

التخصص المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي

أ. سالم مفتاح سالم الصالحي

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة

1- المقدمة.

تلعب مهنة المراجعة دوراً مهماً في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية سواء كانت استثمارية أو تمويلية من قبل المستفيدين من خدماتها، نتيجة الثقة التي يضيفها تقرير المراجع الخارجي حول المعلومات الواردة بالقوائم المالية، إلا أن هذه الثقة بدأت تتزعزع وتكاد تفقد نتيجة لما يراه المستفيد من خدمات المهنة في إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية العملاقة التي كانت تراجع من قبل شركات مراجعة كبرى، ولعل تدني كفاءة أداء المراجع الخارجي قد تكون من أهم الأسباب المؤدية إلى ذلك سواء في عدم التخطيط الجيد لعمليات المراجعة أو سوء تقييم مخاطر المراجعة عند مستواها الحقيقي، أو التقصير في جمع الأدلة والبراهين اللازمة لتعزيز الرأي الفني المحايد، وتدني مستوى كفاءة المراجع ينعكس سلباً عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مواقع القوة والضعف فيه المؤثرة في حدوث عمليات الغش والاحتيال المالي⁽¹⁾.

حيث تعد الكفاءة المهنية إحدى المعايير المهمة في تحديد الثقة والاعتماد على ما يقدمه المراجع من خدمات. وفي هذا الإطار فقد نصت معايير المراجعة على ضرورة أن يسعى

1- خالد محمد عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2005، ص 85.

المراجع الخارجي إلى تحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه بكفاءة وإخلاص.

وتعتمد الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي أيضاً على التعليم والخبرة بدايةً بإتقان المعلومات العامة المطلوب توفرها لمزاولة مهنة المراجعة، وللمحافظة على الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي يتطلب منه الالتزام بالتعليم المهني المستمر وتحسين قدراته المهنية لكي يضمن جودة خدماته بالمستوى المهني المطلوب.

2- مشكلة الدراسة.

تهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم. ومع التطورات المستمرة في النشاط الاقتصادي، وما ترتب عليها من ضغوط على مهنة المراجعة لتحسين أدائها، وما صاحب ذلك من اتساع نطاق أعمال المراجعة، والتعقيدات التي انطوت عليها بات من الضروري إيجاد مدخل منظم وشامل لتحسين جودة عملية المراجعة، يتمثل في الكفاءة المهنية للتأكد من فعالية الإجراءات والأساليب المستخدمة في عملية المراجعة، فالمراجع (مقدم الخدمة) يهتم أن يقوم بعملية المراجعة بأعلى كفاءة ممكنة، في حين أن إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة (العميل) يهتمها أن تتم عملية المراجعة حسب ما تحدده معاييرها وهذا لا يتأتى إلا بالكفاءة المهنية التي تمثل أحد معايير المراجعة والتي بدورها تعزز من جودة عملية المراجعة لإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية المقدمة للمستفيدين.

إن التخصص في نشاط معين لمراجعي الحسابات الخارجيين يعدّ أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية ومن ثم فإنه يعتبر واحداً من أهم المتغيرات المؤثرة في تمايز الأداء المهني بين مراجع وآخر، وفي نهايات القرن الماضي اتجه الأدب المحاسبي إلى دراسة التخصص في المراجعة الخارجية باعتباره موضوع له أهمية كبيرة في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، وأثره على بعض المحاور المهنية المهمة كدقة تقدير المخاطر لعمليات المراجعة ودرجة كفاءة قرارات

تخطيط عمليات المراجعة، وتزايد قدرات المراجع الخارجي على مواجهة الفساد المالي لإدارات بعض منشآت الأعمال⁽²⁾.

ومن هنا فإن المشكلة التي تتناولها هذه الدراسة يمكن طرحها في صورة تساؤل على النحو التالي: هل يعتبر التخصص المهني أحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي؟

3- هدف وأهمية الدراسة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التخصص المهني، وإبراز دوره في دعم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، وتكمن أهمية الدراسة في أن التخصص المهني يعتبر أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية ومن تم يعتبر واحداً من أهم المتغيرات المؤثرة في تمايز الأداء المهني بين مراجع وآخر.

4 - الدراسات السابقة.

