



مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية العدد الثالث - سبتمبر 2017

مجلة علمية محكمة

E.mail: journalmiu@gmail.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَلَنْبَلُوتَكُمْ بِشَيْءٍ مِّنَ الْخَوْفِ وَالْجُوعِ وَنَقْصٍ مِّنَ الْأَمْوَالِ وَالْأَنْفُسِ وَالثَّمَرَاتِ وَبَشِّرِ

الصَّابِرِينَ (155) الَّذِينَ إِذَا أَصَابَتْهُمُ مُصِيبَةٌ قَالُوا إِنَّا لِلَّهِ وَإِنَّا إِلَيْهِ رَاجِعُونَ (156)

أُولَئِكَ عَلَيْهِمْ صَلَوَاتٌ مِّن رَّبِّهِمْ وَرَحْمَةٌ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُهْتَدُونَ ﴿

البقرة آتي 154 - 156

بِسْمِ اللَّهِ
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية

مجلة علمية محكمة تعنى بالدراسات الإنسانية والتطبيقية

وتصدر باللغتين العربية والانجليزية

حائزة على ترقيم المركز الدولي الموحد للدوريات (ISSN (2519-6286

رئيس التحرير

د. عبد الكريم عبد الله بالقاسم

هيئة التحرير

أ. أحمد مفتاح الصيد.

أ. أمينة محمد بشير المغربي.

د. بثينة فضيل بوخطوة.

د. فهمي إبراهيم الحداد.

د. ماشاءالله عثمان الزوي.

❖ الهيئة الإدارية :-

وليد عبدالله الخليفة.

❖ إعداد فني :- هنيذا عمر الطشاني.

❖ مدقق لغوي د. أحمد مصباح اسحيم.

الهيئة الاستشارية

- الدكتور إبراهيم رستم (علوم هندسية)
- الدكتور إدريس عبد السلام اشتيوي (محاسبة)
- الدكتور بوبكر فرج شريعة (محاسبة)
- الدكتور رمضان ألمجرب (لغة انجليزية)
- الدكتور سالم محمد الأوجلي (قانون جنائي)
- الدكتور صبري جبران الكرغلي (تسويق)
- الأستاذ عبدالله علي الرحيبي (آثار و تاريخ قديم)
- الدكتور عبدالكريم جويلي عبد العالی (مناهج تربوية)
- الدكتور عبد المطلوب الطبولي (لغة عربية)
- الدكتور عبدالناصر عزالدين بوخشيم (إقتصاد)
- الدكتور عبد الناصر يوسف الزوكي (علوم طبية)
- الدكتور عمر إبراهيم العفاس (علوم سياسية)
- الدكتور فؤاد حمدي بن طاهر (آثار و تاريخ قديم)
- الدكتور فيصل سالم الكيخيا (تسويق)
- الدكتور محمد إبراهيم حماد (محاسبة)
- الدكتور موسي مسعود أرحومة (قانون)
- الدكتور ناصر فرج بن حسونه (إدارة)
- الدكتور نجيب المحجوب أَلحصادي (فلسفة علم و منطق)
- الدكتور يوسف حامد الشين (فلسفة)

- والمجلة لها حرية التقييم عند مستشار آخر إذا كان البحث لا يقع مجاله تحت التخصصات المذكورة.

شروط النشر في مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية

1. ألا يقل البحث عن عشر ورقات، وألا يزيد عن عشرين ورقة فليساكاب A4، على أن يكون الخط (نوع العربي التقليدي. Simplified وحجمه 14).
2. أن يرسل البحث إلكترونياً، و يشترط أن يكون مكتوباً على برنامج (Microsoft Word) وأن يكون الخط بالعربية (Simplified) مقاسه 14، على أن يكون تباعد الأسطر بقياس سطر واحد و بالنسبة لهوامش الصفحة من الأعلى و الأسفل و من اليمين (2.5 سم (ومن اليسار 2) سم . (و يخطر الباحث باستلام بحثه في حينه)، أما إذا كان البحث باللغة الإنجليزية فيكتب بخط نوع (Time New Roman).
3. تقبل البحوث باللغة العربية في العموم والإنجليزية تالياً أو ترجمة، وأن يقدم الباحث لها ملخصاً بالعربية على أن لا يقل عن مئة وخمسين كلمة .
4. ألا يكون البحث قد سبق نشره في إحدى المجالات الوطنية أو غيرها أو مستلاً من رسالة ماجستير أو أطروحة دكتوراه، أو يكون الباحث قد تناوله بعنوان آخر في وسيلة نشر أخرى .
5. يراعى في البحث الشكلية الفنية والمنهجية، وتوثيق المصادر والمراجع، وتدوين التواريخ، ومقابلة الأسماء بالحرف اللاتيني. والتنصيص على النصوص وغيرها .
6. يراعى في أسلوب كتابة الهوامش و عرض المراجع كتابة اسم المؤلف، عنوان الكتاب، اسم المترجم أو المحقق، الطبعة، مكان النشر، الناشر، تاريخ النشر، رقم الجزء والصفحة في الهوامش و قائمة المراجع العربية و الإنجليزية ينبغي أن يكون عنوان الكتاب أو المجلة بالخط المحبر .
7. تلتزم المجلة بإشعار الباحث بقبول بحثه ان كان مقبولاً للنشر أو قابلاً للتعديل بعد التقييم.
8. لا تقدم المجلة شهادة أو إفادة (مقبول للنشر) ما لم يكن قد قرر نشره فعلياً أو نشر.
9. البحوث المقدمة للمجلة لا تعاد لأصحابها سواء نشرت أو لم تنشر.
10. أن يتضمن البحث اسم الباحث، وتخصصه، ومجال عمله والهاتف، والبريد الإلكتروني إن وجد، وإن تعدد الباحثون فيكتفي بأحدهم.
11. يحق للباحث نسخة من العدد المنشور فيها بحثه إن كانت المجلة ورقية، وإذا كانت إلكترونية يحق له سحب ذلك من موقع الجامعة المنشورة عليه بعد إشعاره بصدور العدد، فإن لم يتمكن فيمكن حينئذ إرسال نسخة علي بريده الإلكتروني أو الفاير إن كان له ذلك.
12. بعد إشعار الباحث بقبول بحثه وإرجاعه له للتصحيح أو الإضافة أو التعديل، أن يقوم الباحث بتزويد المجلة بنسخة من البحث في صورته النهائية علي قرص مدمج CD يدوياً أو إرساله علي بريد المجلة أو علي بريد المندوبين.
13. تنبيه على الباحث الذين يستعملون بعض الاقتباسات من (النت) بطريقة القص ، أن يعيدوا طباعتها في بحوثهم لعدم تكيفها فنيا في اخراج المجلة .

