

## دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجع وتخفيض مخاطر المراجعة

د . علي محمد علي موسى

كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية

### Abstract

The recent period has witnessed great development in the audit profession all over the world. The most important of those developments are the direction to have the auditor specialized in auditing of a particular sector in order to increase the quality of auditing services and reduce audit risk, where specialization has become a feature of the times in all professions.

The problem of the study was to identify the importance of professional specialization for auditor and to identify his role in increasing the quality of auditing process and reducing risks.

The study aimed to identify the importance of professional specialization of auditor in order to increase the quality of the auditing process and reducing risks. In order to achieve the objectives of this study, a field study has been conducted on selected sample of Libyan auditors by collecting data through questionnaire form.

The study concluded that Libyan auditors are aware of the importance of professional specialization in increasing the quality of auditing process and reducing risks, but is not applied in practice.

The study recommends more in-depth studies on this issue and recommends as well teaching it in Libyan universities.

## الملخص

شهدت الفترة الأخيرة تطورا كبيرا في مهنة المراجعة في العالم وتمثلت أهم تلك التطورات في الاتجاه إلى تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين من أجل زيادة جودة خدمات المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة، حيث إن التخصص أصبح سمة من سمات العصر في كل المهن.

وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أهمية التخصص المهني للمراجع ومعرفة دوره في زيادة جودة عملية المراجعة وتقليل المخاطر.

وهدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع من اجل زيادة جودة عملية المراجعة وتقليل المخاطر، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الليبيين وتم جمع المعلومات من خلال صحيفة استبياناه.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الليبيين يدركون أهمية التخصص المهني لزيادة جودة عملية المراجعة وتقليل المخاطر وعدم الأخذ به في الواقع العملي ، وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيدا من الدراسات المعمقة لهذا الموضوع وضرورة تضمينه وتدريبه في الجامعات الليبية .

## مقدمة

المراجعة هي فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية للحصول على رأي فني محايد حول ما تم إثباته من حيث دقته وصحته من قبل شخص محايد يسمى بالمراجع وحيث يتمكن من عمله لابد أن يكون على درجة عالية من الكفاءة والخبرة وأن يلتزم بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

وقد عرفت لجنة المفاهيم الأساسية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (الصحن وآخرون ، 2000 ، 7 ) المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والبراهين بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقدره وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

ويتضح من خلال تعريف المراجعة إنها تهدف إلى فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة ، وذلك لمساعدة متخذي القرارات الذين يعتمدون على المعلومات الواردة بالقوائم المالية لاتخاذ قراراتهم وهذا لا يتأتى إلا من خلال تقرير المراجع الذي يبدي فيه رأيه حول مدى سلامة ومصداقية البنود الواردة بالقوائم المالية لما يتمتع به من تأهيل علمي وعملي ونزاهة وموضوعية.

وحتى يوذي المراجع عمله بدرجة عالية من الكفاءة والخبرة لابد له من التخصص في مراجعة قطاع صناعي معين حيث إن التخصص أصبح سمة من سمات العصر الحديث ويلعب دوراً كبيراً ومهماً في الارتقاء بأي مهنة ويؤدي إلى زيادة الثقة في خدماتها وخاصة مهنة المراجعة التي في أمس الحاجة لهذه الثقة.

### مشكلة الدراسة

أصبح التخصص من الأمور ذات الأهمية الكبيرة لكل مهنة وعمل كالمطرب والهندسة والمالية وغيرها من المهن الأخرى وعرف التخصص على انه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين ( صليب ، 2003 ، 379).

أما التخصص في مجال المراجعة فيعرف ( عوض ، 2006، 26 ) على انه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

ويعرف Solomonetal المتخصصين في الصناعة تحديداً ( Shields et al. 191, 1999, ) على أنهم مراجعون متخصصون في مكابهم بحيث تكون عملية تدريبهم وممارستهم لخدمات المراجعة تقتصر على صناعة معينة . يتضح أن التخصص مقترن بالخبرة حيث إن التخصص يتولد عنه الخبرة والتي يتحصل عليها المراجع نتيجة قضاءه فترة طويلة في مراجعة صناعة معينة حيث إن التخصص المهني للمراجع يعني المعرفة الكبيرة والإلمام الكافي بجميع نواحي نشاط اقتصادي معين.

مما سبق يتضح أن التخصص المهني للمراجع أمر مهم ويزيد من كفاءة واستقلالية ونزاهة وموضوعية المراجع الخارجي وتخفيض مخاطر المراجعة ومع هذا يلاحظ أن المراجعين في ليبيا لا يدركون أهمية التخصص الدقيق في مزاوله مهنة المراجعة حسب الصناعة فانه لم يتم الأخذ به في ليبيا بدليل أن المراجع يراجع في جميع نوعيات النشاط الاقتصادي.

عليه فإن الدراسة ستناقش أهمية التخصص المهني في المراجعة وما مدى إدراك المراجعين الخارجيين في ليبيا لأهمية التخصص المهني للمراجع من اجل زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة ؟

## أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي

- 1 - دراسة مفهوم وأهمية كل من التخصص المهني للمراجع وجودة عملية المراجعة.
- 2 - بيان مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لأهمية التخصص المهني.
- 3 - بيان العلاقة بين التخصص المهني للمراجع وجودة عملية المراجعة.
- 4 - بيان العلاقة بين التخصص المهني للمراجع وتخفيض مخاطر المراجعة.