هناك العديد من الدراسات والبحوث المرتبطة بموضوع الدراسة ومن بينها:

- دراسة (صليب، 2003)⁽³⁾، تناولت الدراسة اختبار أثر التخصص المهني للمراجع على تقليل خطر المراجعة، وقامت بدراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من مكاتب المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة بأنه لا يمكن أن تحل الخبرة العامة محل الخبرة المتخصصة في عمل المراجع، وأن المراجع يحتاج إلى الخبرة المتخصصة في تكوين رأيه على القوائم المالية.

- دراسة (عوض، 2006)⁽⁴⁾، تناولت الدراسة أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي على قدرته بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، مقارنة بالقدرة التنبؤية لأرباح المنشآت

2- المرجع السابق، ص 86.

3- ليلى عزيز صليب، أثر التخصص للمراجع على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003.

4- أمال محمد محمد عوض، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2006.

الأخرى، وقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود أثر إيجابي لتخصص مراجع الحسابات على قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- دراسة (الفرجاني، 2007)⁽⁵⁾، تناولت هذه الدراسة التخصص القطاعي وأثره في تحسين كفاءة المراجع الخارجي في تقييم نظم الرقابة الداخلية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص القطاعي يمكن المراجع من استغلال الوقت وكذلك زيادة خبرته في هذا التخصص.

- دراسة (Owhoso, et al, 2002)⁽⁶⁾، تناولت الدراسة أثر التخصص على قدرات المراجعين على اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين في مراجعة نشاط معين لديهم قدرة أكبر من غير المتخصصين على اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية.

- (Carcello and Albert, 2004)⁽⁷⁾، هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين استراتيجية التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية، وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مظلمة، وتوصل الباحثان إلى أن التخصص المهني في مهنة المراجعة الخارجية يعتبر من أهم العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في مواجهة قيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً.

5- رجب منصور أمطير الفرجاني، التخصص القطاعي وأثره في تحسين كفاءة المراجع الخارجي في تقييم نظم الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2007.

6- Owhoso, V.E, et al, (2002), Error Direction by Industry specialized Teams During sequential audit Review, journal of Accounting Research, (jun), Vol.40, Iss. 3.

7- Carcello, J.V. & Albert L.N, (2004), client size, Auditor specialization and fraudulent financial Reporting, Managerial Auditing Journal, Vol.19, Iss. 5.

5- مفهوم التخصص المهني.

إن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، والذي يمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين، يعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية، ومن ثم فإنه يعتبر واحداً من أهم المتغيرات المؤثرة في منظومة تمايز الأداء المهني بين مكتب مراجعة خارجية وآخر، وكذلك المؤثرة في تمايز أتعاب مكتب مراجعة خارجية عن المكاتب الأخرى.

هذا ولقد شهدت السنوات القليلة السابقة، اتجاه العديد من شركات المراجعة المهنية الكبرى، نحو القيام بعمليات إعادة هندسة أنشطتها في مجال المراجعة الخارجية، على أساس التخصص المهني، وذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات المراجعة الخارجية بمستوى كفاءة أكبر، وزيادة درجة ثقة المراجع الخارجي في نفسه وأدائه، بما ينعكس في النهاية على درجة جودة ودقة عملية المراجعة الخارجية، ونظراً لأن استراتيجية التخصص المهني تعتمد في نجاحها، على كبر حجم مكتب المراجعة، وارتكازها على توافر كم مناسب من المراجعين من ذوي التخصصات المهنية المختلفة، فلقد قام العديد من مكاتب المراجعة المهنية، خلال العقدين السابقين بعمليات اندماج، بغية توافر القدرات البشرية القادرة على تطبيق استراتيجية التخصص، ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية⁽⁸⁾.

ولكي يتخصص مكتب المراجعة في مجالات معينة يجب أن يوفر التخصص مزايا للمراجعين لكي يقدموا خدمات متخصصة، وفي هذا السياق يمكن القول إن الهدف الرئيسي لمكتب المراجعة هو تبني أساليب وطرق خاصة به بعيداً عن المنافسين في تلبية احتياجات العملاء، فمن خلال التميز في أبعاد أخرى بخلاف الأسعار، يستطيع مكتب المراجعة أن يخلق فرصاً قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية.

حيث عرف أحد الباحثين التخصص المهني على أنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم

8- خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 85.