14. يدفع الراغب في نشر بحثه مبدئياً مبلغاً قدره (50) ديناراً ليبيا إذا كان الباحث من داخل ليبيا، و (50) دولاراً أمريكياً إذا كان الباحث من خارج ليبيا، ويتم المبلغ إلى (200) ديناراً أو (200) دولاراً حين يقرر البحث بدرجة مقبول للنشر بدون تعديل، أو مقبول للنشر مع التعديل .

بريد المجلة: journal@miu.edu.ly

أسرة هيئة التحرير

محتويات العدد

الصفحة	الموضوع	كلمة العدد
1	.....
2	..... دراسة تحليلية قياسية	العلاقة بين عجز الموازنة، و عرض النقود و التضخم" حالة ليبيا (1980-2005) ،
	..... د. أحمد علي الحوتة	
15	.....	دراسة أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، على جودة التقارير المالية "دراسة ميدانية "
	..... د. خالد محمد رحيل سالم	
40	.....	أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية" دراسة ميدانية على مدراء
	..... الإدارات العامة بالمنطقة الشرقية"	
	..... د. عادل عطية عبد الستار العبيدي ، د. أحمد علي فرج الكاديكي	
65	.....	محددات الربحية في المصارف التجارية الليبية" دراسة مقارنة بين المصارف التجارية الليبية خلال الفترة من "
	..... م 2010 -2000	
	..... أ. محمد الطيب موسى - أ. نبيل امجيد الشريف	
104	.....	سيميائية العنوان في الشعر الليبي الحديث (إبراهيم الهوني أنموذجا)
	..... د. نجية معيتيق الطيرة	
135	.....	إشكالية الزمان في الفكر الإنساني " رؤية فلسفية مغايرة لإمكانية تفسير مفهوم الزمن"
	..... د. إبراهيم حسين إبراهيم الشريف	
149	.....	Profile of Nutritional Rickets among Libyan children in Benghazi Dr. Lubna Jamal Abdelmalek

بنغازي - الكيش - الطريق الدائري الأول (شارع النهر) قرب عيادة (الأم الحنون)

هواتف 0919002933-0919002934 تلفون + فاكس 0612221157

www.miu.edu.ly الموقع : info @miu.edu.ly - البريد الإلكتروني

كلمة العدد

مع إطلالة عددنا الثالث المنجز بما عاهدت المجلة نفسها عليه، من الحرص و الدقة و تنوع موضوعاتها، فهي تفتح آفاق البحث في رحاب المعرفة أمام الراغبين في النشر على صفحاتها دون انتقاء أو إقصاء، لذا فهي مبهجة مع توالي وصول الموضوعات للنشر لعددنا الرابع، و هذا إن دل على شيء فهو دليل الاستحسان و الثقة في المكانة التي بدأت تحتلها مجلتنا رغم حداثة سننها، لاسيما و أنها قد تحصلت على رقم المركز الدولي للدوريات المحكمة (ISNN)، و أخذت مكانها بين المجلات المحكمة الجامعية الليبية، و تعمل على حيازة مكانة و ترتيب لها بين المجلات المحكمة العربية.

كيف لا و هي لسان حال جامعة البحر المتوسط الدولية و فرعها بإسطنبول، العلمية المستقلة بتوجهاتها، التي في هذا الصيف 2017 تشعل شمعها الثانية و لا أقول تطفئها، حيث تحصلت من المركز الوطني لضمان الجودة على الاعتماد، و على شهادة أفضل مؤسسة علمية عليا على مستوى الأداء التعليمي و التنظيمي، و طبعت كتبا علمية منهجية بلغت تسعة كتب في تخصصات مختلفة، و تشترك بها في معرض الكتاب، و تؤسس لها مركزا علميا للتدريب و الاستشارات، و تقيم اتفاقيات تعاون مع جامعات عربية عريقة أبرزها الأكاديمية العربية للدراسات المتطورة و التعليم المستمر للدراسات العليا و الدنيا و التدريب، لتشارك في المحافل الثقافية و المؤتمرات العلمية، و توسع أفق مجالها المدني الاجتماعي فتنشئ مؤسسة النماء الخيرية المعتمدة برقم (1/248) التي تهتم بالمناحي العلمية.