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية التخصص في حد ذاته حيث إن التخصص سمة من سمات العصر الحديث وهو يسهم بشكل كبير في زيادة جودة خدمات المراجعة لذا من الأهمية التطرق لهذا الموضوع ودراسته دراسة مستفيضة حتى يسهم في زيادة جودة الأداء المهني للمراجع ، حيث إن التخصص المهني للمراجع لم ينل الدراسة والاهتمام الكافيين حتى الآن في ليبيا فلعل دراسة هذا موضوع التخصص المهني للمراجع الآن يسهم ولو بشكل بسيط في تسليط الضوء عليه وزيادة الاهتمام به.

## فروض الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين وهما

الفرضية الأولى (( لا يدرك المراجعون الليبيون العلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة ))

## الفرضية الثاني (( لا يدرك المراجعون الليبيون للعلاقة بين تخصص المراجع وتخفيض مخاطر المراجعة )) منهجية الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، الذي يقوم على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف تغطية الإطار النظري للبحث وذلك اعتمادا على مراجعة أدبيات المحاسبة والتي تناولت الموضوع وتم الحصول عليها كذلك اعتمدت على المنهج الاستنباطي بتصميم صحيفة استبيان لجمع المعلومات الضرورية.

### مفهوم وأهمية التخصص المهني للمراجع

تعرف الخبرة بأنها امتلاك مساحة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين ، ولكن يرى بعضهم ومنهم (صليب ، 2003 ، 379) بأنها طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة، وللمراجعة أهمية خاصة حيث تساعد المراجع في اتخاذ قراراته في جميع مراحل المراجعة وفي ترشيد أحكامه المهنية على مدى دلالة القوائم المالية.

وللخبرة المهنية للمراجع الخارجي أثر على تحسين جودة المراجعة وجودة أحكام المراجعين وتأتي أهمية تلك لاعتماد المراجع في أكثر الأمور على خبرته وتقديره الشخصي ، وبالتالي صحة حكمه ودقة تقديراته ، وهذا لا يتأتى إلا من خلال تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين ، والتخصص يؤدي إلى المعرفة الكاملة المتعمقة بمجال معين يتيح له دراسة ومتابعة كل ما يتم في هذا المجال مما يؤدي في النهاية إلى تقدم ورقي المهنة وتقديم أفضل الخدمات للعملاء ، ويسهم التخصص المهني بشكل فعال في رفع كفاءة الأداء المهني ومستوى

الخبرة للمراجع من خلال اكتساب المعارف والمهارات التي تمكنه من تحسين قدرته المهنية علي التخطيط لعملية المراجعة وتحليل وتقدير مخاطر المراجعة واكتشاف أساليب التلاعب والغش والأخطاء والاحتيال وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلي زيادة جودة عملية المراجعة مما ينعكس بشكل إيجابي على إلا فصاح المحاسبي كأساس يعتمد عليه متخذو القرارات في ترشيد قراراتهم.

وقد أشارت بعض الدراسات إلى انه كلما زاد عدد سنوات ممارسة المراجع الخارجي لمهنة المراجعة زادت قدرته المهنية على أداء مهام المراجعة المختلفة بكفاءة وفعالية مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار ، والحصول علي أدلة الإثبات المناسبة (الأديمي ، 2006 ، 179 ) وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن التخصص الصناعي ومعرفة المراجع بصناعة العميل يفيد في التعرف على أخطاء الصناعة وفي تقييم نظام الرقابة الداخلية بما يؤدي إلى زيادة خبرته بهذه الصناعة وبمهنة المراجعة ككل مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ( لبيب ، 2005 ، 92 ).

وشهدت السنوات الماضية اندماج بعض مكاتب المراجعة الكبرى من أجل إعادة تنظيم أنشطتها في مجال المراجعة على أساس التخصص القطاعي بهدف تقديم خدمات مراجعة على درجة عالية من الكفاءة ، ومن أجل زيادة ثقة المجتمع في المراجع الخارجي في تخفيض عملية المخاطر التي يتعرض لها المراجع وهذا ينعكس في النهاية على درجة جودة ودقة عملية المراجعة الخارجية ،حيث إن التخصص القطاعي لا ينجح إلا في ظل حجم مكاتب مراجعة كبيرة تركز على

توفير عدد مناسب من المراجعين ذوي التخصصات القطاعية المختلفة، وعمليات الاندماج الهدف منها توافر قدرات بشرية جيدة متخصصة وهذا كله لمواجهة عمليات المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية ، وكذلك مواكبة التغير في مجالات تقنية المعلومات ، وظهور الشركات كبيرة الحجم والمتعددة الجنسيات ومن أجل حفاظ مكاتب المراجعة على حصتها في سوق مزاوله مهنة المراجعة الخارجية.

إن تخصص المراجع يعنى قيامه بعملية المراجعة في مجال معين بما لا يقل عن نسبة معينة أو أن تكون جملة أتعابه لا تقل عن نسبة معينة من دخله السنوي في مراجعة حسابات قطاع معين ، وقد أشارت إحدى الدراسات ( متولي ، 2006 ، 175 ) بأنه لكي يكون المراجع أو متخصصا عليه أن يراجع ما لا يقل عن 10% من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أو جملة أتعاب المراجع على مستوى شركات هذه الصناعة ، كما جاء في دراسة (النيب، 2005، 98 ) أن يحصل مكتب المراجعة على 20% على الأقل من جملة هذه الشركات التي تنتمي لهذا الصناعة أو جملة أتعاب المراجعة على مستوى هذه الصناعة.

وقد قسمت مكاتب المراجعة إلى نوعين وهما :

1 - مكاتب مراجعة متخصصة.

2 - مكاتب مراجعة غير متخصصة.