بها المنشآت في نفس المهنة، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بقطاع محدد، للحصول على معرفة معمقة بخصائص وطبيعة العمليات التجارية والصناعية في هذا القطاع⁽⁹⁾.

ويرى أحد الباحثين أن التخصص في مراجعة قطاع معين، مبني على المعرفة التامة بهذا القطاع والخبرة والسمعة والإمكانية، وذلك من خلال كبر حجم مكتب المراجعة، وعدد المتخصصين به، وكذلك عدد العملاء في هذا القطاع، وجودة عملية المراجعة حتى يصل إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية⁽¹⁰⁾.

6- مزايا التخصص القطاعي للمراجع.

يرى كل من Chris and Debra أن مكاتب المراجعة تحقق مجموعة من المزايا نتيجة التخصص وهي⁽¹¹⁾:

- أ- زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة.
 - ب- زيادة أرباح المكتب من خلال زيادة عدد العملاء والناجح عن تخصص المكتب.
 - ج- المحافظة على الحصة السوقية للمكتب في السوق التنافسية.
 - د- زيادة جودة المراجعة من خلال التخصص القطاعي للمراجع.
 - هـ- خفض تكاليف عمليات المراجعة نتيجة التخصص للمكتب.
 - و- المحافظة على الحصة السوقية للمكتب في السوق التنافسية.
 - ز- خفض تكاليف عمليات المراجعة نتيجة التخصص للمكتب.
- كما أشار أحد الباحثين إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة في مجالات معينة تحقق المزايا الآتية⁽¹²⁾.

9- أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 68.

10- رجب منصور أمطير الفرجاني، مرجع سابق، ص 17.

11- سامي حسن على محمد، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2003، ص 67.

- تستطيع مكاتب المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة، وخبرات خاصة بقطاع معين، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة.
- توزيع تكاليف التدريب بقطاع معين على مجموعة كبيرة من العملاء من جانب المكاتب المتخصصة، مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم.
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.
- تخلق مكاتب المراجعة المتخصصة فرصاً قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.
- يعزز التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة من سمعتها المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق هذه الخدمات، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكد.
- تحسين معرفة المراجعين لقطاع العميل من تقديراتهم للمخاطر.
- أن المراجع المتخصص ينخفض لديه احتمال العزل من جانب العميل.

7- صفات المراجع المتخصص.

إن صفات المراجع المتخصص في النشاط تكون متشابهة نسبياً على مستوى الصناعات أو الأنشطة على الأقل لبعض من هذه الصفات مثل الصفات الشخصية والاجتماعية والتي تكون صفات مهمة للمراجع المتخصص على مستوى الأنشطة والصناعات المختلفة وهذا

12- أحمد زكي حسين متولي، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2006، ص 177.

يتطلب ضرورة وجود تدريب أساسي لجميع المتخصصين بغض النظر عن تخصص صناعاتهم، وقد أشار البعض إلى ضرورة توافر الصفات التالية بالمراجع المتخصص⁽¹³⁾.

المعرفة المتميزة والمتطورة: أي أن يكون لدى المراجع قاعدة معرفة أساسية متسعة كما أنه يبذل جهوداً خاصة ليجاري الحقائق والاتجاهات الحديثة والتطورات.

1- **القدرة على التكيف أو المرونة:** بحيث يستطيع أن يعدل ويكيف استراتيجية اتخاذ القرار لتصبح الأوضاع الموجودة، ويكون سريع الاستجابة لتغيير الأمور الخاصة بحل المشاكل باستمرار.

2- **خبرة الاتصال:** بحيث يقنع الآخرين أن معرفته المتخصصة توصل بطريقة فعالة مقدرته على اتخاذ القرارات للآخرين.

3- **نشط وفعال:** يستثمر كمية كبيرة من طاقاته في حل المشاكل ويستغرق وقتاً إضافياً في اتخاذ القرارات.

4- **الخبرة:** بأن يستخدم بطريقة فعالة الخبرة المباشرة وغير المباشرة في اتخاذ القرارات ويكون ماهراً في اتخاذ القرارات اعتماداً على خبرته السابقة.

