

## أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة

"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

إعداد طالب الدكتوراه

معاذ طاهر صالح المقطري

ومشاركة الدكتور

إشراف الدكتور

منصور ياسين الاديمي

عصام قريط

كلية التجارة

كلية الاقتصاد

جامعة صنعاء

جامعة دمشق

### الملخص

شهدت السنوات الأخيرة تطورات وتغيرات سريعة ومتلاحقة أثرت - بصورة مباشرة أو غير مباشرة - في مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم أجمع وفي اليمن بصفة خاصة. كما أثرت تلك التغيرات في البيئة التنافسية في سوق المراجعة. وقد اتجهت الجهود لمواجهة تلك المنافسة نحو تحسين الجودة وبالطبع تقليل مخاطر المراجعة. واستعين بعدد من الوسائل والاستراتيجيات وكان من ضمنها استراتيجية التخصص المهني للمراجع. وتمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن سؤالين هما: ما أهمية التخصص المهني للمراجع؟ وهل يفيد ذلك التخصص في تقدير مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال الحديثة في اليمن؟ وللإجابة عن هذا السؤال هدفت الدراسة إلى تعرف طبيعة التخصص المهني للمراجع ودراسة أهمية ذلك التخصص بالنسبة إلى المراجع. فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية انصبت على بيئة الأعمال اليمنية، وشملت عينة من المراجعين. وجاءت نتائج الدراسة النظرية والميدانية لتشير إلى أهمية التخصص المهني للمراجع عموماً فضلاً عن أنه يعمل على تحسين تقدير مخاطر المراجعة.

## مشكلة البحث:

زاد الاهتمام نحو التوجه للتخصص<sup>(1)</sup> في ممارسة مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، نتيجة لظهور العديد من حوادث الفساد المالي، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبرى وانهيارها، وما تبعه من انهيار شركة (Arthur Andersen) في عام 2002م التي كانت تمثل إحدى الشركات الخمس الكبرى العالمية للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، فضلاً عن واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة<sup>(2)</sup>. وعليه ونتيجة لاختلاف المعرفة والأساليب الفنية اللازمة لكل نشاط، فإنه يمكن التخصص طبقاً لنوع النشاط، فيكون هناك مراجع متخصص في النشاط الصناعي وآخر في النشاط التجاري وآخر في النشاط الخدمي.

ويؤكد ما سبق بعض الدراسات<sup>(3)</sup> التي بحثت في أسباب إخفاق المراجعات التي توصلت إلى أن التخصص في النشاط يزيد من التمسك بمعايير المراجعة، ويعدّ دليلاً على التأهيل الفني للمراجع، وأوصت بأن يتم التركيز عند اختيار المراجع على معيار التخصص في النشاط بدلاً من الأتعاب الأقل للحصول على جودة عالية نسبياً.

وبناء على ما سبق فإن السؤال الأساسي الذي يثيره البحث الحالي، ويعدّ بمنزلة مشكلة البحث هو: ما أهمية التخصص المهني للمراجع؟ وهل يؤدي التخصص المهني للمراجع إلى تحسين تقدير مخاطر المراجعة؟

## أهمية البحث:

من خلال العرض السابق لمشكلة البحث تتضح أهميته من أنه يتطرق لمجال بحثي جديد وهو التخصص المهني للمراجع خاصة في البيئة اليمنية، في ظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة وتعقد العمليات الإنتاجية وتشابكها وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التي تنظمها، وهو ما أدى إلى صعوبة إمام المراجع بأمور النشاطات كلها ومقدرته على مواجهة مشكلات المراجعة في ظل اختلاف أنواع تلك الصناعات أو حجمها. فضلاً عن ذلك ترجع أهمية هذا البحث من حيث عدّ التخصص المهني للمراجع مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر في جودة الخدمات التي يقدمها المراجع في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة.

### أهداف البحث:

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهميته، فإنَّ البحثَ هدَفَ بشكل عام إلى إبراز أهمية الدور الذي يؤديه التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية. وينبثق من هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- دراسة طبيعة التخصص المهني للمراجع.
- بيان مدى أهمية التخصص المهني للمراجع عموماً، وفي تحسين تقدير مخاطر المراجعة بشكل خاص.

### الدراسات السابقة:

وسوف يتم تناولها من حيث تقسيمها إلى دراسات عربية ودراسات باللغة الانجليزية كما يأتي:

#### أولاً: الدراسات العربية:

##### § دراسة (ليلى عزيز صليب 2003)<sup>(4)</sup>

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تقبل السوق المصري للتخصص في عمل المراجع، ومدى إدراك الأطراف ذات الصلة بأهمية التخصص، وكذلك مناقشة أهمية التخصص في مرحلة تكوين رأي المراجع. وخلصت الدراسة إلى أن الاقتناع بالتخصص في عمل المراجع وأثر هذا التخصص في تقليل خطر المراجعة لا خلاف عليه بين آراء المراجعين الذين شملتهم الدراسة، وذلك إذا تم التغلب على العوامل التي تعرقل هذا التخصص والمتمثلة في: ارتفاع تكلفة التخصص، وصعوبة توافر الدراسات المتخصصة، فضلاً عن عدم كفاية الطلب الذي يدفع إلى التخصص، وحجم مكتب المراجعة.

##### § دراسة (خالد محمد عبد المنعم لبيب 2005)<sup>(5)</sup>

هدفت إلى القيام بدراسة تحليلية لطبيعة دور التخصص المهني ونوعيته في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل دور التخصص في تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من: دقة تقديرات المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة، وكذلك اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، فضلاً عن تضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة. وخلصت الدراسة إلى أن التخصص المهني يقدم دوراً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، من خلال تحسين قدرات المراجع في كل من: دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة،

واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة.

#### § دراسة (أحمد زكي حسين متولي 2006)<sup>(6)</sup>

هدفت الدراسة إلى تقييم التخصص المهني لمؤسسات المراجعة، ووضع إطار فكري لشرح المتغيرات المؤثرة في قياس دور التخصص المهني للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة وتفسيرها، والمتمثلة بتأثير التخصص المهني في تقويم المراجع للمخاطر، ودور التخصص في زيادة جودة المراجعة، وعلاقة التخصص بتعديل التقرير. وتناولت أيضاً التخصص المهني للمراجع كأحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية، فضلاً عن انعكاساته على إدارة جودة الأرباح المحاسبية، وتطوير أداء المراجع للخدمات التوكيدية من منظور التخصص المهني.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك دليلاً ميدانياً وتطبيقياً على أهمية التخصص المهني للمراجع. ووجود علاقة تأثيرية مختلفة لتطبيق التخصص المهني للمراجع، من خلال توضيح دور التخصص المهني في تقويم المخاطر بأنواعها المختلفة وتأثيره في زيادة جودة المراجعة. فضلاً عن أن التخصص المهني للمراجع يساهم في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال ويرقى بعملية المراجعة إلى الجودة المطلوبة، وكذلك يقضي على فجوة التوقعات ويزيد من درجة الاعتماد على الخدمات التأكيدية.

#### ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية:

#### § دراسة (Gramling & Stone 2001)<sup>(7)</sup>

قامت الدراسة بتحليل موضوع التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية، وذلك من زاوية تقويم الإيجابيات والسلبيات المتوقعة من ورائها، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق التخصص المهني يفيد المهنة من خلال تقوية سوق خدمات المراجعة من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة الخارجية، والتقنيات الحديثة في إنجاز مهام تلك المهنة. وتقوية سوق الأوراق المالية، من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراجعين خارجيين متخصصين.

وفيما يتعلق بالآثار السلبية المرتبطة بالتخصص المهني لمهنة المراجعة الخارجية، فقد أظهرت الدراسة على عكس الدراسات الأخرى احتمال تعرض استقلال المراجعين الخارجيين وموضوعيتهم

للخطر الذي ينشأ من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام المراجعة للعملاء أنفسهم.

#### § دراسة (Owhoso, Messier, & Lynch, 2002)<sup>(8)</sup>

هدفت إلى تناول تحليل أثر التخصص المهني في قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقام الباحثون في هذه الدراسة بإعداد حالتين مراجعة افتراضيتين، مشتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، بعضها يمكن أن يصنف على أنها أخطاء محاسبية متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين، في حين يمكن تصنيف بعضها الآخر على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع دون آخر. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، وذلك بالمقارنة عندما يقوم المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعها.