فالمراجع المتخصص يكون لديه إلمام كاف ومتكامل بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، وتخصص المراجع كذلك قد يودى إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والعمليات غير العادية ، فقد أوضحت إحدى الدراسات (Krishnan , 2001, 127) مجموعة من المقاييس يمكن من خلالها تحديد ما

إذا كان المراجع أو مكتب المراجعة يعد متخصصاً في مراجعة قطاع معين وهذه المقاييس هي:

- يعتبر المراجع متخصصاً في مراجعة قطاع ما إذا كان يراجع عدداً كبيراً من المنشآت في نفس الصناعة.
- تحديد نسبة معينة من الأتعاب عادة ما تكون حكمة بحيث يتحصل عليها المراجع إثناء مراجعته قطاع معين.
- يعتبر المراجع متخصص في حالة قيامه بمراجعة منشآت كبيرة الحجم من قطاع معين ويتم تحديد حجم المنشأة من خلال إجمالي مبيعاتها إلى إجمالي المبيعات في القطاع بالكامل.

- يعتبر المراجع متخصصاً في صناعة ما، ما إذا كان يضم في محفظته عدداً كبيراً من العملاء في نفس الصناعة.

إن التخصص القطاعي للمراجعي الحسابات يعد أحد الأمور الأساسية التي يرتكز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة ، ومن ثم فهو أحد المتغيرات المؤثرة في جودة الأداء المهني وفي تخفيض مخاطر المراجعة وكذلك يعتبر احد العوامل الأساسية التي تؤدي إلى التمييز في أتعاب عملية المراجعة بين مكتب وآخر ، ويعتبر عدم التخصص المهني للمراجع أحد أسباب جهل مراجعي الحسابات بمتطلبات معايير الأداء المهني المتعارف عليها حيث أوضحت دراسة ( Keefe , 1994 , 41 ) أن أهم أسباب عدم التزام بعض المراجعين الخارجيين بمتطلبات معايير الأداء المهني اهتمام العملاء بالحصول على خدمات المراجعة بأقل أتعاب ممكنة دون الاهتمام بكيفية أو جودة تلك الخدمات وإن الكثير من المراجعين يفتقرون إلى الإلمام بالسمات الفريدة بطبيعة أنشطة

عملائهم نتيجة عدم مزاولة المهنة من خلال التخصص المهني، وإن إتباع التخصص القطاعي للمراجع الخارجي من شأنه العمل على تزايد التزام المراجعين بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها وهو الأمر الذي ينعكس بطريقة مباشرة على ارتفاع أتعاب المراجع التخصصي وكذلك من شأنه إن ينعكس على مكاتب المراجعة من حيث الوفورات الناتجة عن الحجم سواء فيما يتعلق بالمصروفات الرأسمالية أو الجارية أو ارتفاع كفاءة المراجعين واكتسابهم للمعرفة المهنية المتخصصة والتي تؤهلهم إلى تقديم خدمة مهنية جيدة مبنية على أساس الإلمام بطبيعة أنشطة عملائهم ، لذلك فان التخصص المهني للمراجع يعتبر أحد المحاور الأساسية الهامة لإمكانية القيام بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل جيد وهذا يؤدي إلى زيادة درجة الدقة للمخاطر التي قد يتعرض لها المراجع وبالتالي إمكانية تخفيضها.

### أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي

لتخصص المراجع في مراجعة قطاع معين أهمية كبيرة وأهمها (متولي، 2006،  
(176

- 1- تستطيع مكاتب المراجعة المتخصصة تكوين كوادر ذات خبرة خاصة بصناعة معينة هذا يؤدي إلى تقديم خدمات عالية الجودة.
- 2- تخصص المراجع يودي إلى تسهيل مهمة المراجع وأداء عملية المراجعة والتي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي مما يودي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وبالتالي تقليل مخاطر المراجعة.

- 3- يؤدي تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين إلى زيادة عوائده الاقتصادية عن طريق خلق فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء.
- 4- تخصص المراجع يزيد من سمعة المراجع نتيجة تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق الخدمات ، حيث ينتج عن ذلك تقديم المراجع المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد.
- 5- تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين يؤدي إلى زيادة معرفة المراجع بصناعة العميل ويؤدي هذا إلى زيادة معرفة مخاطر الصناعة وبالتالي تخفيضها إلى أدنى حد ممكن.
- 6- تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين يؤدي إلى انخفاض

احتمال عزل المراجع من العميل. وبالرغم من المزايا السابقة لتخصص المراجع في مراجعة قطاع معين إلا أن هناك من ينظر إلى التخصص على أنه قد يسبب بعض الأضرار ومنها مثلا إن المراجع المتخصص قد يؤدي بالإضافة إلى مراجعة خدمات أخرى نتيجة معرفته الجيدة والتي قد يطلبها العميل مثل الخدمات الاستشارية أو المراجعة الداخلية وهذا يؤدي إلى فقدان المراجع لاستقلاله كذلك من الأمور التي تؤدي إلى فقدان المراجع لاستقلاله هي زيادة إتيابه وذلك لمراجعتة عدداً كبيراً من المنشآت في نفس القطاع.

### أهمية التخصص المهني للمراجع في تخفيض مخاطر المراجعة

يلعب تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين دوراً كبيراً في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش وكذلك له دور كبير في التحكم في مخاطر الارتباط. فقد أوضحت إحدى الدراسات ( Carcello And Nagy

123 , 2002) أن المراجع المتخصص يستطيع اكتشاف حالات الغش الموجودة في التقارير المالية نظرا لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط العميل، ونتيجة مراجعته المستمرة لأنشطة متجانسة حيث رأته إحدى الدراسات (متولي ، 2006 ، 181 ) أن المراجع المتخصص عندما يزاول عمله المهني داخل مجال تخصصه يكون لديه الخبرة الكافية وله القدرة على اكتشاف الغش والاحتيال بالمقارنة بالمراجعين أصحاب الخبرة القليلة ولكن عندما يزاول المراجع المتخصص عملية المراجعة خارج مجال تخصصه تنخفض درجة كفاءته المهنية وكذلك القدرة على دراسته وتحليل مسببات الغش، وتوضح معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مخاطر الارتباط يجب أن تؤخذ في الاعتبار في كل عملية مراجعة حيث تتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر أعمال المراجع وهي المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضي الناتجة عن الفشل في عملية مراجعة معينة وكذلك في المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة محل المراجعة على عدم الاستمرار والحصول على العائد حيث إن المراجع المتخصص يمكنه التحكم في مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة من خلال دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل ومنافسته في الصناعة والاتجاهات المالية للمنشأة. بالإضافة إلى ما سبق فإن المراجع إذا ما تصرف كمراجع متخصص فإنه سوف يكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر أعمال المراجع.