5- **استخدام التغذية العكسية:** باستخدام المعلومات المتاحة ودعم اتخاذ القرار في تقدير دقة وصحة قراراته، كما يستطيع أن يجعل المشاكل أقل تعقيداً عن طريق البحث عن التغذية العكسية السابقة.

6- **معرفة ما هو مناسب:** يفرق بسهولة بين المعلومات المناسبة وغير المناسبة عند أداء عملية المراجعة.

7- **يملك مهارات البحث:** لديه القدرة على البحث في مصادر جديدة للمعلومات تساعد على معالجة المشاكل الصعبة، وعندما لا تكون المعلومات متاحة يكون بإمكانه تطوير طرق وأساليب للحصول على ما يحتاجه.

13- محمد عبدالله مجاهد، تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع المالي، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الأول، 2005، ص 369-373.

- 8- القدرة على حل المشاكل: يملك القدرة على إيجاد مداخل جديدة لحل المشاكل الصعبة وعندما يواجه مشاكل جديدة يستطيع وضع استراتيجيات لحل هذه المشاكل.
- 9- العنانية والذكاء: يملك درجة عالية من الذكاء تمكنه من فهم المشاكل المعقدة بسرعة.
- 10- متقن ودقيق: يحاول الوصول إلى مستوى الإتقان عن طريق البحث دائماً عن الاستراتيجية الأفضل من بين الاستراتيجيات الممكنة، ويواصل العمل على إيجاد الحل الأفضل.
- 11- إدراك الأسلوب: يدرك ويفهم بسهولة طريقة الأخطاء بواسطة مجموعة من الأدلة المجمع، ويتابع اتخاذ الحكم أو إبداء الرأي على أساس إدراك الطريقة أو الأسلوب.
- 12- سريع التفكير والإدراك: يدرك ويفهم بسرعة علاقات البيانات ويكون قادراً بسرعة على تخيل الاحتمالات المستقبلية أو المتوقعة والمخاطر التي لا يسهل إدراكها أو فهمها.
- 13- حاد الملاحظة: يكون قادراً على أن يستخلص ويستنبط المعلومات التي لا يراها الآخرون في المشكلة، ويكون نافذة البصيرة في فهم وتقييم الأوضاع غير الواضحة.
- 14- مهارة التحليل: يحدد طبيعة المهمة المطلوبة بسهولة ويمكنه أن يميز بين الأنواع المختلفة من المهام والواجبات.

8- مقاييس التخصص المهني للمراجع.

في ضوء مفهوم التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة، يمكن القول بأن تحديد ما إذا كانت مكاتب المراجعة تعد متخصصة في مراجعة شركات في مجال معين أم لا يتم من خلال المقاييس التالية⁽¹⁴⁾:

- أ- تحديد نسبة تحكمية معينة يجب أن تحصل عليها المكاتب من سوق شركات هذه القطاع.
- ب- تحديد المتخصصين في مجال معين من خلال أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة بالإضافة إلى ثاني وثالث أكبر الموردين إذا كانت هناك فروق واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين.

14- أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص176.

ج- يعتبر المراجع متخصصاً في قطاع ما إذا كان يضم في محفظته عدداً كبيراً من العملاء في نفس القطاع.

د- تحديد الحصة السوقية المبنية على عدد العملاء وليست المبنية على مبيعات العملاء.

هـ- يتم تحديد التخصص القطاعي وفقاً لمدخل المحفظة، والذي يفترض أن حجم العمل (مقاساً بالمبيعات) كبديل عن إيرادات المراجع ويرتبط بالعمل في قطاع معين.

و- تحديد الحصة السوقية مقاسه بنسبة مبيعات العمل في قطاع معين.

9- الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي.

تُعد الكفاءة المهنية للمحاسبين والمراجعين أحد المعايير المهنية في تحديد مدى الثقة أو الاعتماد على ما يقدمونه من تقارير أو بيانات أو شهادات أو دراسات جدوى يستوي في ذلك الذين يعملون في مهنة المحاسبة والمراجعة داخل الشركات والمنشآت، وكذلك الذين يزاولون المهنة الحرة كمراجعين من خلال مكاتبهم الخاصة، وقد أكدت المنظمات المهنية وكذلك الجهات الحكومية في مختلف الدول على ضرورة توفر حد أدنى من المستويات العلمية والمهنية كشرط لقيّد وتسجيل المحاسبين والمراجعين القانونيين⁽¹⁵⁾.

