

## دراسة أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، على جودة التقارير المالية

## ”دراسة ميدانية“

د. خالد محمد رهيل سالم- جامعة ممر المختار- كلية الاقتصاد

## الملخص:

تهدف الدراسة بصفة رئيسية إلى تعزيز جودة التقارير المالية من خلال إتباع المراجع الخارجي استراتيجية التخصص الصناعي، و تلخص مشكلة البحث في عدم قدرة المراجعين غير المتخصصين على اكتشاف الأخطاء و مخالفات و ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ضعف في تقييمهم على استمرارية المنشأة و تفعيل حوكمة الشركات، و لتحقيق هدف الدراسة تم استلام 90 قائمة استقصاء من المراجعين بديوان المحاسبة و المراجعين بالمكاتب الخاصة سنة 2016م بالمنطقة الشرقية، و باستخدام التحليل الوصفي و الاستدلالي توصلت الدراسة إلى قبول الفرض الرئيسي للدراسة الذي ينص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و تعزيز جودة التقارير المالية، و من أهم توصياتها ضرورة اهتمام المراجعين في القطاع الخاص و العام بالتدريب الجيد، لغرض زيادة تأهيلهم و مهاراتهم من أجل تبني استراتيجية التخصص الصناعي.

## أولاً: مقدمة الدراسة :

تركز كثير من المهن المتقدمة على التخصص الدقيق في ممارسة أنشطتها وعملياتها، و يعتبر ذلك أهم عوامل اكتساب الخبرة اللازمة لأداء الأعمال بكفاءة و فعالية، و خصوصاً في ظل التغيرات السريعة في بيئات الأعمال و التطورات التكنولوجية و زيادة حدة المنافسة المحلية و الخارجية و إزالة الحواجز التجارية بين دول العالم.

و تعتبر مهنة المراجعة من المهن ذات الطبيعة الخاصة، إذ تمثل نشاطاً يهم العديد من أطراف و قطاعات المجتمع، كما لها دور مهم في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية حتى تمنح الثقة لمتخذي القرار في استثماراتهم و معرفة العوائد المتوقعة و التكاليف، و هذا يزيد العبء على مهنة المراجعة من خلال بذل المزيد من الجهد لتكون خدمات المراجعة ذات جودة مناسبة.

و بتوجيه أنظار مكاتب المراجعة إلى أهمية التخصص في مزاولة المهنة حيث يمثل التخصص القطاعي للمراجعين الخارجيين الخبرات و المهارات و القدرات المهنية و العملية المتخصصة و المتراكمة لدى المراجعين حيث يعد أحد المحاور الرئيسية التي ترتكز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية، و من ثم فإنه يعتبر واحدًا من أهم المتغيرات المؤثرة، في منظومة تمايز الأداء المهني بين مكاتب المراجعة، و كذلك المؤثرة في تمايز أتعاب مكتب المراجعة عن الآخر (لبيب، 2005: 85).

و تدرك العديد من فئات المجتمع أهمية التخصص لنشاط أو صناعة معينة و بالأخص مهنة المراجعة لما لها من دور مهم في معرفة مدى كفاءة منشآت الأعمال في استغلال مواردها المتاحة، و مدى قدرتها على تحقيق أهدافها و الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية، حيث تمكن استراتيجية التخصص الصناعي المراجع من اكتساب معلومات و معرفة و خبرة في نوعية نشاط المنشأة تحت المراجعة كافية للتعامل مع تلك المنشآت بشكل جيد (منصور، 1433هـ: 11).

إذ يلقي موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي اهتماما كبيرا على مستوى الدراسات العربية و الأجنبية في السنوات الأخيرة، التي عملت على أهمية التخصص الصناعي للمراجع و أثره على تحسين مهام المراجع، و تفعيل حوكمة الشركات، و كذلك الحد من ممارسة إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة، و لكنه لم يلق الاهتمام الكافي على مستوى الدراسات التي تمت في بيئة الأعمال الليبية بشكل خاص، و من هنا انبثقت فكرة هذه الدراسة كمحاولة لإبراز هذا الدور من خلال الدراسة الميدانية على بيئة الأعمال في المنطقة الشرقية في ليبيا من خلال الربط بين النتائج الخاصة بالدراسة النظرية و الميدانية المتعلقة بأثر التخصص على جودة التقارير المالية.

### ثانياً: مشكلة الدراسة:

ازداد في الفترة الأخيرة دور المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية في أسواق المال العالمية، لما لها من دور مهم في توجيه المدخرات و الاستثمارات، و في هذا السياق ينظر إلى دور المراجع الخارجي على أنه مكمل لدور الإدارة في عملية التقرير المالي من خلال تعزيز مصداقية هذا التقرير.

إلا أنه في الآونة الأخيرة ازداد عدد المنشآت التي فقدت القدرة على الاستمرارية في مواصلة نشاطها و أعمالها الناتجة عن الأزمة المالية العالمية، و قد ألفت هذه الأزمة العالمية بظلالها على مسئولية المراجع الخارجي بشأن افتراض المنشأة المستمرة (جمعة، 2010: 886)، بسبب صدور تقارير مراجعة نظيفة للمنشآت التي أفلست دون إنذار مبكر من المراجعين مما أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة و ترتب عليها أحياناً تكاليف كبيرة على كل من المراجعين و المستثمرين و ارتفاع مخاطر التقاضي التي يواجهها المراجعين (نمره، 2004: 1: 33؛ Kuruppu et al., 2012).

كما أن ضعف إجراءات حوكمة الشركات و عدم كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن وقائع و أساليب إدارة الربح يؤدي إلى زيادة عمليات الغش و التضليل في القوائم المالية (لبيب، 2005: 85؛ 464؛ Chen et al., 2006) بسبب عدم التقييم الدقيق للمخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة بالإضافة إلى عدم الفهم الجيد للأساليب المتعارف عليها لممارسات إدارة الأرباح في نطاق صناعة المنشآت التي تمت مراجعتها.

بالإضافة إلى عدم تحسين أداء المراجع في مهامه في جميع مراحل عملية المراجعة يؤثر بشكل سلبي على تقييم أفضل لمخاطر المراجعة و اكتشاف الغش و التلاعب (لبيب ، 2005: 86).

و نتيجة لهذه الانتقادات فقد اقترح بعض الباحثين لزيادة جودة المراجعة تخصص المراجع في نشاط معين، حيث يلعب التخصص الدقيق في الأعمال دوراً مهماً في الارتقاء بالأداء المهني للكثير من المهن السائدة (Dunn and Mayhew, 2004، عيسى، 2008؛ الديسطي و آخرون ، 2011؛ Sarwoko and Agoes, 2014)، حيث أوجبت المتغيرات الحديثة من التطورات التكنولوجية و العولمة على مهنة المراجعة قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الصناعية، و بالتالي إلمامه بطبيعة نشاط منشأة العميل التي تنتمي للصناعة التي يتخصص فيها، حيث يكتسب المراجع خبرة متخصصة تهيئ له المقدرة على القيام بالتقدير الدقيق للمخاطر المحتملة و وضع البرنامج الملائم لعملية المراجعة (الحداد، 2008؛ 129؛ أحمد، 2009: د).