عليه فإن المراجع المتخصص يكون لديه الإدراك الكامل لتقدير مخاطر القوائم المالية فقد توصلت إحدى الدراسات (121 ، 2008 ، Messier) إلى أن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين تكون أعمالها

متناسقة أكثر من الشركات التي تم مراجعة حساباتها من قبل مراجعين غير متخصصين وبما أن هدف المراجع هو التقليل من درجة المخاطرة المترتبة على المعلومات المحاسبية فإن التناسق المعلوماتي المرتبط بالتخصص يرقى بجودة عملية المراجعة كأحد مهام مهنة المراجعة. وأخيراً فإن تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين بالإضافة إلى تخفيض مخاطر المراجعة فإنه يؤدي إلى رفع مستوى الأتباع التي يتقاضها المراجع ويؤدي كذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.

#### ماهية وأهمية جودة عملية المراجعة

تناولت العديد من الدراسات ماهية جودة عملية المراجعة والعوامل المؤثرة فيها وكيف يتم زيادتها من أجل تحسينها والتي من خلالها يتم الحكم على جودة عملية المراجعة وقد ارتبط مفهوم الجودة بالصناعة فهو يشير إلى الوسائل والإجراءات التي يتم إتباعها بفحص سلع معينة واختبارها من أجل ضمان وجود مواصفات معينة محددة سلفاً من خلال وضع معايير محددة ومن خلالها يتم مراجعة مدى الالتزام بهذه المعايير، أما في المراجعة فقد تعددت آراء الباحثين حول تحديد مفهوم شامل ومحدد لجودة المراجعة، فتعرف بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها التأكد بدرجة معقولة بأن الرأي الذي يبديه المراجع يعكس معايير المراجعة المقبولة قبول عام بالإضافة إلى بعض الشروط القانونية والتعاقدية وقد عرفت لجنة المعايير الدولية للمراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998، 67) أن الرقابة على جودة الأداء لمهنة المراجعة تمثل السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير ثقة معقولة بأن كافة المراجعات التي تمت من قبل

المكتب قد تمت وفقاً للمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة ، وأوضح كل من wilodiscenza and نقلا عن ( أمين ، 2001 ، 256 ) أن جودة المراجعة تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع ، وهناك من يرى ( حسنين وقطب ، 2003 ، 363 ) أن جودة المراجعة يمكن النظر إليها كمفهوم متعدد الأبعاد نظرا لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة فمن زاوية أولى يطلب مستخدمو القوائم المالية جودة عالية للمراجعة حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم و الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و من زاوية ثانية تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسن من سمعتها و موقفها التنافسي في مجال عملها و من ناحية ثالثة تسعى المنظمات المهنية إلى التزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من اجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي ومن زاوية رابعة تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال مراجعة الحسابات وفقا لمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي لجميع الأطراف ذات الصلة وأخيرا فإن المنشأة محل المراجعة تطلب مستوى عالي من الجودة باعتبار أن تقرير المراجعة له ردود فعل في السوق مما يؤثر على أسعار الأسهم وعلى هذا يمكن القول :- أن جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

أما (Arens and Lobbcke, 2000 , 33) فقد عرفا جودة المراجعة بأنها إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها في كل عملية مراجعة أما رقابة الجودة فهي تتمثل في الإجراءات التي تقوم بها مكاتب المراجعة لمساعدتها على تنفيذ عملية المراجعة على نحو ثابت.

ومن ناحية أخرى فقد أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (حسنيين وقطب، 2003، 362) إلى أن مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة يقصد به التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد وآداب المهنة والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة.

### معايير جودة عملية المراجعة

في حقيقة الأمر لا توجد معايير محددة ولا يوجد اتفاق عام حول ما هي المعايير التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم جودة المراجعة، فهناك من يرى أن جودة المراجعة ترتبط بحجم مكتب المراجعة فكلما كان مكتب المراجعة كبيراً و لديه عدد كبير من العملاء كان ذلك حافزاً لعدم مخالفة المعايير المهنية وبالتالي سوف تكون عملية المراجعة على درجة عالية من الجودة.

أما دراسة (Schroeder et.al, 1986 , 86) فقد توصلت إلى أن جودة خدمات المراجعة تتوقف على مجموعه من العوامل و منها عملية التخطيط لعملية المراجعة و كذلك قوة الاتصال ما بين المراجع و عميله ،وكذلك مدى

اهتمام المراجع بعملية المراجعة و الخبرة المهنية و مدى استعداد المراجع لتطوير كفاءته العلمية و العملية ومدى توافر الإجراءات الدقيقة داخل مكتب المراجعة لتقييم أداء المساعدين.