و بهذا القبس من الفيض، و بحمد الله و توفيقه أصبحت تحتل في النفوس مكانة، و من التقدير موضعاً محموداً لتطلعها للأفضل و الأكمل.

و كذلك فإن مجلتنا لا ترتقي أو تتقدم إلا بمساهماتكم العلمية التي نضعها موضع التقدير و الشناء.

و إلى اللقاء.....

رئيس التحرير

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

د. خالد محمد رحيل سالم- جامعة عمر المختار- كلية الاقتصاد

الملخص:

تهدف الدراسة بصفة رئيسية إلى تعزيز جودة التقارير المالية من خلال إتباع المراجع الخارجي استراتيجية التخصص الصناعي، و تتلخص مشكلة البحث في عدم قدرة المراجعين غير المتخصصين على اكتشاف الأخطاء ومخالفات وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ضعف في تقييمهم على استمرارية المنشأة وتفعيل حوكمة الشركات، ولتحقيق هدف الدراسة تم استلام 90 قائمة استقصاء من المراجعين بديوان المحاسبة والمراجعين بالمكاتب الخاصة سنة 2016م بالمنطقة الشرقية، وباستخدام 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 وتعزيز جودة التقارير المالية، ومن أهم توصياتها ضرورة اهتمام المراجعين في القطاع الخاص والعام بالتدريب الجيد، لغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم من أجل تبني استراتيجية التخصص الصناعي.

أولاً: مقدمة الدراسة :

تركز كثير من المهن المتقدمة على التخصص الدقيق في ممارسة أنشطتها وعملياتها، ويعتبر ذلك أهم عوامل اكتساب الخبرة اللازمة لأداء الأعمال بكفاءة وفعالية، وخصوصاً في ظل التغيرات السريعة في بيئات الأعمال والتطورات التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة المحلية والخارجية وإزالة الحواجز التجارية بين دول العالم.

وتعتبر مهنة المراجعة من المهن ذات الطبيعة الخاصة، إذ تمثل نشاطاً يهتم العديد من أطراف وقطاعات المجتمع، كما لها دور مهم في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية حتى تمنح الثقة لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف، وهذا 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 والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين حيث يعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية، ومن ثم فإنه يعتبر واحداً من أهم المتغيرات المؤثرة، في منظومة تميز الأداء المهني بين مكاتب المراجعة، وكذلك المؤثرة في تميز أتعاب مكتب المراجعة عن الآخر (ليب، 2005: 85).

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

إذ يلقي موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي اهتماماً كبيراً 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 لكن هل سيلقى الاهتمام الكافي على مستوى الدراسات التي تمت في بيئة الأعمال الليبية بشكل خاص، و من هنا انبثقت فكرة هذه الدراسة كمحاولة لابرز 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 والاستثمارات، وفي 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 مزاوله نشاطها و أعمالها الناتجة عن الأزمة المالية العالمية، وقد ألفت هذه الأزمة العالمية بظلالها على مسؤولية 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 وترتب عليها أحياناً تكاليف كبيرة على كل من المراجعين والمستثمرين وارتفاع مخاطر التقاضي التي يواجهها المراجعين (نغره، 2004: 1؛ 2012: 33؛ Kuruppu et al.,).

كما أن ضعف إجراءات حوكمة الشركات وعدم كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن وقائع و أساليب إدارة الربح يؤدي إلى زيادة عمليات الغش والتضليل 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؛ الديسبي 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 والبيئة 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 والشفافية 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 مساهماتها 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 وتحسين مهامه والحد 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 والمنهج 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.

سادساً: حدود ومجال 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 وتحسين مهامه والحد من ممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى تفعيل حوكمة الشركات ويتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال مدخل احتياجات المستخدم وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

سابعاً : الإطار النظري

أ- مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومدخله:

أصبح التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يمثل أحد مداخل تطوير مهنة المراجعة، و ذلك لمواكبة التغيرات التي تفرزها بيئة الأعمال، وقد اتجهت 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 ترشيده الحكم المهني للمراجع الخارجي الذي يتيحه 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، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات(عوض، 2006 :181).

المتنبع 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 شيوعاً 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 امتلاكاً للمعارف و الخبرات لهذا القطاع (الصغير ، 2008: 204).

■ **مدخل حصة المحفظة:** يتركز هذا المدخل في تحديد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على التوزيع النسبي للخدمات التي يؤديها المراجع، والمجال الذي يحظى بنسبة أكبر من الخدمات وبالتالي يحقق منه المراجع أعلى أتعاب الذي يعتبر هو مجال تخصص المراجع، ويفترض 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 الحصة الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراجع لتطوير تقنيات وأساليب 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 ومهارات المراجعين لمواكبة تطورات القطاع الصناعي الذي يقوم بمراجعته و هذا ينعكس سلبيًا 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 وبالتالي 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 لاستراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجع الخارجي نتيجة لتحقيق مزايا وفوائد عديدة يمكن تلخيصها كما يلي: (علي، 1999: 34؛ لبيب، 2005: 155؛ الصغير ، 2008: 206؛ 613؛ Debsokay and Jiang, 2012):

- زيادة قدرة مكاتب المراجعة على التفاوض حول مستويات الأتعاب مما يؤدي إلى الارتقاء بمستويات تلك الأتعاب، كما أن وفرة الحجم الكبير لمكاتب المراجعة سيتيح فرصة 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، ومستوى الخبرة المهنية والأداء 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 وجودة المراجعة من خلال حصول المراجعين على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة القطاع الذي يراجعهم، و بالتالي تقديم اقتراحات مهمة للعميل و تقديم 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.