#### § دراسة (Chung & Sanjay, 2003)<sup>(9)</sup>

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين كل من الأهمية الاقتصادية لعملاء المراجعة الخارجية، وأتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة، والاستحقاقات غير العادية المستخدمة من قبل إدارات منشآت الأعمال لإدارة صافي الدخل المحاسبي، وأثر التخصص المهني في استقلال المراجع الخارجي. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أنه لا يوجد دليل ميداني على تأثير استقلال وموضوعية المراجعين تأثيراً سلبياً بما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم، سواء مقابل مهام المراجعة أو مقابل الخدمات بخلاف مهام المراجعة. بل على العكس يؤدي التخصص المهني في مهنة المراجعة إلى تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك التخصص على تقوية درجة احتفاظ المراجع باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته عن ذلك الاستقلال. فضلاً عن ذلك يسهم التخصص المهني في مهنة المراجعة في تدعيم قدرات المراجعين الخارجيين على اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتتباع أساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي ومنعها.

#### § دراسة (Krishnan, 2003)<sup>(10)</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تخصص شركات أو مكاتب المراجعة، في أحد المجالات الاقتصادية المختلفة في درجة كفاءتها في اكتشاف والحيلولة دون قيام إدارات منشآت الأعمال باتتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- إن وقائع عملاء المراجعين غير المتخصصين باستخدام أساليب إدارة الأرباح المحاسبية تزيد بشكل واضح وجوهري، على مثيلاتها لدى عملاء المراجعين المتخصصين، مما يؤكد أن خبرة المراجع المتخصص في أحد المجالات الاقتصادية تزيد من إمكانيته وقدرته لاكتشاف ومواجهة اتباع مثل تلك الأساليب.
- إن إدارات المنشآت التي لا تتوسع في تطبيق أساليب إدارة الأرباح المحاسبية، غالباً ما يقع اختيارها على أحد المراجعين المتخصصين في مجال نشاطها الاقتصادي نفسه.
- إن تطبيق التخصص المهني في مهنة المراجعة يسهم في تحسين مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية لمنشآت الأعمال.

#### § دراسة (Low, 2004)<sup>(11)</sup>

هدفت الدراسة إلى القيام بتحليل أثر التخصص المهني في كل من: درجة تقديرات المراجع الخارجي للمخاطر الحتمية، ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية، وكذلك في حساسية قرارات تخطيط المراجع الخارجي إلى تقديراته لمخاطر عمليات المراجعة الخارجية. وخلصت الدراسة إلى أنه ترتفع درجة دقة تقدير المراجع المتخصص في نشاط اقتصادي معين للمخاطر الحتمية لعمليات المراجعة، عما هو عليه الحال بالنسبة إلى المراجع غير المتخصص في قطاع معين. كما ترتفع درجة جودة قرارات تخطيط المراجع المتخصص في نشاط اقتصادي معين لعمليات المراجعة، عما هو عليه الحال بالنسبة إلى المراجع غير المتخصص في قطاع معين.

#### § دراسة (Kwon, Lim, & Tan, 2007)<sup>(12)</sup>

هدفت الدراسة إلى تناول موضوع التخصص المهني للمراجع في إطاره العالمي، واختبار هل هناك تأثير للتخصص المهني للمراجعين في جودة الأرباح المحاسبية في ظل البيئة القانونية؟. وخلصت الدراسة إلى أن عملاء المراجعة الذين يرتبطون مع مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين، لديهم قيم منخفضة من مستويات إدارة الأرباح، وقيم مرتفعة من التسويات الحكمية (Discretionary Accruals)، وذلك مقارنة بعملاء المراجعة المرتبطين بمكاتب مراجعة غير متخصصة. فضلاً عن ذلك يؤثر التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية الضعيفة، وعموماً تشير نتائج الدراسة إلى أن فوائد الاستعانة بخدمات المراجعين المتخصصين تزيد مع البيئة القانونية الضعيفة. وهو ما يشير إلى أن نطاق المراجعة سوف يتسع بالنسبة إلى العملاء في الصناعات

المرتبطة بحدوث تناقض للمراجع بشكل أكبر من العملاء في الصناعات المرتبطة بمستويات منخفضة من التفاضل.

#### § دراسة (Lim, and Tan, 2008)<sup>(13)</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة هل تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة يضعف من استقلال المراجع ومن ثم جودة المراجعة. إذ إن نتائج الدراسات السابقة كانت متفاوتة في هذا المجال وذلك من منظور التخصص المهني للمراجع. ومن ثم فإن المراجعين المتخصصين يقومون بتأدية خدمات بخلاف المراجعة بأتعاب مرتفعة وهذا يعزز الثقة لدى المحللين الماليين والمستخدمين للقوائم المالية إلى طلب مراجعين متخصصين ليقوموا بعملية المراجعة إلى جانب خدمات غير المراجعة (الخدمات الاستشارية). وأظهرت نتائج الدراسة أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بالمراجعة التي يقوم بها مراجعون متخصصون من تلك التي يقوم بها مراجعون غير متخصصين. فضلاً عن ذلك يكون لدى المراجع المتخصص في مراجعة صناعة معينة زيادة في القدرة على الاستفادة من تدفق المعرفة حول تلك الصناعة، وهو ما يؤدي إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بأعلى جودة. ومن ناحية أخرى فإن التخصص يؤدي إلى احتفاظ المراجع باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر.

وفي ضوء ما عرضه الباحث من دراسات، يتبين أن هناك اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين بدراسة أهمية التخصص المهني للمراجع، وذلك نابع من تعقد بيئة الأعمال ومن ثم المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التخصص المهني للمراجع، حتى يتمكن المستخدمون لمعلومات القوائم المالية من التأكيد المباشر لجودة هذه المعلومات. يساعد المستثمرين والمستخدمين في معرفة قوة المراكز المالية للمشروعات ومن ثم استمرارها، من خلال أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها، لا بد أن تمد المستخدمين ببعض التأكيدات التي تتعلق باستمرارية المشروع.

#### فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضين التاليين في صيغة فرض العدم كما يأتي:

الفرض الأول: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة.

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول تأثير التخصص المهني للمراجع على كفاءة تقدير مخاطر المراجعة.

## منهج البحث:

يعتمد الباحث على استخدام منهجين أساسيين كما يأتي:

- 1- الدراسة النظرية: وتتضمن عرض ما ورد في الأدب المحاسبي من دراسات تتعلق بطبيعة التخصص المهني للمراجع وتحليله وتقييمه وأهميته بالنسبة إلى تحسين تقدير مخاطر المراجعة، فضلاً عن تحديد ما توصلت إليه جهود الباحثين في هذا الصدد وتحديد ما يمكن أن يناقشه البحث الحالي.
- 2- الدراسة الميدانية: ويتمثل في الدراسة الميدانية التي تجري باستخدام قوائم استقصاء توجه للمراجعين. بهدف تعرف آرائهم حول أهمية التخصص المهني للمراجع وبالذات في تحسين اكتشاف مخاطر المراجعة. وتحليل البيانات المجمع باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لذلك.

## خطة البحث:

في إطار طبيعة البحث وتحقيقاً لأهدافه قام الباحث بتقسيمه إلى أربعة أقسام:

القسم الأول: ويتناول الإطار العام للبحث. والقسم الثاني: ويعرض لدراسة طبيعة التخصص المهني وأهميته، وصولاً إلى بيان مدى أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة. ويعرض القسم الثالث الدراسة الميدانية من حيث منهجية الدراسة الميدانية من حيث أهدافها، وفروضها، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها، وفي اختبار الفروض، ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها. ويلخص القسم الرابع أهم النتائج والتوصيات.

## ثانياً: طبيعة التخصص المهني للمراجع وأهميته:

يهتم هذا القسم بمناقشة مفهوم التخصص المهني للمراجع وأهميته، وكذلك أهمية التخصص في تحسين تقدير مخاطر المراجعة. لهذا يشمل هذا القسم ما يأتي:

### مفهوم التخصص المهني للمراجع:

في بداية هذا الموضوع فإن السؤال الذي يطرح نفسه هل تقود الخبرة في مجال معين إلى تخصص المراجع؟ وللإجابة عن هذا السؤال ينبغي أولاً التفرقة بين الخبرة بنوعها العام (*Experience*) والمهني (*Expertise*).