و للخبرة المهنية دور كبير في تحسين الأحكام المهنية للمراجع بشأن الاستمرارية و هو ما أكدته بعض الدراسات (Guiral and Esteo, 2006; Lehmann and Norman, 2006; Anandarajan et al., 2008 Kuruppu et al., 2012)؛ التي توصلت إلى وجود اختلافات جوهرية بين طبيعة الأحكام المهنية حول الاستمرارية التي يصدرها مراجعون ذوو خبرة مرتفعة عن تلك التي يصدرها مراجعون قليلو الخبرة، فمهمة تقييم الاستمرارية من المهام المعقدة التي تتطلب الممارسة العالية لإصدار الحكم المهني.

و بالتالي يتطلب قبول المراجع القيام بعملية المراجعة لأي عمل ضرورة الحصول على معلومات عن طبيعة أعمال العميل و البيئة الاقتصادية و بيئة الأعمال المحيطة بالعميل، بالإضافة إلى التعرف على الملكية و الإدارة و نوع العمليات و تقسيم العمل و الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بتجميع هذه المعلومات بهدف توفير درجة المعرفة اللازمة للتخطيط الجيد لعملية المراجعة و إعداد برنامج المراجعة و اختيار تقرير المراجعة المناسب للوضع المالي للعميل (الصغير، 2008؛ 192-193؛ صداقة، 2013).

و بالتالي يرى الباحث أن مهنة المراجعة في ليبيا في حاجة لاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لما لها من دور في تعزيز جودة التقارير المالية.

#### و من هنا يمكن تلخيص مشكلة البحث في النقاط التالية:

- تواجه منشآت الأعمال العديد من الأخطار التي تهدد بقاءها و استمرارها في أداء أعمالها مما يستلزم دراية المراجعين و معرفتهم بهذه الأخطار.
- عدم قدرة المراجعين غير المتخصصين على اكتشاف الأخطاء و مخالفات و ممارسات إدارة الأرباح لدى منشآت الأعمال و هذا يؤدي إلى مواجهته لأخطار عدم موثمة تقاريره للوضع المالي للعميل.
- عدم مواكبة المراجعين للتطورات و التغيرات الحاصلة في مجالات بيئة الأعمال و البيئة التنظيمية و المهنية للوفاء باحتياجات العملاء، تصعب من فهم طبيعة أعمال العميل و بالتالي عدم اكتساب المراجع خبرة متخصصة تهيئ له المقدرة على القيام بالتقدير الدقيق للمخاطر المحتملة و وضع البرنامج الملائم لعملية المراجعة.
- عدم تفعيل عمليات حوكمة الشركات و بالتالي تؤدي إلى عدم تحقيق الإفصاح و الشفافية و دقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة.

**ثالثاً: هدف الدراسة:**

تهدف الدراسة بصفة رئيسية إلى تعزيز جودة التقارير المالية من خلال إتباع المراجع الخارجي استراتيجية التخصص الصناعي، حيث يتم تحقيق ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تحسين مهام المراجعة الخارجية.
- تفعيل حوكمة الشركات.
- تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة.

**رابعاً: أهمية الدراسة:**

تستمد أهمية الدراسة من خلال مساهمتها من الناحيتين العلمية والعملية، ويمكن توضيحها كما يلي:

1. من الناحية العلمية: تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى التي تناولت دور التخصص الصناعي للمراجع في تعزيز جودة التقارير المالية من خلال تحسين قدراته على تقييم استمرارية المنشأة و تحسين مهامه و الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تفعيل حوكمة الشركات، و بالتالي تعتبر إضافة علمية في الفكر الأكاديمي في مجال موضوع الدراسة، بالإضافة إلى تدعيم جهود البحوث العلمية التي درست في بيئة الأعمال الليبية.
2. من الناحية العملية: تستمد الأهمية العملية للبحث من خلال مساعدة المراجعين سواء في المكاتب الخاصة أو في ديوان المحاسبة على تحسين أدائهم من خلال إتباع استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع، كما تركز الدراسة الميدانية على مهنة المراجعة باعتبارها أكثر المهن تأثراً بالتقلبات و التغيرات في بيئات الأعمال، بالإضافة إلى أنها تمثل أساس مهم للمراجعين الخارجيين في تضيق فحوة التوقعات بين مهنة المراجعة و مستخدمي التقارير المالية.

**خامساً: منهج الدراسة:**

أ- مدخل الدراسة : اعتمدت الدراسة على كل من المنهج الاستقرائي و المنهج الاستنباطي، و يعتبر كلا المنهجين متكاملين، و يبدأ المنهج الاستقرائي من الجزئيات للوصول إلى الكليات معتمداً على ثلاث مراحل أولها:- ملاحظة الظاهرة و يتم ذلك من خلال استقراء ما ورد بالفكر المحاسبي من الدراسات و الكتب و الدوريات العلمية و المراجع المتاحة على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) فيما يتعلق بموضوع البحث بغرض وضعه في إطار نظري مناسب، أما المرحلة الثانية:- فتشمل وضع الفروض العلمية، في حين تتضمن المرحلة الأخيرة:- من المنهج الاستقرائي اختبار الفروض معتمداً فيها على المنهج الاستنباطي. حيث يعتمد المنهج الاستنباطي على استنباط حقائق جزئية من الحقائق العامة التي تم التوصل إليها من المنهج الاستقرائي أي عملية الهبوط من العموميات إلى الجزئيات، و بالتالي استنباط أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

- ب- الدراسة الميدانية : و هي تتضمن الجانب الميداني للدراسة، حيث تم إجراء اختبار ميداني للمراجعين المزاولين للمهنة بهدف تعزيز جودة التقارير المالية عن طريق إتباعه استراتيجية التخصص الصناعي، و هي تتمثل فيما يلي:
1. أسلوب جمع البيانات: باستخدام قائمة الاستقصاء كأداة لتجميع المعلومات اللازمة لاختيار فروض الدراسة.
  2. أساليب تحليل البيانات: تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة و منها SPSS21 لتحليل البيانات و حصر النتائج و بالتالي رفض أو عدم رفض فروض الدراسة.
  3. مجتمع و عينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة في المنطقة الشرقية، و قد تم أخذ عينة البحث عشوائية من المراجعين المزاولين للمهنة في المنطقة الشرقية الذين أمكن الوصول إليهم.