أما الدراسة التي قام بها كل من ( Dies and Gary , 1992 , 42 6 ) فقط استنتجت أن جودة المراجعة تتخفف بزيادة فترات توالي المراجع لمراجعة حسابات نفس المنشأة و أن جودة المراجعة تزداد بزيادة عدد عملاء مكتب المراجعة إذ يهتم المراجع بسمعته وكذلك زيادة كفاءته المهنية من خلال تحسين وسائله وأساليبه الفنية في القيام بعملية المراجعة في حين إن حجم المنشأة يتناسب عكسياً مع جودة عملية المراجعة حيث تقل جودة المراجعة بزيادة حجم المنشأة محل المراجعة وقوة مركزها المالي فكلما كانت المنشأة كبيرة كانت أكثر قدرة على العمل في البيئة التنافسية وكذلك استنتجت الدراسة أن جودة المراجعة تزداد إذا علم المراجع أن ما يقوم به من عمل سيتم مراجعته بواسطة طرف ثالث وتزداد كذلك جودة المراجعة كلما أمضى وقتاً أطول في القيام بعملية المراجعة.

وتوصلت دراسة ( طلبية ، 1999 ، 1295 ) إلى أن هناك بعض العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة إيجاباً وعوامل أخرى تؤثر سلباً و من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة إيجاباً التأهيل العلمي العملي للمراجع وكذلك الوقت الذي يقضيه المراجع لتأدية عملية المراجعة بالإضافة إلى مراجعة عمل المراجعة في حد ذاتها من قبل زملاء المهنة وهو ما يسمى بفحص النظر ، أما العوامل التي تؤثر سلباً على جودة المراجعة هي زيادة السنوات التي يراجع فيها المراجع حسابات نفس المنشأة وكذلك زيادة الأتعاب إلى يقاضاها المراجع من المنشأة

محل المراجعة وأصبحت تمثل نسبة كبيرة من دخله السنوي بالإضافة إلى حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة . أما دراسة كل من *Joseph & Neal* نقلًا عن (مجاهد ، 2001 ، 272 ) فقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تتوقف على بعض العوامل وأهمها :-

- خبرة المراجعين .
- مدى التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني .
- الاتصالات الجيدة والمتكررة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة .
- الإشراف الجيد من قبل المراجع لمساعدته للتحقق من تنفيذ عملية المراجعة .
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة .
- وقد أوضحت دراسة تحليلية ( لبيب ، 2005 ، 18 ) لطبيعة ونوعية إستراتيجية التخصص القطاعي إلى أن تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين يؤدي إلى الارتقاء بكفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي وذلك من خلال دقة تقدير المخاطر الحتمية والتخطيط الجيد لعملية المراجعة واكتشاف ومراجعة حالات الغش والاحتيايل المالي وتضييق فجوة التوقعات ،
- وقد رأت دراسة أخرى ( متولي ، 2006 ، 185 ) أن إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي تعمل على تحقيق المميزات التالية من منظور جودة عملية المراجعة .

1. تقوية سوق خدمات مهنية المراجعة وتحقيق الجودة وذلك من خلال رفع مستوى المناقشة المهنية ومستوى الخبرة وتطوير الأداء المهني وكذلك الارتقاء بدرجة قوة الاستراتيجيات وأدوات وآليات مهنية المراجعة الخارجية والتقنيات الحديثة المستخدمة من قبل مراجعين خارجيين متخصصين.
2. تدعيم عملية حصول مؤسسات المراجعة المهنية على حصص مناسبة في سوق خدمات مهنية المراجعة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

مما سبق يلاحظ وجود عدد كبير من العوامل التي قد يكون لها تأثير علي جودة المراجعة وأهمها :- **مجلة دراسات الإنسان و المجتمع**

*Human and Community Studies Journal*

1. التأهيل العلمي والعملية للمراجع أي الممارسة الفعلية لعملية المراجعة وعدد سنوات الخبرة
2. التعليم المهني المستمر للمراجع.
3. تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين .
4. درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة .
5. وجود نظام للرقابة علي جودة الأداء داخل مكاتب المراجعة .
6. استخدام الأساليب و الوسائل الحديثة في عملية المراجعة .
7. الالتزام بالمعايير المهنية و قواعد السلوك المهني .

ومن خلال التخصص يكتسب المراجع الخبرة المهنية والتي لها تأثير جوهري على جودة عملية المراجعة وذلك لان المراجع الأكثر معرفة وخبرة مهنية سيتمكن من حل المشاكل التي تواجهه في الواقع العملي وإصدار الأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية ويتم اكتساب هذه الخبرة من خلال سنوات الممارسة الفعلية لعملية المراجعة ومعرفة المراجع بصناعة العميل والتعلم والتدريب المهني المستمر.

### أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين جودة عملية المراجعة

يلعب التخصص المهني للمراجع دوراً كبيراً في زيادة جودة عملية المراجعة ولمهنة المراجعة ككل حيث يعتبر من العوامل المهمة في استمرارية مهنة المراجعة وقبولها من أطراف عديدة واعتمادها على نتائج خدماتها في اتخاذ قراراتهم وله أهمية للمراجع نفسه حيث تؤدي إلى زيادة سمعته المرتبطة

بتقديم خدمات ذات جودة عالية. *Human and Community Studies Jo*

وهناك أهمية أخرى للتخصص تتمثل في مسالة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع وهي تسهم في تدعيم استقلال المراجع حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال وهذا بطبيعته يؤدي إلى زيادة جودة خدمات المراجعة.

والتخصص المهني للمراجع يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء وإيجاد الحلول الممكنة لها ويؤدي إلى تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليلها وينتج عنه زيادة جودة خدمات المراجعة.

فالمراجع المتخصص يكون لديه إلمام كاف ومتكامل عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، وتخصص المراجع يودى إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والعمليات غير العادية.

فإن التخصص المهني لمراجعي الحسابات يعد أحد الأمور الأساسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة ، ومن ثم فهو أحد المتغيرات المؤثرة في جودة الأداء المهني.