وتعرف الخبرة العامة أو ما يطلق عليها سنوات الممارسة أو الأقدمية بأنها "طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة"<sup>(14)</sup>. ولكن يرى بعضهم<sup>(15)</sup> أن الخبرة العامة وإن كان يصعب وصفها في مجال المراجعة، لكن لها دلالة ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المراجعون، والتي تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات والتي عن طريقها يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من قبل المراجعين. ومن ثمّ يمكن استخدام مفهوم أو مضمون سنوات الممارسة لتحديد مفهوم الخبرة. أما الخبرة المهنية فتعرف بأنها "المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام"<sup>(16)</sup>.

أمّا التخصص أو الخبرة المتخصصة فيعرف "بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين"<sup>(17)</sup>، أو "المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة"<sup>(18)</sup>. ويعرف (Solomonetal) المتخصصون في الصناعة تحديداً *IndustrySpecialists* بأنهم: "مراجعون متخصصون في مكاتبتهم، وتعدّ عملية تدريبيهم وممارستهم للخبرة مقتصرة في صناعة معينة"<sup>(19)</sup>. ويشار إلى تخصص المراجع أيضاً بأنه "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"<sup>(20)</sup>.

وبالنظر إلى مفاهيم الخبرة العامة والخبرة المهنية والتخصص المهني أعلاه، يمكن القول إن الخبرة العامة عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة، في حين تعكس الخبرة المهنية المهارة في أداء مهمة في مجال معين ولا تقاس بعدد السنوات بشكل مطلق، وإنما ينبغي نسبتها إلى مهمة معينة، في حين يعني التخصص المهني للمراجع المعرفة المتعمقة في نشاط اقتصادي معين.

#### أهمية التخصص المهني للمراجع:

يعدّ التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق. ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجع. إلا أن هناك معايير تبيّن أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، والتي يقوم بأداء المراجعة فيها يعدّ ضرورة

أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة.

ومن أبرز تلك المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها، هي معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة الدولية. حيث يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني، أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، وكجزء رئيس من هذا التخطيط يعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه. ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة يمكن للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة<sup>(21)</sup>.

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية يقضي المعيار رقم (315)<sup>(22)</sup> بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، بضرورة حصول المراجع على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكاليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكاليف. وفي هذه الحالة فإن الفهم لمنشأة العميل يعمل على زيادة درجة تخصص المراجعة في اتجاهين، يتمثل أولهما في الحصول على معرفة أولية عن القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، وكيفية عمل المنشأة المكلف بمراجعتها. أما الاتجاه الثاني فيدفع المراجع -حسب الظروف- بالحصول على المعرفة المطلوبة -معلومات أكثر تفصيلاً- في بداية التكاليف. وهو ما يعني تقييم تلك المعلومات وتحديثها كلما تقدمت عملية المراجعة عن طريق الاتجاهين معاً.

وتقضي الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي رقم (550)<sup>(23)</sup> بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن المراجع يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في تعرّف الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية. وعملياً فإنه من الصعب أن تتوافر للمراجع المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات المراجعة، والتي تجعل منه مراجعاً لتلك النشاطات جميعها، وهو ما يضع المراجع أمام خيارين هما:

- أن يكون لديه الإلمام الكافي بأمور الصناعات الموجودة بالبيئة المحيطة التي تتطلب خدماته، وهذا يتطلب منه تكاليف ضخمة في الحصول على تلك المعرفة وتكاليف عملية التدريب، مما يصعب على مكتب المراجعة تحمل تلك التكاليف، وفي أحيان أخرى يكون من غير العملي الإلمام بكل تلك الصناعات.

- أو قبول المراجع لعمليات المراجعة في ظل عدم المعرفة الكافية والمتخصصة بطبيعة النشاطات في البيئة المحيطة، وفي هذه الحالة قد تكون المنشأة التي يراجعها ضمن صناعات تتميز بمخاطر مرتفعة، وهو ما يعرضه لمخاطر التقاضي إذا أخفق في عملية المراجعة، سواء من جانب العميل أو من جهة الطرف الثالث، ومن ثمَّ يتحمل المراجع دفع تعويضات قد تفوق إمكانياته، فضلاً عن فقدان الثقة من قبل الجمهور بالمراجع وبالمهنة عموماً. ويؤكد ذلك إحدى الدراسات<sup>(24)</sup> التي أشارت إلى أن حالات الإخفاق التي حصلت خلال المدة الماضية في عمليات المراجعة يرجع السبب في أغلبها إلى عدم معرفة المراجع بصناعة العميل.

فضلاً عما سبق يعدُّ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)<sup>(25)</sup> مسألة التخصص في مهنة المراجعة أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى. ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المراجع أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المراجعة.

وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع أيضاً في رغبته بتعزيز سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب مراجعة غير متخصصة<sup>(26)</sup>. وبذلك أصبح التخصص المهني للمراجع يمثل إحدى الاستراتيجيات التي يتبعها المراجع أو شركات المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلاً عن الأتعاب<sup>(27)</sup>.

وتظهر أهمية أخرى للتخصص تتمثل في مسألة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع، فالعديد من الأعمال تحوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشئء محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال. ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة. ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يلم إماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ بالحسبان علاقة الخبير بالعمل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثمَّ فإذا

توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

أما أهمية التخصص المهني للمراجع في كشف حالات إدارة الأرباح المحاسبية، فإن احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال، تقل في حالة تخصص المراجع في نشاط العميل نفسه، عكس ما هو عليه الحال في حالة عدم تخصص المراجع، إذ يعدّ التخصص المهني في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً<sup>(28)</sup>، وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها، اعتقاداً منها أنه يمكن إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراجعين<sup>(29)</sup>. وبناءً على ما سبق يمكن القول، إنه في هذه الحالة توجد علاقة ارتباط عكسية بين التخصص المهني للمراجعين وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة. حيث يسهم تخصص المراجع في تدعيم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه، وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع.

فضلاً عن ذلك تظهر أهمية أخرى للتخصص المهني للمراجع وهو الإسهام في تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال<sup>(30)</sup>. ومع ذلك هناك من يرى<sup>(31)</sup> أن استقلال المراجع يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المراجع في صناعة معينة، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لهؤلاء العملاء أنفسهم. إلا أن هذا التهديد يمكن تداركه والتغلب عليه، إذا ما تم التحقق من جدوى التخصص المهني في الواقع المهني، من خلال تطوير المحاور المهنية التنظيمية الملائمة لترجمة ذلك التخصص في الواقع العملي، ومن ذلك تطوير كل من معيار الاستقلال ذاته، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة، وكذلك فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية، ومحاور الممارسة المهنية، فضلاً عن إطار عمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة، وبرامج التعليم المحاسبي الجامعي وبرامج التعليم المهني المستمر<sup>(32)</sup>. وبناءً على ما سبق، يمكن القول: إن استراتيجية التخصص المهني تمثل تدعيماً للموقف التفاوضي للمراجع وتدعيماً لاستقلاله وليس العكس، وذلك في مواجهة محاولات بعض العملاء المساومة على استقلاله.

### أهمية التخصص المهني للمراجع ومخاطر المراجعة:

تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية والاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة، ويقع على عاتق المراجع مسؤولية إبداء الرأي في عدالة تلك القوائم في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة. وتشير معايير المراجعة إلى أن عوامل الصناعة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تخطيط المراجعة وإجرائها، فمثلاً معيار المراجعة الأمريكي رقم 47 (SAS Iss.47)<sup>(33)</sup> يشير إلى أن نظام الرقابة مصمم لمنع الأخطاء الجوهرية أو كشفها أو سوء التقدير في القوائم المالية. وهكذا كلما كان هيكل الرقابة قوياً انخفض احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

وتؤدي المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ في صناعة ما أو فئة من الصناعات، إلى التأثير في تحديد الاستراتيجية المناسبة للمراجعة، فمثلاً اكتشاف الأخطاء الروتينية يحتاج إلى اختيار العمليات خلال السنة وفي نهايتها، الأخطاء غير الروتينية تُكتشف بالتركيز على العمليات غير المتكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية<sup>(34)</sup>. وبناءً عليه فإن الصناعات تخضع لمراجعة منظمة، إذ إن تنظيم الصناعة يحسن إجراءات الرقابة على العمليات اليومية المتكررة، ومن ثم فإن المنشآت المنظمة تحت صناعة معينة، ينبغي ليس فقط أن يكون بها أقل حدوث للأخطاء ولكن أن تكون من طبيعة روتينية<sup>(35)</sup>.