#### سادسًا: حدود و مجال الدراسة:

- أ. تقتصر الدراسة على جميع المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة في ليبيا بالمنطقة الشرقية في 2016/12/31 سواء في القطاع الخاص أو العام.
- ب. تركز الدراسة على أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز جودة التقارير المالية من خلال تعزيز قدراته على تقييم استمرارية منشآت الأعمال و تحسين مهامه و الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى تفعيل حوكمة الشركات و يتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال مدخل احتياجات المستخدم وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

#### سابعًا : الإطار النظري

##### أ- مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و مداخله:

أصبح التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يمثل أحد مداخل تطوير مهنة المراجعة، و ذلك لمواكبة التغيرات التي تفرزها بيئة الأعمال، و قد أجهت العديد من مكاتب المراجعة الكبرى نحو القيام بعمليات إعادة هندسة أنشطتها في مجال المراجعة الخارجية على أساس من التخصص الصناعي و ذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات مراجعة بمستوى كفاءة أكبر، من خلال ترشيد الحكم المهني للمراجع الخارجي الذي يتيح هذا التخصص الذي يمثل الخبرات و القدرات المهنية المتخصصة و المتراكمة لدى المراجعين ( لبيب ، 2005 : 85؛ محمد، 2007: 7).

و يمثل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، و إمكانية الحصول على المعارف و الخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (عوض، 2006 : 181).

المتبع للفكر المحاسبي السائد حول التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، يجد أن الباحثين اعتمدوا على مدخلين بشكل عام لقياس التخصص يقوم الأول على استخدام الحصة السوقية، بينما يقوم الثاني على استخدام مدخل حصة المحفظة.

■ **مدخل الحصة السوقية :** يعتبر هذا المدخل أكثر المداخل شيوعًا في قياس التخصص، حيث يعتمد هذا المدخل في تحديد التخصص الصناعي للمراجع على أساس مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في خط صناعي أو خدمي معين، فالمراجعين الذين يسيطرون على الحصة السوقية هم أكبر في قطاع محدد، يعتبرون الأكثر امتلاكًا للمعارف و الخبرات لهذا القطاع ( الصغير ، 2008 : 204).

▪ **مدخل حصة المحفظة :** يركز هذا المدخل في تحديد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على التوزيع النسبي للخدمات التي يؤديها المراجع، و المجال الذي يحظى بنسبة أكبر من الخدمات و بالتالي يحقق منه المراجع أعلى أتعاب الذي يعتبر هو مجال تخصص المراجع، و يفترض هذا المدخل أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب المراجعة على القطاعات الصناعية المختلفة يمكننا الاستدلال على تخصص المراجع، فالقطاعات الصناعية لعملاء المراجع التي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تشكل الصناعات التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفية فيها، كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراجع لتطوير تقنيات و أساليب مراجعة ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي (الصغير ، 2008 : 205).

و يرى الباحث أن كلاً من المدخلين يأخذ عليها بعض المآخذ، بالرغم من أن مدخل الحصة السوقية هو الشائع في قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلا أنه يتطلب نفقات كبيرة لتطوير قدرات و مهارات المراجعين لمواكبة تطورات القطاع الصناعي الذي يقوم بمراجعته و هذا ينعكس سلباً على إتعاب المراجعة، كما يعتبر مدخل حصة المحفظة في أن تطبيق التخصص الصناعي للمراجع يعتمد على حجم القطاع الصناعي إلا أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون متخصصة في عدة قطاعات صناعية و بالتالي لا تستطيع مكاتب المراجعة الكبيرة تحديد ماهية تخصصها.

#### ب- تقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

تعتبر استراتيجية التخصص الصناعي أداة مهمة لتحسين جودة خدمات المراجع الخارجي من خلال مواكبة التطورات و التغيرات السريعة في بيئات الأعمال، و يقصد الباحث بتقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الوقوف على مزايا و عيوب تلك الاستراتيجية، و ذلك من وجهة نظر طرفين هما المراجع نفسه و الأطراف المهتمة بالمنشأة سواء المساهمين أو المستثمرين أو الدائنين أو المصارف أو الجهات الحكومية، و هي المستفيدة من عملية المراجعة، و يتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

#### 1. تقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر المراجع الخارجي.

زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة لـ استراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع الخارجي نتيجة لتحقيق مزايا و فوائد عديدة يمكن تلخيصها كما يلي: (علي، 1999: 34؛ لبيب، 2005: 155؛ الصغير ، 2008: 206؛ 613 : Debsokay and : 2012) (Jiang, 2012 :

- زيادة قدرة مكاتب المراجعة على التفاوض حول مستويات الأتعاب مما يؤدي إلى الارتقاء بمستويات تلك الأتعاب، كما أن وفرت الحجم الكبير لمكاتب المراجعة سبباً في توفير فرص أمام تلك المكاتب لتحديد المستوى العادل للأتعاب.
  - تزيد جودة الحكم المهني للمراجع الخارجي و حسمه في اتخاذ القرارات.
  - تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، و مستوى الخبرة المهنية و الأداء المهني .
  - يكون المراجعين أكثر احتمالاً لإصدار تقارير عن نقاط الضعف في أجهزة الرقابة الداخلية لمنشآت الأعمال.
  - تزيد من قدرة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمنشآت الأعمال.
- و يرى الباحث أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعتبر أحد أهم محددات جودة الأداء المهني و تؤدي إلى تحسين كفاءة و جودة المراجعة من خلال حصول المراجعين على المعارف و الخبرات المتعلقة بطبيعة القطاع الذي يراجع، و بالتالي تقدم اقتراحات مهمة للعميل و تقدم خدمات مميزة له مما يؤدي زيادة رضا العملاء.

أما الأثر السلبي المتوقع لاستراتيجية التخصص الصناعي يتمثل فيما يلي (الصغير، 2008: 206):

- التهديد المحتمل لاستقلال و موضوعية المراجعين الخارجيين، حيث من المتوقع أن يتزايد اعتماد المراجعين على عملائهم في نشاط اقتصادي معين، و الدخول معهم في خدمات بخلاف مهمة المراجعة الخارجية.
  - قد تمثل مشكلة تسرب المعلومات إلى المنافسين أحد قيود التخصص الصناعي للمراجع، التي قد تحول دون ارتباط المراجع مع المنشأة و منافسيها في نفس القطاع الصناعي.
- و يرى الباحث من خلال تقييم مزايا الآثار السلبية لاستراتيجية التخصص الصناعي على المراجع الخارجي أن المزايا تفوق كثيراً الآثار السلبية، حيث يصبح المراجع المتخصص أكثر كفاءة و فعالية في إنجاز مهمة المراجعة و زيادة الحصة السوقية في سوق المراجعة و زيادة أتعابه.