#### الدراسة الميدانية

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف تغطية الإطار النظري للبحث ، وذلك اعتمادا على مراجعة أدبيات المحاسبة والتي تناولت الموضوع وتم الحصول عليها.

كذلك اعتمدت على المنهج الاستنباطي من خلال الدراسة الميدانية للإجابة على التساؤلات للمشكلة موضوع الدراسة ولإختبار الفرضيات تم استخدام صحيفة استبيان لتجميع المعلومات عن عناصر الموضوع وقد روعي في تصميم صحيفة الاستبيان أن تكون قصيرة نسبيا وتركز على أهم متغيرات الموضوع وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان إذ يشير رقم 5 إلى أن درجة التأثير كبيرة جداً ، والرغم 4 على أن درجة التأثير كبيرة ، والرغم 3 على أن درجة التأثير متوسطة ، والرغم 2 على أن درجة التأثير قليلة ، والرغم 1 على أن درجة التأثير قليلة .

وقد تم حساب درجات التأثير على تخصص المراجع التي أشارت إليها أفراد العينة محل الدراسة حيث إنه عندما تكون الدرجة أقل من 1.5 فإن درجة تأثيرها

على التخصص تكون ضعيفة جدا ، وعندما تكون درجة التأثير من 1.5 وأقل من 2.5 فإن درجة التأثير تكون ضعيفة وعندما تكون من 2.5 وأقل من 3.5 فإن درجة تأثيرها تكون متوسطة ، وعندما تكون من 3.5 وأقل من 4.5 فإن درجة تأثيرها تكون كبيرة وعندما تكون أكثر من 4.5 فإن درجة تأثيرها تكون كبيرة جدا.

### مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين مزاولي المهنة من خلال المكاتب الخاصة ، وقد تم تحديد إطار مجتمع المراجعين من خلال سجلات نقابة المراجعين ، حيث بلغ عددهم حوالي 1543 مراجعاً . وقد اقتضت الدراسة على مرآجي مدينة طرابلس والمدن الغربية العاملين الفعليين وقد بلغ عددهم 250 مرآجعا وقد تم الحصول على عناوين 151 مرآجعا والتي تمثل ما نسبته 60% من إجمالي المراجعين العاملين بشكل فعلي وذلك للأسباب الآتية

- 1 - أن نسبة المراجعين في مدينة طرابلس والمدن الغربية تمثل نسبة كبيرة من إجمالي عدد المراجعين.
- 2 - أن العدد الباقي من المراجعين موزع على باقي المناطق الأخرى بنسب قليلة
- 3 - أن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الخبرة في الفترة الأخيرة والتي تتولى مراجعة الشركات والمؤسسات الاقتصادية الكبيرة متمركزة في مدينة طرابلس والمدن الغربية الأخرى.
- 4 - صعوبة الاتصال بالمراجعين في المناطق الأخرى.

وقد اقتصرَت الدراسة علي المراجعين الذين أمكن الوصول إليهم وتحديد عناوينهم حيث هناك من انقطع عن مزاولة المهنة دون إلغاء الترخيص بمزاولة المهنة وهناك من يزاولها بصورة غير منتظمة أو بسبب تغير عناوينهم كما هو موضح بالجدول رقم (1).

جدول رقم ( 1 )

البيان	العدد	النسبة	الإجمالي
الاستمارات الموزعة	151	%60	250
الاستمارات المرتجعة	120	%79	151

### المؤهل

فيما يتعلق بالمؤهل يتضح من خلال جدول رقم 2 أن كل المشاركين لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاولة المهنة رقم 116 لسنة 1973 والمطبق حالياً وهذا مؤشر جيد للمهنة في ليبيا ومشجع وله أهمية بالغة من حيث الرفع بمستوى المهنة.

جدول رقم ( 2 ) توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم

المؤهل	العدد	النسبة
بكالوريوس	60	%50
ماجستير	42	%35
دكتوراه	18	%15
أخرى	صفر	صفر
المجموع	120	%100

### عدد سنوات الخبرة

يبين الجدول رقم 3 توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة ومن خلال تحليل البيانات الواردة بهذا الجدول تبين أن متوسط سنوات الخبرة تبلغ 19.38 سنة تقريبا وانحراف قدره 2.4 ويلاحظ أن الفئة الأكثر تكرارا تمثل 60% وهم ذوو الخبرة الأكثر من عشرين سنة وهي من الأمور المهمة والجيدة لمهنة المراجعة في ليبيا.

جدول رقم (3). عدد سنوات الخبرة

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
صفر	صفر	اقل من خمس سنوات
20%	24	من خمس إلى عشر سنوات
20%	20	من إحدى عشرة إلى عشرين سنة
60%	72	أكثر من عشرين سنة
100%	120	الإجمالي

### المركز الوظيفي داخل المكتب

يبين الجدول رقم 4 توزيع عينة الدراسة حسب مركزهم الوظيفي حيث ان 50% من المشاركين هم أصحاب مكتب و37.5% هم شركاء في مكاتب وهم يعتبرون من ضمن ملاك تلك المكتب وهذا يدل على اهتمام المراجعين في ليبيا بمثل هذه الدراسات.

جدول رقم ( 4 ). توزيع المشاركين حسب المركز الوظيفي

النسبة	العدد	المركز الوظيفي
50%	60	صاحب مكتب
37.5%	45	شريك بمكتب
12.5%	15	مراجع أول
0	0	مراجع تحت التدريب
100%	120	الإجمالي

نوعية الشركات التي يقوم المكتب بمراجعتها

يبين الجدول رقم 5 نوعية الشركات الخاضعة لعملية المراجعة من قبل المشاركين في الدراسة ويتضح من خلال الجدول أن 92% من المراجعين يراجعون في جميع أنواع الشركات وهذه نقطة سلبية للمهنة أي لا يتبعون نظام التخصص.