فضلاً عن ذلك، فإن التخصص المهني يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بالمراجع غير المتخصص، إذ إن نوع الصناعة يؤثر في مخاطر أعمال المراجع. ومن هنا يأتي دور المراجع المتخصص في تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليلها. ويمكن خطر المراجعة في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات.

أي إن: خطر المراجعة = خطر التحريف في البيانات المالية × خطر الاكتشاف.

ونظراً إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة، ومن ثم فالتحريف - إن وجد - يتم من جانب معد تلك البيانات سواء عن قصد أو غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف البيانات المالية على نوع العمليات أو نوع الحساب، وفي ظل عدم وجود رقابة كافية عليها، فإن خطر التحريف في البيانات المالية يتمثل في الخطر الحتمي (الملازم أو الموروث *Inherent*) وخطر الرقابة. ولا يستطيع المراجع التحكم أو السيطرة عليها إلا أن دوره ينحصر في تقييمها، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة أمكنه تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن. ويمكن معرفة دور التخصص المهني للمراجع في تحسين تقييم خطر المراجعة من خلال الآتي<sup>(36)</sup>:

### أولاً: تقييم الخطر الحتمي:

الخطر الحتمي هو الملازم لطبيعة المنشأة أو الصناعة أو طبيعة الحساب، ويقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم عن الخطر الحتمي. وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، تمكنه من أن يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف الحالي لتلك الصناعة، والنظم الالكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق السليم التي تؤدي إلى تقييم دقيق للخطر الحتمي.

### ثانياً: تقييم مخاطر الرقابة:

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها. وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام، إذ إنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر أحكاماً في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

### ثالثاً: تقييم خطر الاكتشاف:

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف، إذ يستطيع بناءً على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طُبِّقَ بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية. وإذا ما كان المراجع متخصصاً في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن. ومن ثمَّ فإنَّ التخصص المهني للمراجع يصل بالمراجع إلى درجة الميكنة في معرفة المشكلات الكامنة في النشاط محل المراجعة والقدرة على تحليل تلك المشكلات، ويكون لديه استراتيجية واسعة للحلول المناسبة لها وقوة الملاحظة<sup>(37)</sup>.

وبناءً على ما سبق يمكن القول: إنَّ التخصص يوفر رصيماً من المعرفة العميقة للمراجع بمشكلات الصناعة وظروفها، وهو ما ينعكس على مستوى أدائه، ويلبي احتياجات العملاء. وعليه فإنَّ الدراسة الحالية سوف تحاول البحث في أهمية التخصص المهني للمراجع وعلاقته بتحسين تقدير مخاطر المراجعة، وذلك بما يتناسب وبيئة المراجعة المهنية والقانونية في اليمن. وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج وما عرضه الباحث من أهم المتغيرات التي تناولتها، سوف نتناول الدراسة الميدانية أبرز المتغيرات الخاصة بأهمية التخصص المهني للمراجع ودوره في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية.

### ثالثاً: الدراسة الميدانية

#### مقدمة:

من أجل تكامل التطبيق العملي مع الإطار النظري للبحث، يعرض هذا القسم الدراسة الميدانية التي هدفت إلى معرفة أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة في البيئة اليمنية، وأهميته في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، وذلك من خلال الآتي:

#### منهجية الدراسة الميدانية

تهتم هذه الدراسة بتعرف أهمية التخصص المهني للمراجع في اليمن من خلال: تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، وتدعيم استقلال المراجع، واكتشاف حالات إدارة الأرباح، والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، وتخفيض حالات الاستعانة بالخبراء. لذلك تحاول الدراسة الحالية - في الجزء التطبيقي منها - الإجابة عن الأسئلة الآتية: - هل هناك أهمية للتخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة؟ وهل التخصص المهني للمراجع يحسن من كفاءة تقدير مخاطر المراجعة؟

#### 1- فروض الدراسة :

للإجابة عن الأسئلة السابقة فقد صيغت في صورة فروض قابلة للاختبار الإحصائي في صورة فرض العدم كما يأتي:  
الفرض الأول: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة".

الفرض الثاني: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول تأثير التخصص المهني للمراجع في كفاءة تقدير مخاطر المراجعة".

## 2- مجتمع وعينة الدراسة:

2/1 مجتمع الدراسة: ويتمثل في المراجعين الذين قُسموا إلى فئتين هما:

أ- المراجعون في المكاتب الخاصة: ويتحدد مجتمع الدراسة لهذه الطائفة في مراجعي الحسابات المصرح لهم بمزاولة مهنة المراجعة في اليمن.

ب- المراجعون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: المتمثلة بالمراجعين المسؤولين عن مراجعة المنشآت التابعة لقطاع الأعمال العام ذات الملكية المشتركة.

ويرجع تقسيم المراجعين إلى فئتين لاعتبارات منها: طبيعة الموضوع، وطبيعة عمل المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لأنهم يمارسون عملهم وفقاً للتخصص حسب طبيعة عمل الجهاز. الأمر الذي قد يؤدي إلى اختلاف في وجهات نظرهم إلى موضوع التخصص. (اعتمدت دراسات حديثة<sup>(38)</sup> على مراجعي الأجهزة الرقابية العليا في هذا المجال).

2/2 عينة الدراسة: تتحدد عينة الدراسة على النحو الآتي:

أ- المراجعون في المكاتب الخاصة: نظراً إلى كبر حجم مجتمع الدراسة ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل، فقد اعتمد على أسلوب العينات، وتشمل عينة الدراسة على (159)<sup>(39)</sup> مراجعاً من مجتمع الدراسة الأصلي البالغ 270 مراجعاً<sup>(40)</sup>.

ب- مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: وشملت 90 مراجعاً من المجتمع الأصلي البالغ 117 مراجعاً<sup>(41)</sup>.

## 3- أدوات جمع البيانات:

اختيرت قائمة الاستقصاء بوصفها إحدى الأدوات الرئيسية في تجميع البيانات. وبعد مراجعة الأدب الأكاديمي الخاص بالتخصص المهني للمراجع - كما عرضت له الدراسة الحالية - صُممت قائمة الاستقصاء لتوجيهها إلى أفراد العينة. وقد شملت قائمة الاستقصاء عدداً من الأسئلة تغطي مجالات الموضوع.

أ- قائمة الاستقصاء<sup>(42)</sup>:

وجهت إلى المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وصُممت بحيث اشتملت هذه القائمة على أسئلة تطلب آراء المراجعين حول مدى



موافقتهم على أهمية التخصص المهني للمراجع، وأهمية التخصص في اكتشاف مخاطر المراجعة في ضوء طبيعة البيئة اليمنية.

#### 4- جمع البيانات ومراجعتها:

بعد الانتهاء من تصميم قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية وُرِّعَتْ على فئات العينة وُجِّمَتْ فسي وقت لاحق، بعد ذلك تمت المراجعة بغرض استبعاد القوائم غير الصالحة منها كما هو موضح بالجدول رقم (1).

#### جدول رقم (1)

بيان بمجتمع الدراسة وعينته وعدد القوائم الموزعة والمستردة والمستبعدة والمستخدمّة في التحليل

م	الفئات	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد القوائم المستبعدة	عدد القوائم القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة <sup>(43)</sup>
1	المراجعون في المكاتب الخاصة	159	113	11	102	64%
2	المراجعون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	90	78	8	70	78%
	الإجمالي	249	198	20	172	69%

المصدر: إعداد الباحث.

#### 5- مراجعة البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل وترميزها:

بعد انتهاء مرحلة جمع البيانات، رُمِّتْ بيانات القوائم المجمعّة وُفِّرِغَتْ وأُدخِلَتْ إلى الحاسب الآلي، وأُجْرِيَ التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 15.0). واعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية الآتية:

1- اختبار (الفا كرومباك's  $Alpha$ ) وأُجْرِيَ من خلال إجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء، كانت قيمة معامل الثبات ( $Alpha = 0.834$ )، ومن ثَمَّ فَإِنَّ معامل الصدق يساوي تقريباً ( $Alpha = 91.3\%$ ). وهذا يشير إلى أن القائمة تتمتع بقدر كبير من الثبات الداخلي والاتساق والاستقرار، ويمكن الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة.

2- استُخدِمَتْ بعض الإحصاءات الوصفية: مثل التكرارات النسبية، والنسب المئوية والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وذلك لوصف البيانات التي تم الحصول عليها، وتحديد الاتجاه العام لإجابات المستقصي منهم.