## 2. تقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر المستفيدين.

و يقصد بالمستفيدين هم المساهمين و الملاك و المستثمرين الحاليين و المتوقعين و المصارف و الجهات الحكومية و غيرهم من مستخدمي التقارير المالية، و يمكن بيان المزايا المحققة للمستفيدين من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من خلال ما يلي (ليبب، 2005: 156-157؛ الصغير، 2008: 207، 228):

- تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح و الشفافية و دقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة.
  - ينعكس التخصص الصناعي للمراجع على جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، بشكل أفضل من المراجع غير المتخصص، و هذا ينعكس على عملية المراجعة، و كذلك تعزيز ثقة أصحاب المصالح في دقة و مصداقية القوائم المالية.
  - يؤدي التخصص الصناعي للمراجع إلى توافر نوع من الاتصال أو الحساسية لقرارات عملية المراجعة مما يسهل مهمة المراجع في حصر و تحديد نقاط التلاعب أو التحريف و يقلل من احتمالات الغش في تلك القوائم.
  - تزيد من قدرة المراجع الخارجي في الحكم على استمرارية منشآت الأعمال.
- و يرى الباحث أن تحديد تحويل المعلومات للمنافسين أحد قيود التخصص الصناعي للمراجع، إلا أن الباحث يرى أن مزايا استراتيجية التخصص الصناعي تفوق أي أضرار متوقعة على المستفيدين.

## ج- جودة التقارير المالية :

شهدت السنوات الأخيرة مزيداً من الاهتمام بجودة التقارير المالية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية الأخيرة و انخيار بعض المنشآت، بالإضافة إلى ما أثارته حالات الاحتيال بمنشآت الأعمال العالمية من جدل كبير عند كثير من المستخدمين، مما أدى إلى انخفاض الثقة في جودة و مصداقية تمثيل التقارير المالية للواقع الحقيقي للشركة و لقد ترتب على ذلك ضرورة وجود معيار موثوق به للحكم على جودة التقارير، و ترتبط جودة التقارير المالية بجودة المعلومات الواردة بها، بالإضافة إلى مراعاة الجودة في جميع مراحل إعداد هذه التقارير بدءاً من إدارة المنشأة و انتهاء بعمل المراجع الخارجي و تنقسم مداخل تقييم جودة التقارير المالية إلى ثلاث و هي (مشابط، 2006: 50؛ علي، 2015: 362) :

- مدخل احتياجات المستخدم المعتمد في تقييم الجودة على توفير احتياجات مستخدمي التقارير المالية و مدى استفادتهم من المعلومات التي تحتويها تلك التقارير .
  - مدخل حماية المساهم أو المستثمر : يتم الحكم على جودة المعلومات المحاسبية و بالتالي جودة التقارير المالية من خلال مدى وضوح المعلومات أي مدى الإفصاح العادل و الكامل للتقارير المالية.
  - مدخل ثقة الطرف الثالث في التقارير المالية : يتم الحكم على جودة التقارير المالية بمدى ثقة الطرف الثالث ( المجتمع ) في هذه التقارير .
- و في هذه الدراسة سوف نهتم بتقييم من خلال مدخل احتياجات المستخدم وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) حيث حددت قائمة المفاهيم رقم (2) الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تصبح مفيدة لمستخدمي التقارير المالية، و يمكن بيانها كما يلي : (حميدي، 2009: 41-44 ؛ حنان، 2013: 72-81 ؛ زويبة، 2014: 49):

- **الملائمة** : تعني تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرار عن طريق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها و يمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم و الأهداف و القرارات، و للملائمة ثلاث خواص و هي القدرة التنبؤية و إمكانية التحقق منها و التوقيت المناسب.
- **الموثوقية** : تعني أن تكون المعلومات خالية بدرجة معقولة من الأخطاء و التحيز و تعبر بصدق عن الغرض الذي تستهدفه، أي أن هذه الخاصية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها.
- كما أن هناك خصائص ثانوية تتمثل فيما يلي :
- **القابلية للمقارنة** : تقدم معلومات مالية ذات فائدة تسمح بإجراء المقارنات السليمة بين منشآت الأعمال المتماثلة بنفس الصناعة من خلال استخدام طرق محاسبية متماثلة في معالجة الأحداث.
- **الاتساق أو الثبات**: و تعني الثبات في استخدام الطرق و المفاهيم المحاسبية من فترة لأخرى للمنشأة حتى تصبح القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة، و أكثر فائدة للمستخدمين و في حالة الخروج عن هذه خاصية الثبات يستوجب الإفصاح عن الأثر الكمي للغير و سبب هذا الغير.

#### د- دور المراجع الخارجي المتخصص على تعزيز جودة التقارير المالية:

- **تحليل أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:**
- تعرف إدارة الأرباح بأنها أنشطة متعددة يقوم بها المدبرون، بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة، و تستخدم الاستحقاقات المحاسبية كأحد وسائل إدارة الأرباح و تتضمن تقديرات تتطلب أحكاماً شخصية يكون من الصعب على المراجعين فحصها بموضوعية قبل تحققها فعلاً، و توجد عدة حوافز لإدارة الأرباح منها حوافز تعاقدية و حوافز سوق و حوافز تنظيمية ، كما تعتبر ممارسات الإدارة لسلوك إدارة الأرباح كنتيجة لتعارض نظرية الوكالة و إن كان يحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير إلا أنه يتعارض مع مصلحة المنشأة في الأجل الطويل لذا ينبغي على المراجع الخارجي أن يعمل جاهداً على اكتشاف سلوك إدارة الأرباح و الإعلان عنه و ذلك لتدنيه مشاكل الوكالة، و لكي ينجح المراجع الخارجي في أداء هذا الدور عليه أن ينجز مهام المراجعة بالجودة المطلوبة (عيسى، 2008 : 20، 13).

لذا ينبغي للمراجع الخارجي تبني استراتيجية التخصص الصناعي، و ذلك لما له من دور في رفع كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن وقائع و أساليب إدارة الربح من خلال التقييم الدقيق للمخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة، بالإضافة إلى الفهم الأفضل



لأساليب المتعارف عليها لممارسات إدارة الأرباح في نطاق صناعة المنشآت التي تمت مراجعتها مما يؤدي إلى زيادة الاختبارات التي يستخدمها في البنود التي من المرجح أن تتعرض لحالات إلتباس أساليب إدارة الأرباح، كما تؤدي إلى التقليل من المرونة في اختيار السياسات و الطرق و الإجراءات المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية و بالتالي التقليل من الغش و التضليل فيها (ليب، 2005: 155: 156: 2006؛ Chen et al.)، حيث بينت دراسة (Agoes Sarwoko and (2014) إن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من خلال تطوير كفاءة و استقلالية المراجعين الخارجيين و تنفيذ إجراءات المراجعة بدرجة كافية كقيل بالكشف عن التلاعب و الغش في القوائم المالية و بالتالي تعزيز جودة خدمات المراجعة.

كما بينت دراسة عيسى (2008) إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و جودة المراجع في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، في حين خلصت دراسة (Debskey and Jiang (2012) إلى أن المراجع الخارجي المتخصص أكثر فعالية في الحد من احتمالية زيادة إدارة الأرباح، حيث أن خبرة المراجع في صناعة العميل تجعله يلعب دورًا رقيبًا فعليًا في تقييد اختبارات الإدارة للمستحقات الاختيارية و قيام منشآت الأعمال بإلتباس إدارة الأرباح المحاسبية.