مجلة دراسات الإنسان و المجتمع

Human and Community Studies Journal

جدول رقم(5). نوعية الشركات الخاضعة لعملية المراجعة

النسبة	العدد	نوعية الشركة
0.08%	1	شركات صناعية
0.08%	1	شركات تجارية
0.08%	1	مؤسسات حكومية
3.2%	4	شركات صناعية وتجارية
0.08%	1	شركات صناعية ومؤسسات حكومية
1.6%	2	شركات تجارية ومؤسسات حكومية
92%	110	شركات صناعية وتجارية ومؤسسات حكومية
100%	120	الإجمالي

## تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة

أجمعت أغلب الدراسات في الفترة الأخيرة على أن تخصص المراجع يزيد من جودة الأداء المهني للمراجع ، والجدول رقم ( 6 ) يوضح بعض العوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة ويتبين من الجدول أن 79% من المشاركين يرون أن استقلال المراجع يزيد من خلال تخصصه في مراجعة قطاع معين و72% من المشاركين يرون أن تخصص المراجع يرتقي بمستوى المهنة ككل في حين أن 66% من المشاركين يرون أن تخصص المراجع يؤدي إلى اكتشاف وتقييم الأخطاء وإيجاد الحلول لها و58% من المشاركين يرون أن التخصص يساعد المراجع في التخطيط السليم لعملية المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية أما 66% من المشاركين يرون أن التخصص يرشد المراجع في ترشيد أحكامه الشخصية و67% من المشاركين يرون أن تخصص المراجع يكسب المراجع الخبرة التي تمكنه من تحسين قدراته المهنية لجمع أدلة الإثبات المناسبة وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار . ويتضح من خلال الجدول أن كل العوامل لها درجة تأثير كبيرة وبمتوسط أكثر من 3.5 وهذا يعني أن المرجعين اللبيين يدركون العلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة ونستنتج من ذلك رفض الفرضية الأولى .

جدول رقم (6). العوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة

ر.م	العوامل	درجات الأهمية										
		جدا قليل		متوسط		كبير		جدا كبير				
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة			
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة			
1	يدعم استقلال المراجع					95	%79	25	%21	4.2083	كبير	.40782
2	يرتقي بمستوى مهنة المراجعة ككل			15	%12	86	%72	19	%16	4.0333	كبير	.53347
3	يؤدي إلى اكتشاف وتقييم الأخطاء وإيجاد الحلول لها بكفاءة عالية			20	%17	80	%66	20	%17	4	كبير	.57977
4	يساعد المراجع في التخطيط السليم لعملية المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية			32	%27	70	%58	18	%15	3.8833	كبير	.63753

5	ترشد المراجع في أحكامه المهنية واتخاذ قراراته	30	%25	79	%66	11	%9	3.8417	كبير	.56503
6	تكتسب المراجع الخبرة التي تمكنه من تحسين قدراته المهنية لجمع أدلة الإثبات المناسبة وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار	20	%16	80	%67	20	%17	4	كبير	.57977

مجلة دراسات الإنسان و المجتمع  
Human and Community Studies Journal

تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص المراجع وتخفيض مخاطر المراجعة

أجمعت أغلب الدراسات في الفترة الأخيرة على أن تخصص المراجع يزيد من تخفيض جميع أنواع مخاطر المراجعة مثل المخاطر الملازمة لطبيعة المراجعة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف ، والجدول رقم ( 7 ) يوضح بعض العوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص.

جدول رقم (7). العوامل التي تؤثر على العلاقة بين تخصص المراجع وتخفيض مخاطر المراجعة

الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الوسط الحسابي	درجات الأهمية								العوامل	ر.م		
			كبير		متوسط		قليل		جدا					
			النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد				
.5185	كبير	3.7583	%4	5	%68	81	%28	34					1	تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن
.89251	كبير	3.7083	%13	15	%58	70	%21	25	%4	5	%4	5	2	القدرة على التحكم في مخاطر الارتباط
.86578	كبير	3.7	%8	10	%67	80	%17	20	%3	4	%5	6	3	القدرة على التحكم وتخفيض مخاطر المراجعة الملزمة لطبيعة المراجعة
.8534	كبير	3.6667	%8	10	%63	75	%21	25	%4	5	%4	5	4	القدرة على التحكم في مخاطر الرقابة
.500035	كبير	3.7917	%4	5	%71	85	%25	30					5	القدرة على التحكم في مخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى أقل مستوى ممكن

97701	كبير	3.6917	%16	19	%54	65	%18	21	%8	10	%4	5	القدرة على تحديد اختبارات الالتزام التي توفر له المعرفة الكاملة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة	6
-------	------	--------	-----	----	-----	----	-----	----	----	----	----	---	--	---

المراجع ومخاطر المراجعة حيث اجمع اغلب المشاركين في الدراسة وبنسبة 68% أن تخصص المراجع له تأثير كبير على تحسين كفاءة المراجع في تقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن وكذلك المراجع المتخصص له القدرة على التحكم في مخاطر الارتباط بشكل كبير وبنسبة 58% كذلك فإن 66% من المشاركين في الدراسة يرون أن المراجع المتخصص له القدرة على التحكم وتخفيض المخاطر الملازمة لطبيعة المراجعة بدرجة تأثير كبيرة وله القدرة على التحكم في مخاطر الرقابة وبدرجة كبيرة وبمتوسط 3.67 وان 71% من المشاركين يرون أن المراجع المتخصص له القدرة وبشكل كبير على التحكم في مخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى اقل مستوى ممكن وان 54% يرون أن المراجع المتخصص قادر على تحديد اختبارات الالتزام التي توفر له المعرفة الكاملة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وبدرجة كبيرة وبمتوسط 3.74 .