ويرى 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 وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية، و يمكن بيان المزايا المحققة للمستفيدين من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من خلال ما يلي (ليب، 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 وانحياز 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 ومصداقية 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، ويمكن 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** : تقديم 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 للتغير و سبب هذا التغير .

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 المديرون، بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة، وتستخدم الاستحقاقات المحاسبية كأحد وسائل إدارة الأرباح و تتضمن تقديرات تتطلب أحكاماً شخصية يكون من الصعب على المراجعين فحصها بموضوعية قبل تحققها فعلاً، وتوجد 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 والإعلان عنه وذلك لتدنيه مشاكل الوكالة، ولكي ينجح المراجع الخارجي في أداء هذا الدور عليه أن ينجز مهام المراجعة بالجودة المطلوبة (عيسى، 2008 : 13,20).

لذا ينبغي للمراجع الخارجي تبني استراتيجية التخصص الصناعي، وذلك لما له من دور في رفع كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن وقائع وأساليب إدارة الربح من خلال التقييم الدقيق للمخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة، بالإضافة إلى الفهم الأفضل للأساليب 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 إتباع أساليب إدارة الأرباح، كما تؤدي إلى التقليل من المرونة في اختيار السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية وبالتالي التقليل من الغش والتضليل فيها(ليب، 2005: 155: Chen et al., 2006؛ 156)، حيث بينت دراسة (AgoesandSarwoko) (2014) إن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من خلال تطوير كفاءة و استقلالية المراجعين الخارجيين و تنفيذ إجراءات المراجعة بدرجة كافية كفيل 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 وجوده 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 دوراً رقابياً فعالاً في تقييد اختبارات الإدارة للمستحقات الاختيارية و قيام منشآت الأعمال بإتباع 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 دوراً رقابياً فعالاً في التقليل من المرونة في اختيار السياسات والطرق والإجراءات 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 دوراً مهماً في أداء المراجع مهامه لجميع مراحل المراجعة بدءاً من قبول عملية المراجعة وارتباطه بالعميل والتخطيط لعملية المراجعة وصولاً إلى مرحلة إصدار تقارير المراجعة، فقد بينت دراسة (جربوع وشاهين، 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 وآخرون، 2011)؛ (Elder et.al, 2011؛ Green et.al) إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وكل من تخصص مكتب المراجعة ومكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

في حين تناولت دراسات أخرى دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مراحل المراجعة، حيث بينت دراسة لبيب (2005) إلى أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تحسن قرارات وأحكام المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر، وجودة قرارات تخطيط المراجعة، واكتشاف ومواجهة الغش والاحتيال المالي.

كما أشارت دراسة (متولي، 2006؛ Green et.al 2011) إلى أن باستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في تقييم أفضل، و الحكم على مخاطر الرقابة حيث يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه ثم القيام باختبارات الالتزام للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، كما يساهم التخصص الصناعي في تحديد اختبارات الالتزام حيث إنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لدى المراجع الخارجي من خلال تكرار المراجعة في تلك الصناعة بصفة خاصة صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في تلك الصناعة، ويمكن للمراجع الحكم على مخاطر الاكتشاف بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة ومخاطر الملازمة وتخفيضها عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة والحصول على أدلة الإثبات وقوائم التحقق من المستندات المدعمة للقرار المتخذ بخصوص القوائم المالية)، كما بينت دراسات (Taylor,2000;Low,2004) أثر باستراتيجية التخصص الصناعي في زيادة دقة تقديرات المخاطر الملازمة لعمليات المراجعة الخارجية والارتقاء بجودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية.

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

بالنسبة لمرحلة إصدار تقرير المراجعة قد بينت الدراسات (عوض، 2003؛ ديسبي وآخرون، 2011؛ Habib and Bhuiyan , 2011) أن المراجع المتخصص لديه القدرة والحافز الأكبر على إصدار تقارير مراجعة أكثر دقة وأقل تأخيراً والحفاظ على جودة عملية المراجعة.

مما سبق يمكن استخلاص دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء المراجع لمهام المراجعة من خلال التخطيط الجيد والفعال لعملية المراجعة والتقييم السليم لمخاطر المراجعة ومن ثم تحسين جودة خدمات المراجعة التي بدورها تؤثر

إيجابياً 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 :

