨). "معايير المراجعة"، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، القاهرة.
وزارة الاستثمار (٢٠٠٧). "معايير المراجعة المصرية"، وزارة الاستثمار، القاهرة.
وزارة التجارة الخارجية (٢٠٠٣). "المعايير المصرية لمراجعة"، وزارة التجارة الخارجية، القاهرة.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية

- Abu-Musa, A. (2004). "Auditing E-Business: New Challenges for External Auditors", *Journal of American Academy of Business, Cambridge*. vol.4 , Iss: 1-2, March.
- Accounting scandals: available at: http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals/10-1-2012
- Ali A. M. and Teck H. L. (2008). "Audit Challenges in Malaisay Today, *Accounting Today*, PP: 24-26.
- Archambeault, D.S., Dezoort, F.T. and Holt, T.P. (2008), "The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency", *Accounting Horizons*, Vol. 22, No. 4, PP: 375 – 388.
- Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 14th Edition, Pearson Education Limited, England.
- Chenok p. (1995). "Fifteen years of Meeting the Challenges" *Journal of Accountancy (JAC)* vol. 179, No 6, June, pp. 66-70.
- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G. & Wright A. M. (2008). "Form versus Substance: The Implications for Auditing Practice and Research of Alternative Perspectives on Corporate Governance", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 2, pp.181-198.
- Cormier, D., Ledoux, M. , Magnan, M. & Aerts, W. (2010). "Corporate governance and information asymmetry between managers and investors", *Corporate Governance*, Vol. 10 Iss. 5, pp.574- 589.
- Dahway, K. , Shehata, N.F. & Ransopher, T. (2009). "The State of Accounting in Egypt: a case, *Journal of business Cases and Aploications*, available at: www.aabri.com
- Dey, A. (2008). "Corporate Governance and Agency Conflicts" *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, Iss. 5, pp.1143-1181.
- Doty, J.R. (2011). "Auditing in the Decade Ahead: Challenges and Change", *Audit Quality Symposium*, Canadian public accountability Board, Toronto, Canada, available at pcabus.org/news/speech/pages/1202011_dotukeynote.aspx, (downloaded on February 20 2012).
- Ebaid, I. (2011). "Corporate Governance Practices and Auditor's Client Acceptance Decision: Empirical Evidence from Egypt", *Corporate Governance*, Vol. 11 Iss. 2, pp.171-183.
- Erkens D., Hung, M. & Matos, P. (2009). "Corporate Governance in Recent Financial Crisis: Evidence from Financial Institutions World Wide", *working paper*, April, www.ssrn.com.
- Eynon, G., Thorley, H, Stevens, N, (1996)."Perceptions of sole Practitioners on Ethics Training in Profession", *National Public Accountant*, vol. 41 , No. 4, pp. 25-27.
- Farber, D. B. (2005). "Restoring Trust After Fraud: Does Corporate Governance Matter?", *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2, pp: 539 - 561.
- Fraser (2010). " FSA challenges audit profession to sharpen up its act", available at: <http://www.qfinance.com/blogs/ian-fraser/2010/07/14/fsa-challenges> (downloaded on February 4 2013).