مما سبق يمكن استخلاص دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال خبرة المراجع في صناعة العميل التي تجعله يلعب دورًا رقيبًا فعليًا في التقليل من المرونة في اختيار السياسات و الطرق و الإجراءات المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، و بالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح و من ثم تحسين جودة التقارير المالية، و بذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الأول كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و تعزيز جودة التقارير المالية".

#### ■ تحليل أثر استراتيجية التخصص الصناعي في تحسين أداء المراجع لمهام المراجعة:

تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا مهمًا في أداء المراجع مهامه لجميع مراحل المراجعة بدءًا من قبول عملية المراجعة و ارتباطه بالعميل و التخطيط لعملية المراجعة و وصولاً إلى مرحلة إصدار تقارير المراجعة، فقد بينت دراسة (جربوع و شاهين (2011) أن التخصص المهني للمراجع في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة سوف تؤثر بدرجة كبيرة على أدائه المهني، كما خلصت دراسة كل من (ديسبي و آخرون ، 2011)؛ (Elder et.al, 2011 Green et.al) إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة و كل من تخصص مكتب المراجعة و مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى. في حين تناولت دراسات أخرى دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مراحل المراجعة، حيث بينت دراسة ليب (2005) إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تحسن قرارات و أحكام المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر، و جودة قرارات تخطيط المراجعة، و اكتشاف و مواجهة الغش و الاحتيال المالي.

كما أشارت دراسة (متولي، 2006؛ Green et.al 2011) إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في تقييم أفضل، و الحكم على مخاطر الرقابة حيث يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم و مدى كفاءته و تحديد نقاط ضعفه ثم القيام باختبارات الالتزام للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، كما يساهم التخصص الصناعي في تحديد اختبارات الالتزام حيث إنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير

المتعمدة و كذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، و يكون لدى المراجع الخارجي من خلال تكرار المراجعة في تلك الصناعة بصفة خاصة صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في تلك الصناعة، و يمكن للمراجع الحكم على مخاطر الاكتشاف بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة و مخاطر الملازمة و تخفيضها عن طريق قيامه بالفحص التحليلي و اختبارات العينة و الحصول على أدلة الإثبات و قوائم التحقق من المستندات المدعمة للقرار المتخذ بخصوص القوائم المالية)، كما بينت دراسية (Taylor,2000;Low,2004) أثر استراتيجية التخصص الصناعي في زيادة دقة تقديرات المخاطر الملازمة لعمليات المراجعة الخارجية و الارتقاء بجودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية.

كما بينت دراسة (Gul et.al (2009 بأن المراجعين المتخصصين تزيد جودة حكمهم المهني و حسمتهم في اتخاذ القرار و كذلك توقعاتهم الخاصة التي يتم ترجمتها ببراعة إلى أدلة عملية المراجعة.

بالنسبة لمرحلة إصدار تقرير المراجعة قد بينت الدراسات (عوض،2003؛ ديسطي وآخرون،2011؛ Habib and Bhuiyan ، 2011) أن المراجع للتخصص لديه القدرة و الحافز الأكبر على إصدار تقارير مراجعة أكثر دقة و أقل تأخيرًا و الحفاظ على جودة عملية المراجعة.

مما سبق يمكن استخلاص دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء المراجع لمهام المراجعة من خلال التخطيط الجيد و الفعال لعملية المراجعة و التقييم السليم لمخاطر المراجعة و من ثم تحسين جودة خدمات المراجعة التي بدورها تؤثر إيجابيًا على جودة التقارير المالية، و بذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثاني كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين مهام المراجعة و تعزيز جودة التقارير المالية".

#### ■ تحليل أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات :

تتركز حوكمة الشركات على قاعدة أساسية و هي وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط المنشأة و مساهيها و أصحاب المصالح و تسعى إلى إيجاد الإجراءات و الهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون المنشأة و توجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة بالمنشأة، و تعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة (الصغير، 2008 :199) ، و بدراسة مبادئ حوكمة المتمثلة في حقوق المساهمين، و المعاملة المتكافئة للمساهمين، و الإفصاح و الشفافية، و دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، و أخيرًا مسؤوليات مجلس الإدارة (الشمري،2011: 26)، نجد أن كل منها يعمل في إطار الهدف الأساسي و هو الإفصاح و جودة الإفصاح و الشفافية بما يحول دون وقوع الأطراف المختلفة المتعلقة بالمنشأة في مخاطر الغش و الخداع و عدم المصادقية، و هذا ما يقوي دور المراجع الخارجي باعتبار الجهة الأساسية المنوط بها الحكم على مصادقية و شفافية القوائم المالية و ما تحتوي عليه من معلومات، كما أن مبادئ الحوكمة توجب ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الالتزام بإجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع مستقل كفؤ و مؤهل بغرض تقييم تأكيد موضوعي خارجي لمجلس الإدارة و المساهمين حول مدى عدالة عرض القوائم المالية و أداء الشركة في كافة جوانبها الهامة، كما أن من متطلبات مبدأ

الإفصاح و الشفافية ضرورة أن يكون المراجعون مسئولين أمام المساهمين، كما يجب أن يتحملوا المسؤولية أمام المنشأة فيما يتعلق بممارسة و بذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة (الصغير، 2008: 201).

كما بينت دراسية (WrightandWright,1997;Owhoso,2002) إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تؤدي إلى تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال تحقيق الإفصاح و الشفافية و دقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة بالإضافة إلى إدارة الأخطار بالمنشأة محل المراجعة من خلال التقييم الدوري للمخاطر المحيطة بها وتخفيف حدة التعارض بين الإدارة و الملاك، في حين خلصت دراسة (Dunn and Mayhew 2004) إلى أن المنشآت المدرجة في الأسواق المالية التي تتعامل مع مكاتب المراجع المتخصصة تصنف من قبل المحللين الماليين في السوق على أنها أكثر جودة في درجة الإفصاح من مثيلاتها التي لا تتعامل مع مراجع خبير بالصناعة.

كما خلصت دراسة الصغير (2008) إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تؤدي إلى تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح و الشفافية و دقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة بالإضافة إلى أنه يهيئ للمراجع الخارجي إمكانية تقدير المخاطر و إنجاز عملية المراجعة بشكل كفؤ، و يحقق له فرصة التميز و تحسن مستوى أتعابه و تدعم فرصته في التفاوض حول الأتعاب كما أنها تجعله ينجز عملية المراجعة بشكل جيد، كما تحقق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع لأصحاب المصالح بالمنشأة قوائم مالية و معلومات موثوق بها توجههم نحو القرارات الاستثمارية الأكثر فعالية.

أما دراسة (Hakim and Omri 2010) بينت أن سيولة المنشآت ترتبط إيجابياً بتخصص المراجع الخارجي في قطاع معين من خلال تعزيز ثقة أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المنشورة و بالتالي زيادة حجم المستثمرين في أسهم المنشآت في الأسواق المالية.