ترتكز حوكمة الشركات على قاعدة أساسية وهي وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط المنشأة ومساهميها وأصحاب المصالح وتسعى 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 أخيراً مسؤوليات مجلس الإدارة (الشمري، 2011: 26)، نجد أن كل منها يعمل في إطار الهدف الأساسي وهو الإفصاح وجودة الإفصاح والشفافية بما يحول دون وقوع الأطراف المختلفة المتعلقة بالمنشأة في مخاطر الغش و الخداع و عدم المصدقية، و هذا ما يقوي دور المراجع الخارجي باعتبار الجهة الأساسية المنوط بها الحكم على مصداقية وشفافية 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 مسؤولين 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 دراسي (Wrightand Wright,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 ومعلومات 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 وقدرتها على الاستمرار، بالإضافة إلى إدارة الأخطار بالمنشآت محل المراجعة من خلال التقييم الدوري للمخاطر المحيطة بها التي بدورها تؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات وتعزيز 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 المسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية حتى إذا لم يكن هناك مطلب قانوني أو محاسبي أو نظامي بذلك، كما يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً 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 نمرة (2004) أن معظم حالات الإفلاس يتم النظر إليها من معظم الأطراف على أنها فشل لعملية المراجعة وعدم 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 مسؤولية المراجع الخارجي بشأن افتراض المنشأة المستمرة (جمعة، 2010: 886)، وبسبب 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) (Kuruppu et al., 2012؛ صدقة، 2015). (Esteo, 2006; Anandarajan et al., 2008؛ 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 والظروف الاقتصادية التي تمر بها التي تشكل ضغوطا عليها وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف المالي والنظم 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، وبتأثير الأحداث اللاحقة على عدالة عرض القوائم المالية واستمرارية المنشأة بصفة خاصة.

كما أوضحت دراستا جربوع و أبوومعمر(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 وبيئتها وتقييم المخاطر التي تهدد 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 (ليبب، 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 تهيئة 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 وبيئتها و تقييم المخاطر التي تهدد استمرارها، و تعزيز الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرار من خلال تقييم أفضل لمدى 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

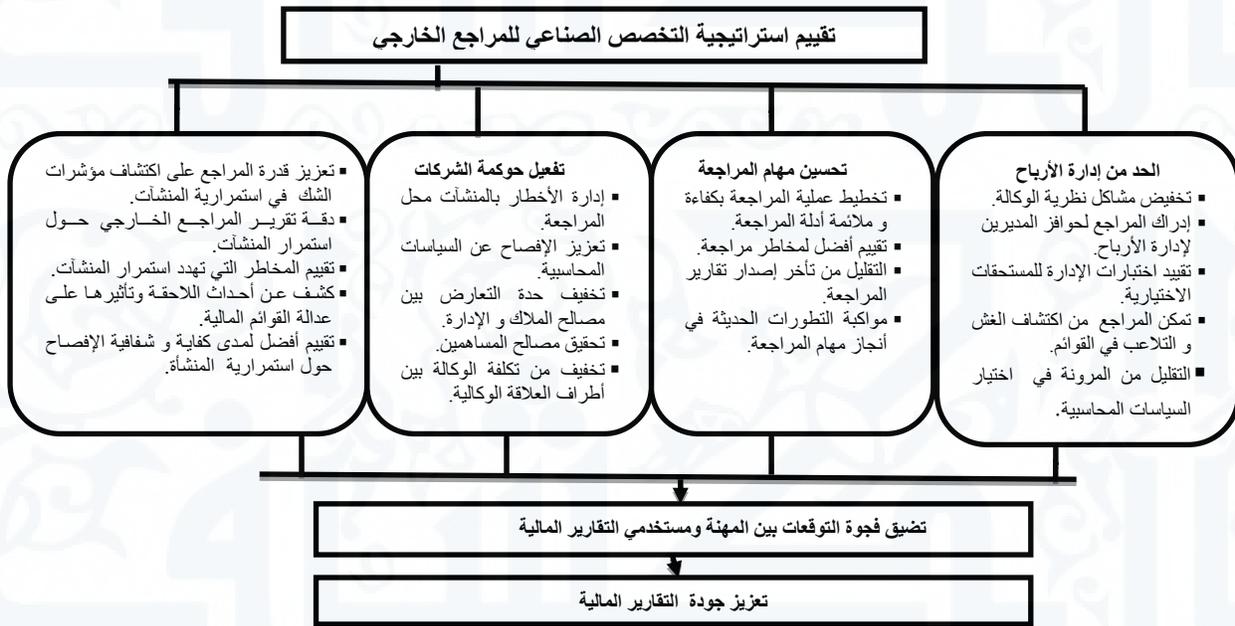
استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة و تعزيز جودة التقارير المالية".

و بالتالي تلعب استراتيجية التخصص الصناعي دور هام في تمكين المراجع الخارجي من تعزيز جودة التقارير المالية من خلال إلمامه بأساليب الغش وإدارة 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 واختبار 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%	90	170	250	الإجمالي

يتضح من خلال الجدول السابق أن عدد الاستمارات الموزعة على المشاركين في الدراسة من المراجعين بالمكاتب الخاصة بلغ 75 استمارة واستلم 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%، و بهذا 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 وإجراء 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، 2010: 457-482). (et.al, 2010)

1. الإحصاء الوصفي: تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يستخدم لقياس مدى الصدق والثبات للأسئلة الموجودة في قائمة الاستقصاء وكذلك 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 والاختبارات المعنوية ل(f) و(t)، و كذلك التحقق من افتراضات تقدير 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
X=(أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي)
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 وثبات 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:-

منهم الشهادة الجامعية، و نسبة 16% منهم يحملون شهادة الماجستير، في حين يحمل نسبة 8% منهم شهادة الدكتوراه، ويتضح مما سبق أن أغلب المشاركين (نسبة 81%) يحملون الشهادة الجامعية و الماجستير و الدكتوراه وهذا 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 والانحراف 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 ومتوسطة بلغ 4.0 و هذا يعني أن تأثير استراتيجية التخصص للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مرتفع جدًا، وفيما 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 ومتوسطة 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 وهذا 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 للمراجع)، و كذلك مؤشرات جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، و هذا يدل على تجانس الإجابات في قائمة الاستقصاء.