3- اختبار *T-Test* الذي يستخدم لاختبار الفروق بين متوسطين أو نسبيتين لعينتين مستقلتين أو مرتبطين لبيانات من النوع النسبي، وقد استخدم هذا الأسلوب لاختبار معنوية الاختلافات بين المتغيرات عند المتوسط الافتراضي للدراسة الحالية (3).

4- اختبار مان ويتني: *MannWhitney*: استُخدم هذا الاختبار لقياس جوهرية الاختلاف بين الفئتين. وقد استُخدم هذا الاختبار وهو من الاختبارات اللامعلمية لعدة أسباب منها: أن هذا الاختبار يستخدم للمقارنة بين عنتين، ولا يتطلب هذا الأسلوب أن تكون العينات متساوية العدد، كما يمكن استخدامه مهما كان عدد أفراد العينة.

## 6- خصائص عينة الدراسة

يمكن تصنيف عينة الدراسة وفقاً لما يأتي: 1/6 تصنيف أفراد العينة طبقاً لتأهيلهم العلمي

### جدول رقم (2)

تصنيف أفراد العينة طبقاً لتأهيلهم العلمي

الإجمالي		مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مراجعو المكاتب الخاصة		الفئة المؤهل
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
0	0	0	0	0	0	ثانوية عامة
0	0	0	0	0	0	دبلوم بعد الثانوية
81%	140	90%	63	78%	77	بكالوريوس
5.5%	9	7%	5	3%	4	دبلوم دراسات عليا
4.5%	8	3%	2	4%	6	ماجستير
9%	15		0	15%	15	دكتوراه
100%	172	100%	70	100%	102	الإجمالي

المصدر: التحليل الإحصائي للدراسة للميدانية.

يتضح من الجدول رقم (2) أن أفراد العينة التي شملتهم الدراسة تأهيلهم العلمي بكالوريوس فما فوق، وذلك تماشياً مع القانون اليمني الذي يحظر على المراجع ممارسة المهنة إلا إذا كان حاصلًا على درجة بكالوريوس محاسبة<sup>(44)</sup>.

3/6 تصنيف أفراد العينة طبقاً لسنوات الخبرة

## جدول رقم (3)

## تصنيف أفراد العينة طبقاً لسنوات الخبرة

الإجمالي		المراجعون في الجهاز المركزي للمراقبة والمحاسبة		المراجعون في المكاتب الخاصة		الفئة سنوات الخبرة
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	أقل من 5 سنوات
%24	41	%14	10	%29	31	من 5 - 10 سنوات
%37	64	%30	21	%43	43	أكثر من 10 سنوات
%39	67	%56	39	%28	28	الإجمالي
%100	172	%100	70	%100	102	

المصدر: التحليل الإحصائي للدراسة للميدانية.

يتضح من الجدول السابق رقم (3) أن أفراد العينة الذين تزيد خبراتهم على عشر سنوات نحو 39%، وأن 37% من أفراد العينة تراوح خبراتهم بين (5) و(10) سنوات، أما أفراد العينة حديثو الخبرة والذين تراوح خبراتهم بين سنة وأربع سنوات فيقدرون بنحو 24%. وتوحي هذه النسب إلى أن الدراسة اعتمدت اعتماداً كبيراً على مراجعين ومحاسبين تزيد سنوات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة عن خمس سنوات، حيث بلغت نسبتهم نحو 77% من العينة.

## 7- تحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء عرض النتائج التي تم التوصل إليها وتحليلها فيما يتعلق باختبار فروض الدراسة. وستعرض هذه النتائج على النحو الذي يتماشى مع أهداف الدراسة.

## أولاً: اختبار الفرض الأول:

يهدف هذا الفرض إلى تعرف على آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة. وقد صيغ هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يأتي: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة". وتضمن السؤال الأول من القائمة ست عبارات تمثل أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة. ويعرض الجدول الآتي رقم (4) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذا الفرض

باستخدام اختبار Mann Whitney:

جدول رقم (4)

اختبار معنوية الاختلافات بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى

عملية المراجعة (اختبار *WhitneyMann*)

رقم الاختلاف	مستوى الدلالة	من قيمة MWT Z	المراجعون في الجهاز		المراجعون في المكاتب الخاصة		الفئة المتغير	م
			الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط		
غير معنوي	0.544	0.607-	0.695	4.46	0.498	4.57	تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة	1
غير معنوي	0.183	1.332-	0.705	4.23	0.648	4.37	تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة	2
غير معنوي	0.123	1.541-	0.196	3.70	1.117	3.43	تدعيم استقلال المراجع	3
غير معنوي	0.730	0.345-	0.798	4.03	0.909	3.97	اكتشاف حالات إدارة الأرباح	4
غير معنوي	0.323	0.989-	0.778	4.06	0.892	4.14	الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة	5
غير معنوي	0.492	0.687-	0.752	4.01	0.891	3.89	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء	6
غير معنوي	0.638	0.470-	0.518	4.08	0.495	4.06	الإجمالي	

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

• معنوي أي إن مستوى الدلالة > 0.05، غير معنوي أي إن مستوى الدلالة < 0.05

ومن بيانات الجدول رقم (4) يلاحظ الآتي:

- لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة فيما يتعلق بتحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، وكذلك في تدعيم استقلال المراجع، واكتشاف حالات إدارة الأرباح، فضلاً عن الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، وفي تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء. وعلى هذا يتم قبول فرض العدم وهو: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة.
- ولترتيب الأهمية النسبية لمظاهر الاستدلال على أهمية التخصص المهني للمراجع واختبار معنويتها عند مستوى (3) وهو المستوى الافتراضي طبقاً لمقياس Likert استخدم اختبار T-Test، ويعرض الجدول رقم (5) ترتيب تلك المظاهر، وترتيبها وفقاً لأهميتها النسبية.

## جدول رقم (5)

نتائج تحليل آراء المراجعين بشأن أهمية التخصص المهني للمراجع وأهميتها النسبية (اختبار  $T$ -test).

رقم المتغير في القائمة	الترتيب	المتغيرات	المتوسط	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	نوعية الاختلاف
1	1	تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة	4.52	0.588	0.000	معنوي
2	2	تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة	4.31	0.674	0.000	معنوي
5	3	الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة	4.11	0.845	0.000	معنوي
4	4	اكتشاف حالات إدارة الأرباح	3.99	0.863	0.000	معنوي
6	5	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء	3.94	0.836	0.000	معنوي
3	6	تدعيم استقلال المراجع	3.54	1.154	0.000	معنوي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

معنوي أي إن مستوى الدلالة  $> 0.05$ ، غير معنوي أي إن مستوى الدلالة  $< 0.05$ .

ومن خلال الجدول السابق رقم (5) يلاحظ أن المتغيرات جميعها الخاصة بأهمية التخصص المهني للمراجع لها درجة معنوية مرتفعة، لأن جميعها معنوية عند المتوسط الافتراضي (3). ومن ثم فإن اتفاق المراجعين على أهمية التخصص المهني للمراجع في الحالات السابقة يوضح مدى إدراكهم لأهمية التخصص للمراجعين، وقد يعود هذا الاتفاق لمستوى التأهيل لدى المراجعين في السمين إذ أفراد العينة جميعهم جامعيون يحملون درجة البكالوريوس 100%. كما أن أكثر من 75% منهم خبراتهم المهنية أكثر من خمس سنوات (جدول رقم 2 و3 السابق).

- جاءت آراء طائفتي المراجعين متفقة على أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وبلغ متوسط الإجابات لدى المراجعين في المكاتب الخاصة (4.57)، وبالنسبة إلى المراجعين في الجهاز بلغ المتوسط (4.46) وهي قيم أعلى من المتوسط الافتراضي (3) اعتمدت عليه الدراسة الحالية وأخذت الترتيب الأول بين المتغيرات الأخرى.

- إن التخصص المهني للمراجع مهم بالنسبة إلى تحسين تخطيط عملية المراجعة، إذ بلغ متوسط الإجابات للمراجعين في المكاتب الخاصة (4.37) و (4.23) لمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وهو ما يعني أن المعلومات التي يحوزها المراجع من خلال تخصصه تعمل على تحسين قدراته المهنية، ومن ثم على تحسين تخطيط المراجعة، وأخذ الترتيب الثاني من وجهة نظر فنتي المراجعين.