مما سبق يمكن استخلاص دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل عمليات حوكمة الشركات، من خلال تعزيز الإفصاح و الشفافية عن السياسات المحاسبية بالمنشآت محل المراجعة عن طريق الإعلام لمختلف الأطراف المهتمة بوضع المنشأة بين مثيلاتها في القطاع الصناعي و قدرتها على الاستمرار، بالإضافة إلى إدارة الأخطار بالمنشآت محل المراجعة من خلال التقييم الدوري للمخاطر المحيطة بها التي بدورها تؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية، و بذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات و تعزيز جودة التقارير المالية".

#### ■ تحليل أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة:

بينت التطورات المهنية في معيار المراجعة الدولي 570 الموسوم منذ عام 1986-2010 أن الإدارة هي المسئولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية حتى إذا لم يكن هناك مطلب قانوني أو محاسبي أو نظامي بذلك، كما يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على مطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية

(جمعة، 2010: 886)، كما بينت دراسة (غره 2004) أن معظم حالات الإفلاس يتم النظر إليها من معظم الأطراف على أنها فشل لعملية المراجعة و عدم كفاءة المراجع الخارجي في إصدار الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية، حيث أدى ازدياد عدد الشركات التي فقدت القدرة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها و أعمالها نتيجة الأزمة المالية العالمية إلى إلقاء الضوء حول مسئولية المراجع الخارجي بشأن افتراض المنشأة المستمرة (جمعة، 2010: 886)، و بسبب صدور تقارير مراجعة نظيفة للشركات التي أفلست دون إنذار مبكر من المراجعين أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة الخارجية (Kuruppu et al., 2012: 57).

و تعتبر مهمة تقييم الاستمرارية من المهام المعقدة التي تتطلب الممارسة العالية لإصدار الحكم المهني، حيث يمكن أن تحسن خبرة المراجع الخارجي في قطاع معين الأداء من خلال الإمداد بالمهارات و المعرفة المطلوبة لإنجاز هذه المهام و إصدار أحكام ملائمة للوضع المالي للمنشآت محل المراجعة و هو ما أكدته الدراسات (Guiral an 'choo and Tortman, 1991، 2008، Anandarajan et al., 2006، Esteo، 2006، جربوع و شاهين، 2011، Kuruppu et al., 2012، صدقة، 2015).

كما بينت دراستا (Haron et al., 2009؛ زعطوط، 2012) أن المراجعين محدودي الخبرة يواجهون العديد من المشاكل بخصوص إصدار أحكام مهنية بشأن الاستمرارية في ظل الأزمة المالية العالمية، حيث زاد إدراك المراجعين الخارجيين بتداعيات الأزمة المالية العالمية مما أدى إلى ازدياد نسبة التقارير المعدلة بشأن الاستمرارية.

و لتحسين دور المراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة، فقد تناولت العديد من الدراسات دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في إصدار أحكام ملائمة عن استمرارية المنشآت، حيث بينت دراسة صليب (2003) أن التخصص الصناعي له دور مهم في مراحل رأي المراجع و التوصل إلى حكم سليم و تقييم المخاطر الملازمة لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل يجعله على دراية كاملة بالقوانين و اللوائح التي تنظمها و الظروف الاقتصادية التي تمر بها التي تشكل ضغوطا عليها و كذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة و الموقف المالي و النظم الإلكترونية المعقدة، كذلك أشارت دراسة محمد (2007) أن المراجع المتخصص في المجال الصناعي للعميل سوف يقوم بإصدار أحكام مهنية رشيدة تتعلق بعملية المراجعة بصفة عامة، و بتأثير الأحداث اللاحقة على عدالة عرض القوائم المالية و استمرارية المنشأة بصفة خاصة.

كما أوضحت دراستا جربوع و أبو معمر (2003) وجود علاقة بين استمرار منشآت الأعمال في أداء أعمالها و نوع التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي فيما يتعلق باستمرار المنشآت أو الانسحاب من عملية المراجعة.

في حين أشارت دراستا (جربوع و شاهين، 2011) أن من أهم العوامل المؤثرة في فشل المراجعة هو عدم تخصص المراجع في الصناعة التي ينتمي إليها العميل، و كذلك نتيجة إصدارهم رأي نظيف بدون تحفظ في تقاريرهم و بعد ذلك يتبين وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات و غيرها من الجوانب التي تتعلق بتوقفها عن ممارسة نشاطها، مما يقود إلى فشل الأداء المهني لعملية المراجعة.

من خلال فهم منشآت الأعمال و بيئتها و تقييم المخاطر التي تُعدد استمرارها و الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية و بالتالي تحديد أكثر دقة لدلالات تقرير المراجع حول استمرار منشآت الأعمال، هذا فضلا عن أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع يساعد على الإلمام

بمتوسطات المؤشرات المالية السائدة في تلك الصناعة، و القدرة على تكوين تصور واضح عن قدرة المنشآت الخاضعة لمراجعته للاستمرار من عدمه (ليب، 2005: 156-157).

كما بينت دراسة زعطوط (2012) أهم آليات تدعم كفاءة المراجع الخارجي في مجال تقييمه مدى ملائمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية المتمثلة في تفعيل المساءلة المهنية أمام الجهات المهنية وفقاً لدستور سلوك و آداب المهنة، و تفعيل المسؤولية القانونية المدنية عن الإهمال المهني غير المتعمد، بالإضافة إلى تفعيل المساءلة الجنائية عن الإهمال المهني الجسيم المتعمد، و تحيئة المناخ التشريعي الملائم، تفعيل التعليم المهني المستمر في مجال حكم المراجع الخارجي على مدى ملائمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية.