2. اختبار الفروض: لاختبار فروض الدراسة إحصائياً 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 والمتغير 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 البواقي	1 88	36,1	0.0	معنوي	%29	%71
الفرض الثاني	الانحدار البواقي	1 88	33,8	0.0	معنوي	%28	%72
الفرض الثالث	الانحدار البواقي	1 88	41.8	0.0	معنوي	%33	%67
الفرض الرابع	الانحدار البواقي	1 88	54,9	0.0	معنوي	%38	%62

من خلال ما سبق نجد أن:

1. مستوى الدلالة في الجدول الخاص باختبار معامل ارتباط بيرسون وكذلك معامل الانحدار للعلاقة بين المتغيرات المستقلة و جودة التقارير المالية أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) مما يعني معنوية العلاقة بين المتغيرات المستقلة و جودة التقارير المالية، كما أن

إشارة كل من معامل ارتباط بيرسون ومعامل الانحدار (β) موجبة مما يعنى وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة و جودة التقارير المالية.

2. بلغت قيم معامل التحديد R^2 للمتغيرات المستقلة كما يلي :

■ (الفرض الفرعي الأول) بلغت قيمة معامل التحديد 29% و هذا يعنى أن للمتغير المستقل الأول (أهمية استراتيجية التخصص في الحد من ممارسة إدارة الأرباح) مسؤل عن تفسير ما نسبته 29% من التغيرات التي تحدث في جودة التقارير المالية و هناك ما قيمته 71% يرجع إلى عوامل أخرى بالإضافة إلى حد الخطأ العشوائي.

■ (الفرض الفرعي الثاني) بلغت قيمة معامل التحديد 28% و هذا يعنى أن للمتغير المستقل الثاني (أهمية استراتيجية التخصص في تحسين مهام المراجعة) مسؤل عن تفسير ما نسبته 28% من التغيرات التي تحدث في جودة التقارير المالية، و هناك ما قيمته 72% يرجع إلى عوامل أخرى.

■ (الفرض الفرعي الثالث) بلغت قيمة معامل التحديد 33% و هذا يعنى أن للمتغير المستقل الثالث (أهمية استراتيجية التخصص في تفعيل حوكمة الشركات) مسؤل عن تفسير ما نسبته 33% من التغيرات التي تحدث في جودة التقارير المالية، و هناك ما قيمته 67% يرجع إلى عوامل أخرى.

■ (الفرض الفرعي الرابع) بلغت قيمة معامل التحديد 38% و هذا يعنى أن للمتغير المستقل الرابع (أهمية استراتيجية التخصص في تقييم استمرارية المنشأة) مسؤل عن تفسير ما نسبته 38% من التغيرات التي تحدث في جودة التقارير المالية، و هناك ما قيمته 62% يرجع إلى عوامل أخرى.

3. لتحديد أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على جودة التقارير المالية تم استخدام قيمة معامل التحديد R^2 ، حيث يتبين مما سبق أن للمتغير المستقل الرابع (أهمية استراتيجية التخصص في تقييم استمرارية المنشأة) و هو أكثر المتغيرات تأثيراً على جودة التقارير المالية بقيمة 38%، حيث أدت الأزمة المالية العالمية إلى إلقاء الضوء حول مسؤولية المراجع الخارجي بشأن افتراض المنشأة المستمرة بسبب صدور تقارير مراجعة نظيفة للشركات التي أفلست دون إنذار مبكر من المراجعين مما أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة، في حين أن للمتغير المستقل الثاني (أهمية استراتيجية التخصص في تحسين مهام المراجعة) تعتبر أقل المتغيرات تأثيراً بقيمة 28% بسبب أن تحسين قرارات و أحكام المراجع الخارجي تتأثر بالخبرة الطويلة للمراجع الخارجي أكثر من تخصصه في قطاع معين.

مما سبق يمكن قبول الفروض الفرعية المتمثلة فيما يلي :

الفرض الفرعي الأول : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتعزيز جودة التقارير المالية.

الفرض الفرعي الثاني : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين مهام المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية.

الفرض الفرعي الثالث : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات و تعزيز جودة التقارير المالية.

الفرض الفرعي الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة وتعزيز جودة التقارير المالية.

و بالتالي يتم قبول الفرض الرئيسي للدراسة الذي ينص " بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي و تعزيز جودة التقارير المالية " .

تاسعاً: النتائج و التوصيات

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج نظرية و ميدانية و هي كما يلي:

أ. نتائج الدراسة النظرية : توصلت الدراسة النظرية إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي :

1. تعتبر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أهم محددات جودة الأداء المهني وتؤدي إلى تحسين كفاءة وجودة المراجعة من خلال الحصول المراجعين على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة القطاع الذي يراجعهم.
2. أن كل من مدخل الحصة السوقية و مدخل حصة المحفظة لقياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤخذ عليهما بعض المأخذ، حيث بالرغم أن مدخل الحصة السوقية هو الشائع في قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلا أنه يتطلب نفقات كبيرة لتطوير قدرات و مهارات المراجعين، كما يعتبر مدخل حصة المحفظة أن تطبيق التخصص الصناعي للمراجع يعتمد على حجم القطاع الصناعي إلا أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون متخصصة في عدة قطاعات صناعية وبالتالي لا تستطيع مكاتب المراجعة الكبيرة تحديد ماهية تخصصها.

3. تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال خبرة المراجع في صناعة العميل كما تتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التالية و هي (لييب،2005)، (Chen et al.,2006)، (Debskey and Jiang, 2012)، (Sarwoko and Agoes ,2014) .

4. تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً مهماً في تحسين أداء المراجع لمهام المراجعة من خلال التخطيط الجيد و الفعال لعملية المراجعة و التقييم السليم لمخاطر المراجعة، و هي تتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التالية (جربوع و شاهين، 2011)، (الديسبي و آخرون ، 2011)، (Green et.al , 2011)، (Elder et.al,2015) .

5. تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً مهماً في تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية عن السياسات المحاسبية بالمنشآت محل المراجعة، حيث تتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التالية (الصغير، 2008)، (Wright and Wright,1997)، (Owhoso,2002) .

6. تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دوراً مهماً في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة من خلال فهم منشآت الأعمال بيئتها و تقييم المخاطر التي تهدد استمرارها، تتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التالية (choo and Tortman,1991)؛ صليب، 2003، 2006، 2008؛ Anandarajan et al.,2008 ؛ جربوع و شاهين، 2011، زعوط ، 2012؛ Kuruppu et al.,2012؛ صدقة،2015) .

ب. نتائج الدراسة الميدانية : توصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية :

1. تم قبول الفرض الفرعي الأول الذي ينص بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و تعزيز جودة التقارير المالية.
 2. تم قبول الفرض الفرعي الثاني الذي ينص بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين مهام المراجعة و تعزيز جودة التقارير المالية.
 3. تم قبول الفرض الفرعي الثالث الذي ينص بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات و تعزيز جودة التقارير المالية.
 4. تم قبول الفرض الفرعي الرابع البديل الذي ينص بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم أفضل للحكم على استمرارية المنشأة و تعزيز جودة التقارير المالية.
 5. يعتبر للمتغير المستقل الرابع (أهمية استراتيجية التخصص في تقييم استمرارية المنشأة) أكثر المتغيرات تأثيراً على جودة التقارير المالية، في حين يعتبر للمتغير المستقل الثاني (أهمية استراتيجية التخصص في تحسين مهام المراجعة) أقل العوامل تأثيراً.
- كما كان من أهم توصيات الدراسة ما يلي :

- ضرورة اهتمام المراجعين في القطاع الخاص و العام بالتدريب الجيد لغرض زيادة تأهيلهم و مهاراتهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
- ضرورة توعية مكاتب المراجعة الخاصة و المراجعين بديوان المحاسبة بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية و من ثم تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في مهنة المراجعة.
- ضرورة اهتمام المراجعين بأحدث النماذج المتعلقة بالتنبؤ باستمرارية المنشآت من عدمها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية :

1. أحمد، معاذ طاهر صالح (2009). التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء-دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة أسبوط.
2. الحداد، سامح عبد الرازق(2008). " تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة-دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

3. الشمري، نورة محمد عبد الله (2011). "تفعيل دور لجان المراجعة و قواعد الحوكمة في الحد من المخاطر المالية في البنوك التجارية الكويتية"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، عدد الثاني - الجزء الثاني.
4. المهيتي، صلاح الدين حسين (2004). *الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية تطبيقات باستخدام SPSS*، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.
5. جمعة، أحمد حلمي (2010). "تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة في ضوء المعايير الدولية" - دراسة تحليلية ميدانية في الأردن- *مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 75، ص ص 853-894.
6. جربوع، يوسف محمود؛ شاهين، علي عبدالله (2011). "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة" دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد 78، ص ص 573-605.
7. جربوع، يوسف محمود؛ أبو معمر، فارس محمود (2003)، "مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرار المشروع" - دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، *الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، ص ص 437-482.
8. حميدي، زينب عباس (2009). "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، *مجلة الاقتصاد والإدارة*، العدد الخامس و السبعون، ص ص 37-54.
9. حنان، رضوان حلوه (2013). *مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري - التطبيقات العملية*، الطبعة الثالثة، عمان، دار وائل.
10. صليب، ليلي عزيز (2003). "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص 367-416.
11. عوض، أمال محمد محمد (2003). "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، *مجلة الدراسات المالية و التجارية*، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص 45-103.
12. عوض، أمال محمد محمد (2006). "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص 172-237.
13. ديسطي، محمد محمد والغندور، مصطفى عطية؛ الأمير، أحمد أحمد (2011). "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ص 208-333.
14. زعطوط، محمود محمد ناجي (2012). "آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات في الحكم على تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