- Frazer, L. (2009) "The future of the external audit function", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 2, pp. 104-113.
- Gee, J.(2010), " A Year in Fraud , Fraud 2009 bad , 2010 better? " , *Computer Fraud & Security*, Vol. 20, Iss. 2, February. Available at: http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleURL&_udi=B6VNT-4YJB5SW-C&_user=7394991
- Healy, P.M. (2005). "The Challenges Facing Auditors and analysts in U.S.Capital markets", Available at http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe_2005/healy_05html. (Downloaded on October 12,2012).
- Helms, G.L. and Mancino, J. (1998), "The Electronic Auditor", *Journal of Accountancy*, April, Vol. 185, Iss. 4, PP: 45-48.
- Helps, L. (2000). "Accountants; Higher Education; Ethics; Professional Standards" *Management Accounting*, London, vol. 72. 6, June.
- IAASB. (2008). "Challenges in Auditing Fair Value accounting Estimates in the current Market Environment", *International Auditing and Assurance Standards Board*, October. IASB (2012), "*International Financial Reporting Standards: IFRSs*", International Accounting Standards Board (IASB), London.
- Kelton A. S. & Yang, Y. (2008). "The Impact of Corporate Governance on Internet Financial Reporting", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, Iss. 1, January-February, pp. 62-87.
- Kent, P. & Stewart, J. (2008). "Corporate Governance and Disclosures on the Transition to International Financial Reporting Standards", *Accounting & Finance*, Vol. 48, Iss. 4, pp. 649-671.
- khanchel, I., (2007). "Corporate Governance: Measurement and Determinant Analysis", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 8, pp. 740-760.
- kilgore, A. (2007). "Corporate Governance Professional Regulation and Audit Quality", *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, pp.65-83.
- Krishnamurthy, S., Zhou, J. & Zhou, N. (2006). "Auditor Reputation, Auditor independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, No. 2 (Summer) pp. 465-90.
- Marris, D. (2010). "Challenges Obtaining Audit Evidence", *Working Paper Series*, Texas Womans University, February 28.
- McClave, J.T., Benson, P.G., and Sincich, T. (2001). "*Statistics for Business and Economics*" Eight Edition, Prentice Hall, Inc. Canada.
- Morris, C. Attaway, S. (2000). "What every audit needs to Know about E-Commerce", *Internal Auditor*, Vol. 57, Iss. 3, June.
- Mwazembe, C. (2010). "Auditors Challenges and Modern Ways for Auditing Electronic data Processing (EDP) Accounts or Financial Statements". available at: articlesbase.com/accounting-articles/auditors-challenges, (downloaded on April 11,2012).
- Olivier, H. (2000). "Challenges Facing the accountancy Profession", *European Accounting Review*, Vol. 9, Iss. 4, December, PP: 603-624.
- Perry, G. (2000). "CIMA Around the World: Republic of South Africa Saudi Arabia, Singapore, *Management Accounting*, London, Vol. 65, Iss. 8, pp: 54-56.
- Rahr, K., Karim, K.E. & Rutledge, R.W. (2010). "Transitioning to IFRS: What should CPAs and Accounting firms be doing?" *The CPA Journal*, March, pp: 6-9.

Rainsbury, E. A., Bradbury, M. & Cahanc. S. F. (2009). "The Impact of Audit Committee Quality on Financial Reporting Quality and Audit fees" *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 5, Iss. 1, June, pp. 20-33.

Rezaee, (2005). "Causes ,Consequences and deterrence of Financial Statement Fraud ", *Critical Perspectives On Accounting*, Vol. 16, Iss. 3, PP: 277-298.

Saudagaran, S. M. (2003). "The Accounting World Post-Enron, Tyco, Vivendi, Worldcom, Xerox...: Reflections on Being Part of the Solution", *Malaysian Accounting Review*, 2(1), 2003, pp. 2-12.

Shuaib, A. S.: (1995). "Financial Reporting Regulations in Kuwait: A Synthesis and Framework for Evolution", *Arab Journal of Administrative Sciences*, Vol. 3, No. 1, pp. 159-187.

Vasarhelyi M. A., Teeter R. A. and Krahel J. P. (2010). "Audit Education and the Real-Time Economy", *Issues in Accounting Education*, Sarasota: Vol. 25, Iss. 3, Aug, pp: 405-423.

Wahdan, M. & Van den Herik, H. J. (2012). "Egyptian Auditing Investigated: Diagnoses and Remedies", *International Journal of Economics and Accounting*, Vol. 3, Nos. 314, pp: 365-389.

Wahdan, M., Spronck, P., Ali, H., Vaassen, E., Van den Herik, J. (2006), " Auditing in Egypt: A study of the Legal Framework and Professional Standards", *Advanced in Global Management Development Proceedings of the 15th IMDA Congress (International Management Development Associations)* Sarajevo. Bosnia and Herzegovina, June 18-21.

Wahdan, M., Spronck, P., Ali, H., Vaassen, E., Van den Herik, J. (2008), "Auditor and IT Support in Egypt", *Advanced in Global Management Development Proceedings of the 17th IMDA Congress (International Management Development Associations)* USA, Suriname, Vol. XVII, pp: 56-64.

Wang, Y. and Campbell, M. (2012), "Corporate Governance, Earnings Management, and IFRS: Empirical Evidence from Chinese Domestically Listed Companies". *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28, Iss. 1, pp: 189-192.

Willmott, H.: (1999). "Organizing the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the U. K.", *Accounting Organization and Society*, Vol. 1 1, No. 6, pp. 555-508.

Yakhou, M., & Dorweiler, V. P. (2005). "Corporate Governance Reform: Impact on accounting and auditing", *Corporate Governance*, Vol. 5 Iss. 1, pp. 39 - 44.

Zahra, S.A, Priem, R.L & Rasheed, A.A. (2005). "The Antecedents and Consequences of Top Management Fraud", *Journal of Management*, Vol. 31, No. 6, PP: 803-828.

Zahra, S.A, Priem, R.L & Rasheed, A.A. (2007). "Understanding the Causes and Effects of Top Management Fraud ", *Organizational Dynamics*, Vol. 36, No.2.