- للتخصص المهني أهمية في الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، إذ يمثل التخصص استراتيجية تميز عن باقي شركات المراجعة، من حيث الاستفادة من الوفورات الاقتصادية الناتجة عن الحجم سواء ما يتعلق بالنفقات الرأسمالية أو الجارية أو ارتفاع مستوى

كفاءة المراجعين، ومن ثم تقديم خدمات متميزة، تجعل من جودة الخدمة المقدمة أساس التنافس وليس تنافساً بسبب الأتعاب. وقد بلغ متوسط إجابات المراجعين في المكاتب الخاصة (4.14)، و (4.06) بالنسبة لإجابات المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. ويحتل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية.

- يعدُّ التخصص المهني للمراجع مهماً لأنه يساعد في تدعيم قدرات المراجع على اكتشاف ومنع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية، وبلغ المتوسط (4.03) لدى مراجعي الجهاز، في حين بلغ متوسط إجابات المراجعين في المكاتب الخاصة (3.97). وجاء في الترتيب الرابع وفقاً لوجهة نظر العينة.

- يعدُّ التخصص المهني مهماً بالنسبة إلى المراجع لأنه يعمل على تخفيض الاستعانة بالخبراء، فالخبرات المتراكمة لدى المراجع في مراجعة صناعة معينة، فضلاً عن المعرفة المهنية المتخصصة المبنية على أساس الإلمام بطبيعة نشاطات العملاء التي تعمل على تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء. وقد بلغ متوسط إجابات المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (4.01)، ومتوسط إجابات المراجعين في المكاتب الخاصة (3.89)، ومع ذلك فإنَّ الدراسات السابقة لم تتناول هذا المتغير رغم أهميته للمراجع بالنسبة لعملية المراجعة.

- إنَّ للتخصص المهني أهمية في تدعيم استقلال المراجع. ولكن يلاحظ أن قيم المتوسطات لمتغير الاستقلال أقل من المتوسطات للمتغيرات الأخرى وجاء في المرتبة الأخيرة. ويرجع ذلك إلى أن موضوع الاستقلال بشكل عام من الموضوعات التي مازالت محل جدل، وقد وجدت دراسة Stone, (2001) أن تخصص المراجع قد يعرض استقلال المراجع للخطر وموضوعيته. في حين أظهرت نتائج دراسة أخرى (Chung, & Sanjay 2003) أن التخصص المهني للمراجع يدعم استقلال المراجع وهو ما تتفق معه الدراسة الحالية.

- وتتفق النتائج السابقة للدراسة الحالية مع دراسات كل من Low (2004)، خالد محمد عبد المنعم لبيب (2005)، أحمد زكي حسين متولي (2006)، و Chung, & Sanjay (2003)، و Krishnan (2003)، Chung, & Nagy (2004)، وأمال محمد محمد عوض (2006)، و Gramling and Kwon, et al. (2007)، و Ston (2001)، و Mayhew & Wilkins (2003).

#### اختبار الفرض الثاني:

هدف هذا الفرض إلى تعرف آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة. وذلك من خلال السؤال الثاني في القائمة، وقد صيغ هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يأتي: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة. واختبار هذا الفرض فقد قُسمت مخاطر المراجعة\* (خطر الرقابة والخطر الحتمي أو الملازم وخطر الاكتشاف) إلى ثمانية متغيرات تعكس مخاطر

المراجعة. ويعرض الجدول الآتي رقم (6) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذا الفرض باستخدام اختبار Mann Whitney:

جدول رقم (6)

اختبار معنوية الاختلافات بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة (اختبار WhitneyMann)

م	أنوع الخطر	العناصر	المراجعون في المكاتب الخاصة		المراجعون في الجهاز		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري			
1	مخاطر الرقابة	دقة تحديد اختبارات الالتزام	4.15	0.560	4.28	0.735	1.950-	0.051	غير معنوي
2		الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	4.39	0.636	4.42	0.581	0.088-	0.930	غير معنوي
3		معرفة أماكن تكرار الأخطاء	4.35	0.747	4.36	0.569	0.527-	0.598	غير معنوي
الإجمالي			4.30	0.648	4.35	0.628			
4	مخاطر الاكتشاف	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي	4.29	0.674	4.39	0.602	0.815-	0.415	غير معنوي
5		معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة	4.13	0.829	4.27	0.665	0.780-	0.435	غير معنوي
6		درجة التأثير في تفسير النتائج	4.08	0.738	4.19	0.657	0.930-	0.353	غير معنوي
الإجمالي			4.17	0.747	4.28	0.641			
7	المخاطر الخفية	معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها	4.33	0.728	4.48	0.612	1.160-	0.246	غير معنوي
8		تسهيل مراجعة الإدارة	4.10	0.647	3.99	0.663	1.048-	0.295	غير معنوي
الإجمالي			4.22	0.688	4.24	0.638			
الإجمالي			4.23	0.473	4.30	0.334	0.590-	0.555	غير معنوي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

- معنوي أي إن مستوى الدلالة  $> 0.05$ ، غير معنوي أي إن مستوى الدلالة  $< 0.05$

ويتضح من الجدول رقم (6) السابق ما يأتي:

- إنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين في المكاتب الخاصة ومراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة. وقد بلغ المتوسط العام لكل من آراء المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومراجعي المكاتب الخاصة و(4.30) (4.23) على التوالي، وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3)، كما أن مستوى الدلالة للمتغيرات جميعها كانت أكبر من (0.05)، مما يعني قبول فرض العدم وهو: "لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة".

- أعطى المراجعون في المكاتب الخاصة درجة تأثير عالية للتخصص المهني للمراجع في اكتشاف مخاطر الرقابة، والمتمثلة في دقة تحديد اختبارات الالتزام، و الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء. واتفق معهم في ذلك المراجعون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في هذه الأهمية، حيث بلغ المتوسط العام للمتغيرات التي تقيس خطر الرقابة لكل من مراجعي المكاتب الخاصة (4.35) ومراجعي الجهاز (4.30).

- عدّ المراجعون في المكاتب الخاصة أن التخصص المهني للمراجع يؤثر في المرتبة الثانية فسي اكتشاف المخاطر الحتمية (الملازمة) المتمثلة في معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة، وقد بلغ المتوسط العام للمتغيرات التي تقيس المخاطر الحتمية (4.22). ويأتي في المرتبة الثالثة من وجهة نظر المراجعين في المكاتب الخاصة من وقد أثر التخصص المهني للمراجع في تقدير مخاطر الاكتشاف، وقد بلغ المتوسط العام للمتغيرات التي تقيس مخاطر الاكتشاف (4.17).

- عدّ المراجعون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أن التخصص المهني للمراجع يؤثر بدرجة ثانية في اكتشاف مخاطر الاكتشاف المتمثلة في دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، ودرجة تأثير التخصص في تفسير النتائج، ومن خلال المتوسط العام للمتغيرات التي تقيس مخاطر الاكتشاف الذي بلغ (4.28)، في حين يأتي تأثير التخصص المهني للمراجع في اكتشاف المخاطر الحتمية (الملازمة) المرتبة الثالثة، وقد بلغ المتوسط العام للمتغيرات التي تقيس مخاطر الاكتشاف (4.25).



- رغم عدم وجود اختلافات جوهرية إحصائياً بين المراجعين، إلا أن هناك تفاوتاً في إدراك مدى تأثير التخصص المهني للمراجع في اكتشاف مخاطر المراجعة، إذ تشير النتائج في الجدول السابق (7) إلى أن المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أكثر إدراكاً بتأثير التخصص المهني للمراجع في اكتشاف مخاطر المراجعة. وقد يعود ذلك إلى طبيعة عملهم القائمة على التخصص في مراجعة وحدات القطاع العام والمختلط، فضلاً عن الخبرة المهنية الطويلة في مزاولة العمل، إذ وجد أن نسبة من يمارسون المهنة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أكثر من عشر سنوات (55.7%) من أفراد عينة، وهي نسبة كبيرة.

من خلال ما سبق يمكن القول: إن المراجعين في اليمن يدركون تأثير التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير كفاءة مخاطر المراجعة. وتأتي نتيجة الدراسة الحالية غير متوافقة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة سابقة<sup>(45)</sup> أجريت على مراجعين في مصر، حيث توصلت تلك الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية بين أفراد العينة المختارة من المراجعين حول الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء - خطر الرقابة -، وحول تأثير التخصص في معرفة البنود والحسابات التي تشمل خطر بطبيعتها - الخطر الحتمي -، وفي دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة وتأثير التخصص في تفسير النتائج - خطر الاكتشاف - . في حين توصلت الدراسة الحالية في البيئة اليمنية إلى عدم وجود اختلافات جوهرية إحصائياً كما ذكر أعلاه. في حين اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في عدم وجود اختلاف معنوي فيما يتعلق بتأثير التخصص المهني للمراجع في دقة تحديد اختبارات الالتزام، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة.