ومن خلال الجدول رقم ( 7 ) يلاحظ أن هناك تشتت في إجابات المشاركين في الدراسة وهذا قد يرجع إلى عدم الإلمام الكافي من قبل المراجعين بمخاطر المراجعة إلا أنها كلها توصلت إلى أن كل العوامل لها تأثير وبدرجة كبيرة وبمتوسط 3.74 وتؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وذلك إذا التزم المراجع

بالتخصص في مراجعة قطاع معين وهذا يؤدي إلى رفض الفرضية الثانية وهي أن المراجعين الليبيين لا يدركون للعلاقة بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة

### النتائج والتوصيات

تعرضت الدراسة إلى العلاقة بين تخصص المراجع وبين كل من جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة و من خلال البيانات التي تم تجميعها وتحليلها واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1 - إدراك المراجعين الليبيين لأهمية دور التخصص المهني للمراجع في زيادة كفاءة الأداء المهني وتخفيض مخاطر المراجعة بجميع أنواعها.

2 - إدراك المراجعين الليبيين لأهمية التخصص المهني إلا انه لا يتم الأخذ به من قبل المراجعين الليبيين إلى الآن حيث إن 92% من المشاركين يراجعون في جميع أنواع الشركات.

3 - إدراك المراجعين لأهمية التخصص المهني للمراجع حيث يعتبر من السمات الحديثة وهو من العوامل التي يؤدي إلى زيادة إجماع المكاتب وتحسين سمعتها واستخدام الأساليب الحديثة وهذا ينعكس على أداء المراجع وكفاءته في الكشف عن جميع الأخطاء وتقليل المخاطر وبالتالي زيادة الأتباع.

واستنادا إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة وبنا على النتائج السابقة فإن الباحث يوصي بالاتي :-

1 - بناء على الدور الذي يلعبه التخصص المهني للمراجع في تحسين قدرات المراجع وتخفيض المخاطر فإن الباحث يوصي بضرورة تدريسه في مراحل التدريس الجامعي .

2 - ضرورة قيام المنظمات المهنية بتوعية المراجعين بأهمية التخصص ووضع برامج تدريبية لهم والتشجيع على دمج المكاتب مع بعضها حتى يتم تطبيق نظام التخصص.

3 - ضرورة الاهتمام ببرامج التعليم المهني المستمر وتشجيع المراجعين على الاشتراك في المجالات العلمية المتخصصة بغرض تحسين الكفاءة المهنية وتطوير أدائهم المهني.

4 - ضرورة إجراء المزيد من الدراسات لموضوع تخصص المراجع وعلاقته بجودة الأداء المهني للمراجع وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.

#### قائمة المراجع

##### أولاً - المراجع العربية

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير المراجعة الدولية ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ( عمان : منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 1998 ).

2 أحمد زكي حسين متولي ، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في أداء عملية المراجعة " ، المجلة العلمية التجارية والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول، 2006.

3 - آمال محمد عوض ، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 43 ، العدد 2 ، 2006 .

- 4- أمين السيد احمد لطفي ، " دراسة اختباريه للعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي و مستخدمي القوائم المالية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة ، عين شمس (العدد الأول 1996 ) .
- 5- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة، ( الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000 )
- 6- إيمان احمد أمين مجاهد ، " مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان (العدد الثالث والرابع ، 2001 ) .
- 7- خالد لبيب. "دور التخصص القطاعي في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية " مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، 2005 .
- 8- ليلي عزيز صليب ، اثر التخصص الصناعي على تقليل خطر المراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد 27 ، العدد 1 ، 003 .
- 9- طارق محمد حسنين ، احمد سباعي قطب ، " دراسة تحليلي العوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، (العدد 60، سنة 2003 ) .
- 10- علي إبراهيم طلبة ، " قياس أثر بعض العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ملحق العدد الأول 1999 .

11- منصور الامين الاديمي، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، ( مجلة جامعة دمشق )، المجلد 27، العدد الرابع، 2001.

### ثانيا - المراجع الأجنبية

- 1- ALVINA ARENS & LOEBBCKE , AUDITING , EIGHT EDITION , New jersey , prentice hall , 2000.
- 2- Carcello , J. and A, Nagy, " Auditor Industry Specialization and Fraudulent Financial", Reporting, ,Proceedings of the 2002 Deloit and Touché,, University of of Kansas Symposium on Auditing Problems.
- 3- Deis, D,J.,&G.A. Giroux ,, "Determints of Audit Quality in the Public Sector" , The Accounting Review ,2004.
- 4- Garcello , j . v and et all " Audit quality attributes : the perceptions of audit partners and financial statement users " , auditing ; A journal of practice and theory , (spring 1992 ).
- 5- Krishnan, J. , ' A Comparison of Auditors ' , Self Reported Industry Expertise and Alternative Measures of Industry Specialization. Asia Pacific Journal of Accounting and Economics,( Dec 2001).
- 6 -Messier , W. F. "Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach" , 3<sup>rd</sup> den. Burr Ridgegii: McGraw Hill. 2003.

7- O' Keefe, T. B, te al, "Audit Fees , Industry Specialization and Compliance With GAAS Reporting Standards " , Auditing : A Journal of Practice and Theory (Fall ) Vol. 13, (1994).

8 – Shelton, S. W. , (( The Effect of Experience on The Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment,)) The Accounting Review, Vol, 74,( 1999).

9 – Solomon, IRA, Shield, Michael D , and Whittington, O, Ray, (( What Do Industry- Specialist Auditors Know )) , Journal pf Accounting, Vol, 37, Iss, 1 (Spring 1999 ).