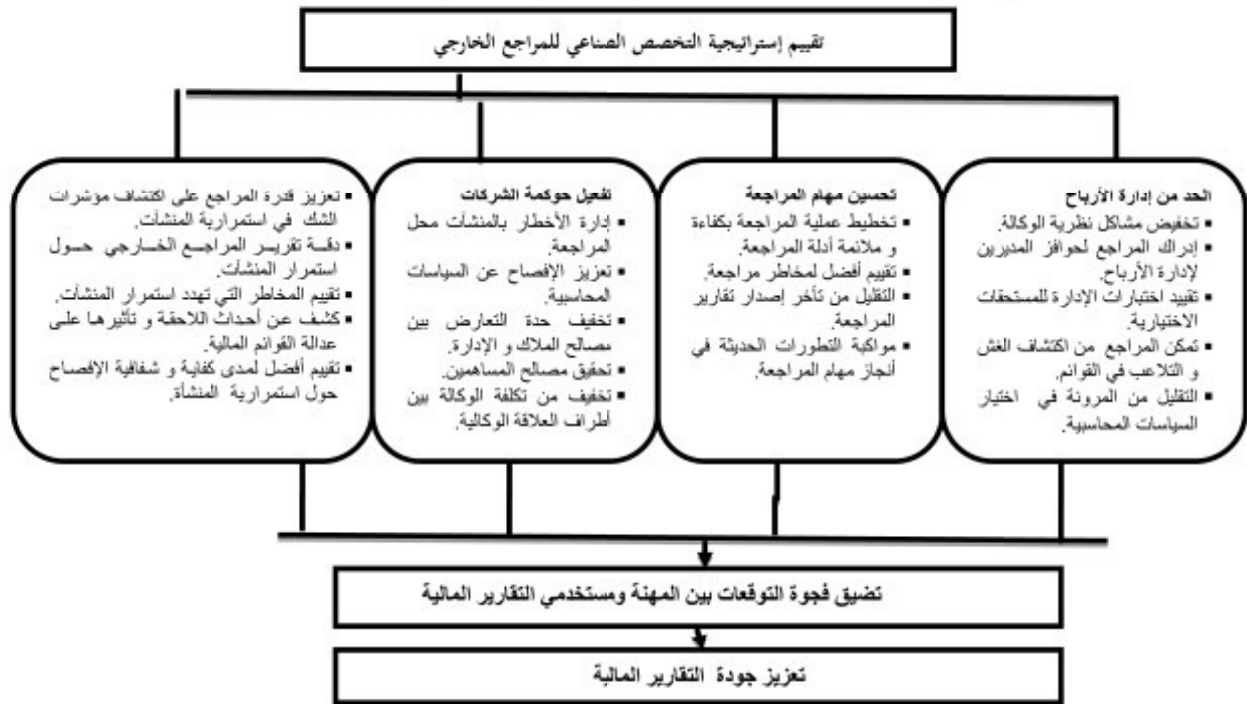
مما سبق يمكن استخلاص دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة من خلال فهم منشآت الأعمال بينها و تقييم المخاطر التي تهدد استمرارها، و تعزيز الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرار من خلال تقييم أفضل مدى كفاية و شفافية الإفصاح حول موقف المنشأة على الاستمرار التي بدورها تؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية، و بذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الرابع كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة و تعزيز جودة التقارير المالية".

و بالتالي تلعب استراتيجية التخصص الصناعي دور هام في تمكين المراجع الخارجي من تعزيز جودة التقارير المالية من خلال إلمامه بأساليب الغش و إدارة الأرباح السائدة في الصناعة أو القطاع محل تخصصه و تحسين مهامه، و تفعيل إجراءات حوكمة الشركات بالإضافة إلى تحسين دوره في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة، و بذلك يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي للدراسة كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و تعزيز جودة التقارير المالية".

و يمكن بيان الإطار المقترح لدور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية في شكل رقم (1) كما يلي:

شكل رقم (1)

## الإطار المقترح لتقييم استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بهدف تحسين جودة التقارير المالية



إعداد: الباحث.

## ثامناً: تحليل البيانات و اختبار فروض الدراسة:

## أ- مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية سواء في المكاتب الخاصة أو المراجعين بديوان المحاسبة.

عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية سواء في المكاتب الخاصة أو المراجعين بديوان المحاسبة الذين أمكن الوصول إليهم.

ب- أداة الدراسة: اعتمدت الدراسة في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة على قائمة الاستقصاء، و تحقيقاً لذلك الهدف قام الباحث بإعدادها مبنية على الدراسة النظرية و البحوث السابقة و موجهه إلى مجموعة من المراجعين سواء في المكاتب الخاصة أو المراجعين بديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية، و قد روعي في تصميم هذه القائمة التركيز على فروض الدراسة و عدم طولها حتى تضمن الإجابة عليها كاملة، حيث تناولت القائمة ثلاث أقسام، أولها: - تناول أسئلة عامة عن المستقصي منه، في حين تناول القسم الثاني: - مجموعة أسئلة تتعلق بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، كما تناول القسم الثالث: - مؤشرات جودة التقارير المالية، و يمكن بيان نسبة ردود المشاركين في الدراسة في الجدول رقم (1) كما يلي:

جدول رقم (1): نسبة ردود المشاركين في الدراسة

النسبة المئوية	المستلم	الموزع	مجتمع	البيان
%53.3	40	75	130	المراجعين بالمكاتب الخاصة
%52.6	50	95	120	المراجعين بديوان المحاسبة
%52.9	<b>90</b>	170	250	الإجمالي

يتضح من خلال الجدول السابق أن عدد الاستمارات الموزعة على المشاركين في الدراسة من المراجعين بالمكاتب الخاصة بلغ 75 استمارة و استلم منها 40 استمارات بنسبة استجابة تمثل %53.3 ، في حين تم توزيع 95 استمارة على المشاركين من المراجعين بديوان المحاسبة استلم منها 50 استمارة تمثل نسبة %52.6، وبهذا تكون نسبة الاستمارات الموزعة على كل المراجعين نسبة %52.9 و هي تمثل نسبة مقبولة في مثل هذه الدراسات.

ج- الأساليب الإحصائية المستخدمة: بعد الانتهاء من جمع البيانات تم الاستعانة بالحاسب الآلي و الاعتماد علي برنامج (SPSS21) لتفريغ البيانات و جدولتها و إجراء التحليل الإحصائي المناسب لتحليل البيانات و اختبار صحة فروض الدراسة، و تطلب ذلك تطبيق بعض أساليب الإحصاء الوصفي و الإحصاء الاستدلالي كالاتي (الهيبي، 2004 : 420-431؛ كانافوس و ميلر، 2004 : 495-555؛ Lind؛ 457-482:2010:et.al):

1. الإحصاء الوصفي: تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يستخدم لقياس مدى الصدق و الثبات للأسئلة الموجودة في قائمة الاستقصاء و كذلك التأكد من أهمية هذه الأسئلة في التحليل بالإضافة للمتوسط الحسابي و الانحراف المعياري.
2. الإحصاء الاستدلالي:- اعتمدت الدراسة في تحليل بياناتها على أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار صحة الفروض و من هذه الأساليب أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيرين و يتم تقدير معاملات الانحدار بطريقة المربعات الصغرى، و الاختبارات المعنوية لـ (f) و (t) ، و كذلك التحقق من افتراضات تقدر معالم الانحدار، و تم التحقق من شروط تحليل الانحدار الخطي البسيط من خلال توزيع المتغيرات المستقلة و المتغير التابع توزيع طبيعي بصورة تقريبية.

د- نموذج متغيرات الدراسة : و يمكن بيان نموذج الدراسة الذي يتم اختباره كما يلي:

شكل رقم (2) نموذج متغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة
(أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي)=X
1X = أهمية التخصص في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.
2 X = أهمية التخصص في تحسين مهام المراجع.
2 X = أهمية التخصص في تفعيل حوكمة الشركات.
4 X = أهمية التخصص في تقييم استمرارية الشركات.