ومما هو جدير بالإشارة هنا أنه ليس الهدف من هذا الفرض قياس الأهمية النسبية لكل خطر عن الآخر، لكن الهدف هو معرفة هل التخصص المهني يحسن من كفاءة تقدير مخاطر المراجعة بشكل عام، ولكن لزيادة الإيضاح في التحليل قُسمت تلك المخاطر إلى الأنواع الثلاثة لخطر المراجعة المعروفة وهي المخاطر الحتمية، ومخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف.

#### رابعاً: الخلاصة والنتائج والتوصيات:

أصبح مصطلح التخصص *Specialist* يرتبط ارتباطاً متزايداً ليس فقط بمكاتب المراجعة، وإنما أيضاً بالمراجعين الأفراد العاملين في مكاتب المراجعة، حيث إن ظهور مكاتب المراجعة والأفراد كمتخصصين يؤدي إلى أفضلية في تقديم الخدمات للعملاء، واستخدمت هذه الفكرة من قبل مكاتب المراجعة في تسويق خدماتها. وعليه فإن الدراسة الحالية حاولت البحث في أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية.

ونوقشت عدد من الدراسات السابقة - العربية والأجنبية - ذات الصلة بالموضوع، وفي ضوء ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، وما عرضه الباحث من متغيرات تم الاستفادة منها في الدراسة الميدانية التي اهتمت باستقصاء آراء المراجعين في كل من المكاتب الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول معرفة أهمية التخصص المهني للمراجعين بالنسبة إلى عملية المراجعة، ودور التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة. وقد استخدم الباحث قوائم الاستقصاء والمقابلات الشخصية في جمع البيانات اللازمة، وباستخدام البرنامج الإحصائي ( SPSS 15. for windows ) أجريت التحليلات المناسبة للبيانات واختبار فروض الدراسة، حيث أمكن التوصل إلى النتائج الآتية:

(1) يعدُّ التخصص المهني للمراجع اتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص، فضلاً عما ما يوفره التخصص من زيادة في أحجام مكاتب المراجعة الذي بدوره يوفر ميزات أخرى، مثل زيادة الأتعاب، وتحسين سمعة المكتب والمراجع، واستخدام الأساليب الحديثة والمتطورة في المراجعة، وهو ما ينعكس ذلك على أداء المراجع في كفاءته في الكشف عن أخطاء القوائم المالية، ومن ثمَّ تقليل خطر المراجعة وهو ما يجعل العملاء يفضلون المراجع المتخصص للقيام بمراجعة نشاطاتهم.

(2) عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة، من خلال تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، وتدعيم استقلال المراجع، واكتشاف حالات إدارة الأرباح، والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، وتخفيض حالات الاستعانة بالخبراء. وهي المتغيرات التي تعكس أيضاً جودة الأداء المهني. ويعكس هذا الاتفاق مستوى إدراك المراجعين لأهمية موضوع التخصص في المراجعة لتحسين جودة الأداء المهني.

(3) اتفاق المراجعين على أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف، والخطر الحتمي. وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام، والحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء، ودقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، ودرجة التأثير في تفسير النتائج، ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها، وتسهيل مراجعة تقديرات الإدارة.

وبناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يأتي:

- (1) أهمية إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للمراجع، وذلك لما يوفره هذا التخصص من زيادة في الكفاءة المهنية و تحسين تقدير مخاطر المراجعة وهو ما يؤدي في الأخير إلى تحسين جودة الأداء المهني.
- (2) ينبغي على المراجعين القيام بممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني وفقاً لما أظهرته الدراسة الحالية من أهمية التخصص المهني لهم في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة شديدة، يحتم عليها مواكبة ذلك وإلا فقدت سيطرتها على منافستها في السوق. لأن ذلك يوفر للمراجع إماماً ومعرفة بكل النواحي الفنية والقانونية والاقتصادية، ومن ثم معرفة مدى خطورتها وكيفية التعامل معها وهو ما يؤدي تحسين تقدير مخاطر المراجعة.
- (3) ضرورة قيام الجمعيات العلمية المهنية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجع في الصناعة التي يريد التخصص فيها ليكون على علم بها من النواحي الفنية والقانونية والاقتصادية جميعها، وتحديد إطار مستقل لمشاكل كل صناعة ودراستها وبيان مدى خطورتها على عمل المراجع وكيفية التعامل معها وبيان المؤشرات الخاصة بكل صناعة التي تعرض فرض الاستمرارية للخطر الذي يعد أحد أضلاع فجوة التوقعات، وهو ما سيؤدي إلى صياغة إرشادات مراجعة خاصة بكل صناعة، ويجعل المراجع في النهاية قادراً على الإلمام بكل ما هو جديد في مجال تخصصه، وتجعل المراجعة مهنة تواكب عصرها ويحسن تحسيناً كبيراً تقدير مخاطر المراجعة.
- (4) ينبغي على شركات ومكاتب المراجعة في اليمن القيام بإتمام المزيد من عمليات الاندماج بينها، كي تتوافر لها القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية اللازمة لمواجهة الآثار المترتبة على التغيرات العالمية، وأثار العولمة بشتى صورها، الاقتصادية والمهنية والتقنية، إذ إن الاندماج بين مكاتب المراجعة سينعكس أثره بشكل مباشر على توافر المقومات اللازمة للمراجعين في ممارسة عملهم المهني وفقاً للتخصص المهني، بما يتلاءم وقطاعات النشاط الاقتصادي السائدة بسوق الأعمال، وللارتقاء بجودة الأداء المهني، لتواكب مكاتب المراجعة اليمنية التنمية المهنية بصفة مستمرة.

## المراجع والهوامش

- (1) إنَّ مصطلح التخصص المهني الوارد في عنوان هذا البحث وسياقه يمتد إلى أي قطاع أو نشاط يمارس فيه المراجع الخارجي مهنة المراجعة. بمعنى قد يكون المراجع متخصصاً في مراجعة البنوك، أو في مجال الشركات السياحية والفنادق، أو الشركات والمنشآت الصناعية، أو غيرها من القطاعات الأخرى. وفي هذا البحث سوف يستخدم مصطلح التخصص المهني للتعبير عن تخصص المراجع في نشاط محدد.
- (2) Romanus, Robin N., Maher, John J., and Fleming, Damon M., " Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements", *Accounting Horizons*, Vol. 22, Iss. 4, 2008, p.390.
- (3) للمزيد يمكن الرجوع إلى:
- O'keefe, Terrence B., King, Raymond D., and Gaver, Kenneth M., " Audit Fees, Industry Specialization and Compliance With GAAS Reporting Standards " *Auditing :A Journal of Practice & theory* , vol.13, Iss. 2 ,1994, p.44.
- Moroney, Robyn, "Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment?", *Auditing: A Journal of Practice and theory*, Vol. 26, Iss. 2, 2007, p.70.
- (4) ليلي عزيز صليب، " أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003، ص ص 369-416*.
- (5) خالد محمد عبد المنعم لبيب، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 2005، ص ص 83-183*.
- (6) أحمد زكي حسين متولي، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2006، ص ص 165-237*.
- (7) Gramling, Audrey A. and Stone, Dan N., "Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 20, 2001, pp. 1-29.
- (8) Vincent E. Owhoso, William F. Messier, and John G. Lynch, " Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review" *Journal of Accounting Research*, . Vol. 40, Iss. 3, 2002, pp. 883-900.
- (9) Chung, H. & Sanjay, Kallapur, "Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals " *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 4, 2003, pp.931-955.
- (10) Krishnan, Gopal V., " Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrains Earnings Management?", *Accounting Horizons*, Vol. 17, Supplement 2003, pp. 1-16.