فالحفاظ على مستوى ملائم من الكفاءة العلمية والمهنية للمحاسبين والمراجعين يظلّ هدفاً ينبغي الحرص على تحقيقه باستمرار، بل إن تطوير تلك الكفاءة وتحسينها يُعدّ السبيل الوحيد لتعزيز قدرات أولئك المحاسبين والمراجعين، وبالأخص في ضوء ما تشهده البيئة المهنية من متغيرات ومستجدات، وقد عرفت الكفاءة المهنية بأنها القدرة على استعمال المهارات والمعارف الشخصية في وضعيات جديدة داخل إطار المهنة لتنظيم العمل وتخطيطه وكذلك الابتكار والقدرة على التكيف مع نشاطات غير عادية⁽¹⁶⁾. كما عُرِفَت الكفاءة المهنية للمراجع

15- جورج دانيال غالي، العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1996، ص192.

16- عمر بن عبدالله مصطفى مغربي، الذكاء الانفعالي وعلاقته بالكفاءة المهنية لدى عينة من معلمي المرحلة الثانوية في مدينة مكة المكرمة، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، 1428 - 1429)، ص15.

بأنها "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي"⁽¹⁷⁾.

من خلال التعريفين السابقين للكفاءة المهنية للمراجع يمكن وصف الكفاءة المهنية بأنها القدرة على الأداء المهني السليم والفعال بناء على الخصائص والصفات المهنية التي يمتلكها المراجع والتي من أهمها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة وكذلك المهارات والخبرات المهنية التي يكتسبها خلال مراحل التأهيل العلمي والعملية.

10- التخصص المهني للمراجع وكفاءته المهنية.

إن التخصص المهني للمراجع يعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها الكفاءة المهنية لعمليات المراجعة وبالتالي فهو يعتبر أحد العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة. ولقد أثبتت نتائج التحليل المقدمة من إحدى الدراسات (Deis and Giroux 2004) أن الشركات التي تمت مراجعة حساباتها من قبل مراجعين متخصصين لديها مستويات أقل من عدم التناسق المعلوماتي في الشركات التي تمت مراجعة حساباتها من قبل غير المتخصصين. وبما أن هدف المراجع هو التقليل من درجة المخاطرة المترتبة على المعلومات المحاسبية، فإن تقليل عدم التناسق المعلوماتي المرتبط بالتخصص المهني يرقى بجودة عملية المراجعة كأحد مهام مهنة المراجعة الخارجية.

ولم يعد في مقدرة المراجع الخارجي استيعاب وفهم طبيعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة نتيجة التطور المتسارع فيها وما يصاحبها من تقنية وتكنولوجيا في الإنتاج وتعدّ أنظمتها، وبالتالي أصبح من الضروري اتباع منهج التخصص في مراجعة نشاط معين لرفع الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، لأن عملية إلمام المراجع بطبيعة نشاط العميل تُعدّ عملية مستمرة

17- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تصنيف هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإسلامية، المجلد الثاني عشر، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية، غزة، العدد الثاني، 2004، ص378.

وتصاعدية من تجميع المعلومات وتقييمها، وربط نتائج المعرفة بأدلة وقرائن الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل عملية المراجعة⁽¹⁸⁾.

وبالتالي يمكن القول أن التخصص المهني في مراجعة نشاط معين له دور في زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في التخطيط لعمليات المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وذلك نتيجة لانعكاس أثر التخصص على الفهم العميق لنشاط العميل والإلمام بكل اللوائح والقوانين المنظمة لذلك النشاط، كما أن التخصص في نشاط معين لها دور مهم في تحديد اختبارات الالتزام حيث يوفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في ذلك النشاط، ويكون لدى المراجع نتيجة تكرار المراجعة في نشاط معين بصفة خاصة صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في ذلك النشاط. وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁹⁾.

كما أن التخصص في نشاط معين يكون له دور وأثر فعال في الارتقاء بقدرات المراجع الخارجي في اكتشاف أساليب الغش وأماكنها وأساليب إدارة صافي الدخل وذلك لأن التخصص يثري رصيد الخبرة المهنية لدى المراجع الخارجي ويكون على دراية بمثل تلك الأساليب في قطاع تخصصه ومواطن حدوثها وسبل الكشف عنها، ذلك لأن الممارسة المهنية للمراجع المتخصص في نشاط معين قد يكون له دور مهم في إلمام المراجع بمعظم أنواع تلك الممارسات والتي تكون سائدة في مثل ذلك النشاط، وتختلف عن باقي الأنشطة الاقتصادية الأخرى بسبب ارتباطها بطبيعة ونوعية النشاط فيها⁽²⁰⁾.

18- خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص106.

19- أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص65.

20- الرفاعي إبراهيم أمبارك، دور المراجعة في الرقابة على ممارسة إدارة الأرباح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2003، ص250.

وهذا ما أكدته إحدى الدراسات⁽²¹⁾ بأن إستراتيجية التخصص القطاعي له دور إيجابي في الرفع من كفاءة أداء المراجع في اكتشاف الأخطاء وأساليب الغش والاحتيال المالي، وتحسين كفاءته عن قيامه بتقييم مخاطر عمليات المراجعة.

إن إستراتيجية التخصص القطاعي يمكنها أن تسهم بصورة واضحة في سد نقص الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، وانخفاض جودة عملية المراجعة، حيث يرى أحد الباحثين في هذا الصدد أن المراجع الخارجي المتخصص في قطاع اقتصادي معين، من المتوقع أن ترتفع كفاءة أدائه لواجباته المهنية، من خلال ارتفاع رصيده من الخبرات المتراكمة في مثل ذلك القطاع، بدءاً من مرحلة تخطيط عملية المراجعة الخارجية، وحتى تقديمه لتقريره الفني المحايد بشأن عدالة القوائم المالية الخاضعة لمراجعته، الأمر الذي ينعكس في النهاية على ارتفاع درجة جودة أداء عملية المراجعة الخارجية⁽²²⁾.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- 1- التخصص المهني يعتبر أحد الركائز الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية.
- 2- التخصص المهني في مراجعة نشاط معين له دور في زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في التخطيط لعمليات المراجعة بدرجة عالية من الجودة.
- 3- التخصص المهني يوفر للمراجع الدراية بآماكن الأخطاء غير المتعمدة.
- 4- التخصص المهني له دور وأثر فعال في الارتقاء بقدرات المراجع الخارجي في اكتشاف أساليب الغش وأماكنه.

التوصيات:

- 1- ان يكون هناك توعية بأهمية التخصص المهني لدى المراجعين الخارجيين.
- 2- أقامه الدورات التدريبية للمراجعين في مجالات متخصصة في المراجعة.

21- خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 250.

22- المرجع السابق، ص 11.

3- يوصي الباحث بأهمية إقامة المؤتمرات والندوات العلمية حول التخصص في مراجعة نشاط معين.

المراجع

- 1- رجب منصور امطير الفرجاني، التخصص القطاعي وأثره في تحسين كفاءة المراجع الخارجي في تقييم نظم الرقابة الداخلية، (رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2007).
- 2- سامي حسن على محمد، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، (رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2003).
- 3- أحمد زكي حسين متولي، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2006.
- 4- خالد محمد عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2005.
- 5- ليلي عزيز صليب، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003.
- 6- جورج دانيال غالي، العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1996.
- 7- عمر بن عبدالله مصطفى مغربي، الذكاء الانفعالي وعلاقته بالكفاءة المهنية لدى عينة من معلمي المرحلة الثانوية في مدينة مكة المكرمة، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، 1428 - 1429).
- 8- محمد عبدالله مجاهد، تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع المالي، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الأول، 2005.
- 9- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات

الإسلامية، المجلد الثاني عشر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، العدد الثاني، (2004).

10- الرفاعي إبراهيم أمبارك، دور المراجعة في الرقابة على ممارسة إدارة الأرباح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني، 2003.

11- آمال محمد محمد عوض، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2006.

12- Owahso, V.E, et al, (2002), Error Direction by Industry specialized Teams During sequential audit Review, journal of Accounting Research, (jun), Vol.40, Iss . 3.

13- Carcello, J.V. & Albert L.N, (2004), client size, Auditor specialization and fraudulent financial Reporting, Managerial Auditing Journal, Vol.19, Iss.5.

14- Deis , D . J . , & G. A. Giroux,, " Determinants of Audit Quality in the Public Sector', The Accounting Review: (2004).