المتغير التابع = Y جودة التقارير المالية
الثبات
الموثوقية
الملائمة
دقة تقرير المراجعة



اختبار صدق و ثبات المقياس: لقياس مدى الصدق و الثبات للأسئلة الموجودة في قائمة الاستقصاء و كذلك التأكد من أهمية هذه الأسئلة في التحليل، تم اختبار مصداقية النتائج المحققة من المقاييس المستخدمة من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ، و يمكن بيان ذلك في الجدول التالي

جدول رقم (2) معاملات الصدق والثبات

عدد المقدرات	معامل الثبات	معامل الصدق	البيان
10	0.884	0.781	الجزء الأول : يتعلق بأهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
9	0.78	0.608	الجزء الثاني : يتعلق بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين مهام المراجعة.
8	0.826	0.682	الجزء الثالث : يتعلق بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.
9	0.901	0.812	الجزء الرابع : أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة.
4	0.782	0.612	الجزء الخامس : يتعلق بمؤشرات جودة التقارير المالية.

من الجدول السابق يتبين أن جميع معاملات الصدق في محاور قائمة الاستقصاء تجاوزت 0.6 مما يعني أن نتائج الإجابات على المحاور المختلفة للقائمة ذات مصداقية عالية، و بالتالي يمكن الاعتماد على نتائج قوائم الاستقصاء و استخدامها في التحليل الإحصائي دون استبعاد أي عنصر من عناصر المحاور، كما يتضح من الجدول السابق أن جميع معاملات الثبات في محاور قائمة الاستقصاء تجاوزت 0.6 و هذا يعني أن هناك ثبات الآراء عينة الدراسة اتجاه أداة القياس في قياسها متغيرات الدراسة.

د- تحليل الأسئلة العامة المتعلقة بالمؤهل العلمي للمشاركين بالدراسة: يعرض الجدول رقم (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية كما يلي :



جدول رقم (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية:

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم متوسط	3	3
دبلوم عالي	5	6
جامعي	60	67
ماجستير	15	16
دكتوراه	7	8
الإجمالي	90	%100

يبين الجدول رقم (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، و من خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبين أن نسبة 3% من المشاركين في الدراسة يحملون شهادة دبلوم المتوسط، و نسبة 6% منهم يحملون شهادة الدبلوم العالي، كما يحمل نسبة 67% منهم الشهادة الجامعية، و نسبة 16% منهم يحملون شهادة الماجستير، في حين يحمل نسبة 8% منهم شهادة الدكتوراه، و يتضح مما سبق أن أغلب المشاركين (نسبة 81%) يحملون الشهادة الجامعية و الماجستير و الدكتوراه و هذا يرفع مستوى الثقة في المعلومات التي يتحصل عليها الباحث.

#### و- تحليل البيانات و اختبار الفروض :

1. التحليل الوصفي : تم استخدام الأسلوب الوصفي المتمثل في النسب المئوية و المتوسط و الانحراف المعياري لتوصيف الإحصائي للإجابات المتعلقة بفروض الدراسة.

جدول رقم(4) توصيف إجابات مفردات الدراسة

م	العبارة	متوسط	الأهمية النسبية %	الانحراف المعياري
1	(متغير مستقل 1) أهمية استراتيجية التخصص للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	4.0	80	0.67
2	(متغير مستقل 2) أهمية استراتيجية التخصص للمراجع في تحسين مهام المراجعة.	4.3	86	0.55
3	(متغير مستقل 3) بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.	4.0	80	0.62
4	(متغير مستقل 4) أهمية استراتيجية التخصص للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة.	4.3	86	0.68
5	(متغير التابع) مؤشرات جودة التقارير المالية.	4.4	88	0.66

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الموافقة للمتغير المستقل ( أهمية استراتيجية التخصص للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح) بلغت 80% و هي موافقة هامة جدًا و متوسطة بلغ 4.0 و هذا يعني أن تأثير استراتيجية التخصص للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مرتفع جدًا، و فيما يتعلق بالمتغير المستقل ( أهمية استراتيجية التخصص للمراجع في تحسين مهام

المراجعة) بلغت نسبة الموافقة 86% و هي موافقة هامة جدًا و متوسطة بلغ 4.3 و هذا يعني أن تأثير استراتيجية التخصص للمراجع في تحسين مهام المراجعة مرتفع جدًا، في حين بلغت نسبة الموافقة للمتغير المستقل (أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات) 80% و هي موافقة هامة جدًا و متوسطة بلغ 4.0 مما يدل أن تأثير استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات مرتفع جدًا، كما تشير النتائج إلى أن نسبة الموافقة للمتغير المستقل (أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة) بلغت 86% و هي موافقة هامة جدًا و متوسطة بلغ 4.4 و هذا يعني أن تأثير استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة مرتفع جدًا، كما نلاحظ أن نسبة موافقة المشاركين لجميع فقرات المتغير التابع (مؤشرات جودة التقارير المالية) بلغت 88% و هي موافقة هامة جدًا و متوسطة بلغ 4.4 و هو مرتفع جدًا .

كما يتضح من خلال الجدول السابق أن الانحراف المعياري أقل من الواحد الصحيح للمتغيرات المستقلة (أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع)، و كذلك مؤشرات جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، و هذا يدل على تجانس الإجابات في قائمة الاستقصاء.

2. اختبار الفروض :لاختبار فروض الدراسة إحصائيا تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، و هو أحد أدوات التحليل الإحصائي للعلاقة بين متغيرين مستقل و تابع. و يتم بيان نتائج اختبار أسلوب الانحدار الخطي البسيط من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم(5) اختبار معاملات الانحدار و نتائج الارتباط

R	القرار عند ( $\alpha = 0.05$ )	مستوى الدلالة	قيمة t	معامل الانحدار	العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع
0.54	معنوي	0.0	6	0.54	تأثير أهمية التخصص (الحد من ممارسة الأرباح) على جودة التقارير المالية.
0.53	معنوي	0.0	5,8	0,63	تأثير أهمية التخصص (تحسين مهام المراجع) على جودة التقارير المالية.
0.57	معنوي	0.0	6.5	0.6	تأثير أهمية التخصص (تفعيل حوكمة الشركات) على جودة التقارير المالية.
0.62	معنوي	0.0	7.4	0.6	تأثير أهمية التخصص (حد من ممارسة الأرباح) على جودة التقارير المالية.

جدول رقم (6) تحليل التباين (ANOVA)

فروض الدراسة	مصادر الاختلاف	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة	القرار عند ( $\alpha=0.05$ )	معامل التحديد $R^2$	نسبة غير المفسرة
الفرض الأول	الانحدار اليواقي	1 88	36,1	0.0	معنوي	29%	71%
الفرض الثاني	الانحدار اليواقي	1 88	33,8	0.0	معنوي	28%	72%
الفرض الثالث	الانحدار اليواقي	1 88	41.8	0.0	معنوي	33%	67%
الفرض الرابع	الانحدار اليواقي	1 88	54,9	0.0	معنوي	38%	62%