- (11) Low, Kin Yew, "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 79, Iss. 1, January, 2004, pp201-219.
- (12) Soo Young Kwon, CheeYeow Lim and Patricia Mui-Siang Tan, " Legal Systems and Earning quality : The Role of Auditor industry specialization", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26, Iss. 2, 2007, pp. 25-55.
- (13) Chee-Yeow Lim, and Hun-Tong Tan, " Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", *Journal of Accounting Research*, Vol.46, Iss.1 March, 2008, pp. 199-246.
- (14) Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., *Op. Cit.*, p2.
- (15) إبراهيم طه عبد الوهاب، " نظرية المراجعة 2"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2000، ص 19.*
- (16) Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., *Op. Cit.*, p2.
- (17) ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 379.
- (18) Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., "Determinants of Auditor Expertise" *Journal of Accounting Research*, vol. 28, (Supplement 1990), p.2.
- (19) Solomon, IRA, Shields, Michael D., and Whittington, O. Ray, " What Do Industry – Specialist Auditors Know?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, Iss.1, Spring 1999, p.191-192.
- (20) أمال محمد 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، العدد الأول، 2006، ص 68.*
- (21) محمد عبد الله محمد، " أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين في إطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة: دراسة اختبارية على بيئة المراجعة في مصر"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2005، ص 149.*
- (22) الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق، والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005، ص ص 349 - 357.
- (23) المرجع السابق، ص ص 519-524.
- (24) Stanley, Jonathan D., and DeZoort, F. Todd, " Audit Firm tenure and Financial Restatements: An analysis of Industry Specialization and fee Effects", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, Iss.2, March- April 2007, p.131.
- (25) AICPA., "Top five Issues Impacting CPAs in 21st Century", <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/topfive.htm>.
- (26) Craswell, Allen T., Francis, Jere R. and Taylor, Stephen L., " Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 20, Iss. 3, December 1995, p. 302.

- (27) Mayhew, Brian W. and Wilkins, Michael S., "Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Firms Going Public.", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 2, (Sep 2003), p. 41.
- (28) Carcello, Joseph V., and Nagy, Albert L., "Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting" *managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Iss. 5, 2004, p. 670.
- (29) Payne, Jeff L., "The Influence of Audit Firm Specialization on Analysts' Forecast Errors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 2, 2008, p.110.
- (30) Chung, Hyeesoo and Sanjay, Kallapur, " Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals", *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 4, 2003., p.951.
- (31) Gramling, Audrey A. and Stone, Dan N., *Op. Cit.*, p. 26.

(32) خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 95.

- (33) Maletta, Mario and Wright, Arnold, "Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, Iss. 1, (Spring 1996), p. 74. As Cited By:  
-American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards, Iss. 47, " Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", (New York: AICPA, 1983).

(34) محمد نظمي عبد النبي بخيت، "قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004، ص 107.

- (35) Maletta, Mario and Wright, Arnold, *op. cit.*, p. 74.

(36) ليلى عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 384.

(37) المرجع السابق، 387.

- (38) Lowensohn, Suzanne, Johnson, Laurence E., Elder, Randal J., and Davies, Stephen P., "Auditor Specialization, Perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market", *Journal of accounting and Public Policy*, Vol. 26, Iss. 6, Nov 2007, pp. 705-732.

(39) حدّدت هذه العينة باستخدام المعادلة الآتية:

$$N = \frac{n p Q}{(n-1) D + p}$$

إذ إن:

N = هو حجم العينة المطلوب.

n = هو حجم المجتمع ويجب أن يكون محددًا.

$$D = \frac{B^2}{Z^2}$$

ذ: B تقدر بـ (5%) وهي الخطأ المسموح به في البحوث الاجتماعية.

Z ويمثل الأحداثي السيني لمنحنى التوزيع الطبيعي (وتساوي 1.96 عند درجة ثقة 95%)

P نسبة عدد المفردات في المجتمع التي تتوافر فيها الخصائص موضوع الدراسة (وتساوي 50%).

Q النسبة المتممة لنسبة عدد المفردات وتساوي (1-p)

يمكن الرجوع في ذلك إلى:

عبد الرزاق أمين أبو شعر، " العينات وتطبيقها في البحوث الاجتماعية"، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1997، ص 136.

(40) جمعية المحاسبين القانونيين، كشف بأسماء المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة المراجعة، 2009.

(41) حُدِّدَت العينة باستخدام المعادلة السابقة.

(42) ملحق الدراسة.

(43) حُسِبَت نسبة الاستجابة باستخدام المعادلة الآتية: نسبة الاستجابة = عدد القوائم المستخدمة في التحليل

عدد القوائم الموزعة

(44) قانون مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات، رقم 26، لسنة 1999م. مرجع سبق ذكره.

\* رُتِبَت المتغيرات بعد المقارنة بين متوسطاتها، حيث أخذت المتغيرات التي ليس بين متوسطاتها فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فُتة ترتيب واحدة

\* جرى التقسيم وفقاً لدراسة ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 406.

(45) ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص ص 413.412.

الأخ الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان:

"أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "

(دراسة تحليلية ميدانية في الجمهورية اليمنية)

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية، خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والمعلوماتية وما صاحب ذلك من زيادة الاهتمام نحو تبني مفهوم التخصص المهني لدى الممارسين لهذه المهنة. ويقوم هذا المفهوم على أساس تخصص المراجع الخارجي في أحد النشاطات الاقتصادية، أو إحدى الصناعات الرئيسية السائدة، بحيث يكتسب المزيد من الخبرات المتخصصة في مجال مراجعة منشآت قطاع اقتصادي معين، الأمر الذي ينعكس على تحسين جودة الأداء المهني.

والباحث يقدم خالص شكره وعظيم امتنانه لتعاونكم سلفاً، وتفضلكم بالإجابة عن الأسئلة الواردة بالقائمة مؤكداً أن إجاباتكم ستظل موضع السرية الكاملة ولن تستخدم إلا لأغراض هذه الدراسة.

الباحث

معاذ ظاهر صالح

#### أهم المصطلحات المستخدمة:

- المراجع المتخصص: هو المراجع الخارجي الذي يمارس مهنة المراجعة الخارجية في نشاط محدد، مثل مراجعة البنوك، أو مراجعة المنشآت الصناعية كشركات الصناعات الغذائية، أو مراجعة منشآت خدمية مثل الفنادق وغيرها.
- إدارة الأرباح المحاسبية: تدخل إدارة المنشأة في الحفاظ على مستوى ربح يتمتع بدرجة من الثبات والنمو وحرية الاختيار للسياسات المحاسبية للحد من تقلبات الأرباح، من خلال اختيار أسس القياس وطرائقه المناسبة للتأثير في مستوى الأرباح المنشورة.



(أولاً): أسئلة قائمة الاستقصاء:

س1/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن للتخصص المهني للمراجع أهمية فيما يأتي:

م	العبارات	موافق جداً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة*.					
2	تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة.					
3	تدعيم استقلال المراجع.					
4	اكتشاف حالات إدارة الأرباح.					
5	الإبقاء بمستوى لنقطة مهنية بين مكتب لمراجعة.					
6	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.					
7	أخرى أذكرها.....					

س 2/ إذا كانت إجابتك ( الفقرة الأولى من السؤال السابق \* ) بالموافقة على أن التخصص المهني للمراجع يحسن من كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، برجاء توضيح مدى موافقتك على ما يأتي:

م	العبارات	موافق جداً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	دقة تحديد اختبارات الالتزام.					
2	الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.					
3	معرفة أماكن تكرار الأخطاء.					
4	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي.					
5	معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة.					
6	درجة التأثير في تفسير النتائج.					
7	معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها.					
8	تسهيل مراجعة تقديرات الإدارة.					
9	أخرى أذكرها:.....					

- (ثانياً): معلومات عامة:
- 1- الاسم (اختياري): .....
- 2- المؤهلات العلمية والمهنية:
- بكالوريوس ( )
- دبلوم دراسات عليا ( )
- ماجستير ( )
- دكتوراه ( )
- عضو جمعية مهنية ( ) اذكرها: .....
- زمالة جمعية مهنية ( ) اذكرها: .....
- 3- الوظيفة:
- عضو هيئة تدريس ممارس ( )
- عضو هيئة تدريس غير ممارس ( )
- مراجع ( )
- مراجع أول ( )
- مدير مراجعة ( )
- شريك ( )
- 4- مدة الخبرة في الوظيفة الحالية:
- أقل من 5 سنوات ( )
- من 5 - 10 سنوات ( )
- أكثر من 10 سنوات ( )
- 5- النشاط الذي تمارس فيه خدمة المراجعة: (يمكن اختيار أكثر من إجابة)
- شركات صناعية ( )
- شركات خدمية ( )
- بنوك وشركات تأمين ( )
- مرافق حكومية ( )
- 6- يقدم المكتب الخدمات التالية إلى الشركات:
- استشارات بخلاف المراجعة ( )
- خدمات المراجعة ( )