15. زوينه، بن فرج. (2013). "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسير، جامعة فرحات عباس - سطيف.
16. صداقة، زينب رجب شحات (2013). "إدراك المراجع الخارجي للحدود الفاصلة بين تقارير المراجعة و أثره على جودة المراجعة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية و البيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، العدد الأول.*
17. صداقة، زينب رجب شحات (2015). "أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية - دراسة تجريبية في ليبيا"، *المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، ديسمبر 2014، ص ص 55-73.*
18. علي، محمود أحمد أحمد (2015). "دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني يوليو، المجلد 52، ص ص 106-357.*
19. علي، عبد الوهاب نصر (1999). "العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية دراسة مسحية انتقادية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ص 5-41.*
20. الصغير، محمد السيد محمد (2008). "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الثاني، ص ص 191-246.*
21. عيسى، سمير كامل محمد (2008). "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ص 1-43.*
22. لبيب، خالد محمد عبد المنعم (2005). " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي : دراسة تطبيقية مقارنة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ص ص 83-183.*
23. كانافوس، جورج و دون ميلر-تعريب: أ. د. سلطان محمد عبد الحميد و أ. د. محمد توفيق البلقيني (2004). *الإحصاء للتجارين مدخل حديث، الرياض، دار المريخ.*
24. متولي، أحمد زكي حسين (2006). " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة دراسة ميدانية تطبيقية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول. ص ص 199-215.*
25. محمد، محمد عبد الفتاح (2007). "ترشيد الحكم لمراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في ضوء استمرارية المنشأة -دراسة ميدانية"، *الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، ص ص 41-130.*
26. مشابط، نعمة حرب (2006). "دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية مع دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
27. منصور، أشرف محمد إبراهيم (1433هـ). *التخصص النوعي للمراجع الخارجي -تعريفه ونوعه ومحدداته، مجلة المحاسبة ، العدد 54، السنة 16، ص ص 11-14.*

28. نمرة، غالب نصر مصطفى (2004). "مدى مسئولية المراجع عن تقييم فرض الاستثمارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الثاني، ص ص 1-37.

ثانياً : المراجع الأجنبية

1. .Habiba,Ahsan and Bhuiyanb, Md. Borhan Uddin," Audit firm industry specialization and the audit report lag",**Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 20 ,2011, pp. 32-44.
2. Anandarajan ,A., Kleinman ,G., and Palmon, D. (2008)."Novice and expert judgement in the presence of going concern uncertainty: The influence of heuristic biases and other relevant factors", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23 , No.4, pp. 345 – 366.
3. Chen, K.Y.,Wu, S.Y.and Zhou, J. (2006)."Auditor brand name, industry specialisation, andearnings management: evidence from Taiwanese companies", **Int. J. Accounting, Auditing andPerformance Evaluation**, Vol. 3, No. 2, pp.194-219.
4. Choo, F. and Trotman , K.T. (1991)."The Relationship between Knowledge Structure and Judgements for Experienced and Inexperienced Auditors",**The Accounting Review**, Vol. 66, No. 3,pp. 464-485.
5. DeBoskey,David Gregory and Jiang,Wei(2012). "Earnings management and auditor specialization in the post-sox era: An examination of the banking industry",**Journal of Banking & Finance**, , vol. 36, issue 2, pp. 613-623.
6. Dunn K. A. and B.W.Mayhew.(2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality",**Review of Accounting Studies** , Vol.9,No.1pp.35-58.
7. . Green, Ena Rose; Hua-Wei Huang and Chih-Chen Lee ,"The association between auditor industry specialization and firm' disclosure of internal control weaknesses", **International Journal of Auditing**,15: , 2011 pp. 204-216.
8. . Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu kit and Jaggi, Bikki(2009)." Earnings quality:Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise ", **Journal of Accounting and Economics**, 47, pp. 265-287.
9. Guiral, A.and Esteo, F. (2006)."Are Spanish auditors skeptical in going concern evaluations?" **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, pp. 598 – 620.
10. . Hakim, Faten and Omri, Mohamed Ali (2010)." Audit quality and equity liquidity: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry specialisation in Tunisian context ".**Business Continuity and Risk Management**, Vol. 1, No. 2, ,pp.151-165.
11. Haron, H., Hartadi, B., Ansari, M.and Ismail I. (2009)."Factors influencing auditors'going concern opinion", **Asian Academy of Management Journal**, Vol.14, No.1, pp. 1-19.
12. Kuruppu, N., Laswad, F.and Oyelere, P. (2012)."Assessing going concern: The practical value of corporate failure models and auditors' perceptions", **Pacific Accounting Review**, Vol. 24, No. 1, pp. 33- 50.
13. Lehmann, C. M. and Norman, C.S. (2006)."The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, pp.65-83.
14. Lind, Douglas A. ; Marchal, William G. and Wathen, Samuel A.(2010). **Statistical Techniques in Business and Economics** ,fourteenth edition, New Yourk: McGraw-Hill.

15. Low, K (2004)."The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, pp.201-219.
16. Owhoso, V.E., Messier, W.F. and Lynch, J.G. (2002). "Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review". *Journal of Accounting Research*, Vol.40, No. 3, pp.883-900 .
17. Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn, and Jacqueline L. Reck(2015).
"Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context", *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting* Volume 4, PP. 73–100.
18. Sarwoko, Iman and Agoes ,Sukrisno (2014).Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia,*Procedia –Social and Behavioral Sciences*, Volume 164, 31 December, Pages 271–281.
19. Taylor, M. H. (2000)."The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No.4, pp.693-712.
20. Wright, S. and Wright, A. M. (1997)."The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decisions", *Behavioral Research in Accounting*, Vol.9, pp.273-294.



Mediterranean International University Journal

Refereed Scientific

Journal The Third

Edition September 2017

MIU PUBLICATIONS