
التخصص الصناعي للمراجع - إطار مفاهيمي
ومنهج إجرائي
أميرة عارف مصطفى صالح

ملخص البحث :

تزايد الإتيان في مهنة المراجعة الخارجية إلى الأخذ بمستويات عالية من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وذلك لزيادة حدة المنافسة والمتغيرات العالمية على المستوى المحلي والدولي وتنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدة لذلك تم إتيان مكاتب المراجعة إلى البحث عن طرق تجعلها متميزة عن المنافسين.

وبالتالي فإن محاوله حصول مكاتب المراجعة على حصة كبيرة في سوق الخدمات المهنية يتطلب ذلك تقديم خدمات مراجعه متخصصة تتناسب مع إحتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها المكاتب الأخرى بسهولة خاصة في ظل تطبيق حوكمة الشركات .

Abstract

Growing trend in the profession of external audit to the introduction of high levels of industrial specialization of the external auditor and to increase the intensity of competition and global variables on the local and international level and diversity of accounting rules for each industrial activity on alone, so it was the direction of audit firms to look for ways to make them distinct from competitors.

And thus the attempt to obtain audit firms a significant share in the market of professional services requires the provision of specialized services review commensurate with the needs of customers in ways and methods can not be performed by other offices especially in light of the application of corporate governance.

أهمية البحث :

ترتبط عملية المراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيمي بعملية حوكمة الشركات إرتباط وثيقا حيث تتأثر المراجعة تأثر واضح بوجود حوكمة وتتأثر بمبادئ وإجراءات الحوكمة. ولا يمكن أن تطبق مبادئ وإجراءات الحوكمة بصورة فعالة بدون دعم عملية المراجعة وكذلك تؤثر مبادئ وإجراءات الحوكمة على تطوير عمليه المراجعة وقدره المراجع على أداء عمله بصورة فعالة وبالتالي زيادة فعالية تطبيق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى .

ولذلك فإن وجود حوكمة شركات مطبقة بصورة قويه فى الشركات سوف يؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة وتحسين أداء المراجع الخارجى من خلال تنفيذ وظيفة الأشراف بشكل فعال وإجراء رقابة فعالة مما يخفض خطر الرقابة وزيادة فعالية وكفاءة عملية المراجعة المتخصصة .

وبالتالى فإن هناك إرتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع و فعالية عمليه المراجعة وجودة أداء التقارير المالية المقدمة من المراجع وفعالية التخصص الصناعي للمراجع .

تم عرض موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجى من خلال المحاور الاتيه :

أولا : آليات تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات فى ظل حوكمة الشركات.

ثانيا : مزايا تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي فى ضوء الحوكمة الشركائيه وتشمل:

- تفعيل مفهوم حوكمه الشركات لتطبيق التخصص الصناعي لمراجع الحسابات.

- دور التخصص الصناعي للمراجع فى مواجهة مخاطر المراجعة.

- دور التخصص الصناعي فى تضيق فجوة الجودة القائمة فى مهنة المراجعة

أولا : آليات تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات فى ظل حوكمة الشركات :

تتأثر عملية مراجعة الحسابات بصورة كبيرة بتطبيق مبادئ الحوكمة التى تساعد على تحقيق فعالية وكفاءة عملية المراجعة وتلعب دوراً كبيراً فى تطوير عملية

المراجعة ، وبالتالي تساعد على تحقيق التخصص الصناعي للمراجع للأهداف المرجوة منه .

وبناء على ذلك تجد الباحثة أن هناك علاقة إيجابية بين قوة نظام حوكمة الشركات وتطوير إستراتيجية المراجعة وكذلك تطوير إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع من خلال وجود نظام رقابي جيد يساعد على زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

ونجد أن تطبيق التخصص الصناعي في ظل وجود حوكمة رشيدة فان هذا يحقق عدة أهداف هي :

- تحقيق الشفافية في كافة العمليات المالية وإجراءات المراجعة مما يضمن تحقيق المصادقية للقوائم المالية .

- ضمان الإلتزام بالمبادئ والمعايير المتفق عليها و ضمان وجود نظام رقابة ذاتية .

- حسن إستخدام الموارد و ضمان الإلتزام بالقوانين والمسئوليات الإجتماعية في ضوء وجود قوانين حوكمة رشيدة .

- مواجهة الفساد المالي إنخفاض خطر المراجعة وزيادة قدرة المراجع على إكتشاف الخطر وتقدير سليم للمخاطر و ضمان ثقة المستثمرين في المعلومات المالية .

- تضيق فجوة الجودة في بيئة المراجعة و ضمان صدق القوائم .

ولكى يتم تحقيق ما سبق فهذا يتطلب وجود آليات لتطبيق التخصص الصناعي للمراجع في ظل وجود حوكمة الشركات .

وتقوم الباحثة بإقتراح بعض الآليات التي تساهم في تطبيق التخصص الصناعي للمراجع في ظل حوكمة الشركات .

وهذه الآليات تشمل ما يلي :-

أولا : تفعيل وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة .

ثانيا : دعم إستقلال لجنة المراجعة و ضمان استقلال المراجع الخارجي .

ثالثا : التأهيل العلمي والعملی للمراجع و إلتزامه بتطبيق معايير الأداء المهني والتشريعات القانونية .

رابعا : تشجيع المنافسة بين مكاتب المراجعة وزيادة تركيز الحصة السوقية للمراجع .

خامسا : التطور التكنولوجي لعملية المراجعة .

سادسا : سمعة مكتب المراجعة وكيانه القانوني وحجمه ومدى تأثيرهم على تخصص المراجع.

سابعا : قوة إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة .

ثامنا : تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر للمراجع .

تاسعا : مستوى أتعاب عملية المراجعة وأثارها على جودة الأداء المهني للمراجع .

أولا : تفعيل وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة :

- يقع على عاتق الجمعيات المهنية إجراء التطوير المستمر فى معايير المحاسبة

والمراجعة حتى يتمكن المراجع من أداء عمله وحيازته لمقياس ملائم لصدق

القوائم المالية ويجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة تطوير ملائم لمعايير

المراجعة . وترتبط كفاءة عملية المراجعة بمدى قدرة المراجع على منع وإكتشاف

الغش والأخطاء وبالتالي قدرته على مواجهة مخاطر عملية المراجعة

و بالتالى نجد أنه حتى يتمكن المراجع من أداء عمله بالكفاءة المطلوبة يتطلب

ذلك تفعيل آليات تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة التى تساعد المراجع على تحقيق

الأهداف المرجوة من عملية المراجعة ويستلزم هذا التفعيل ما يلي

أ- يجب على المنظمات المهنية إعادة دراسة المعايير المحاسبية بهدف تغطية أوجه

القصور فى المعايير المحاسبية الحالية وتطبيق نطاق المعالجات المحاسبية البديلة

التي تقوم الإدارة بالمفاضلة بينها عند إعداد القوائم المالية وإستبعاد قدر الإمكان

للمعالجات التى تؤدي إلى نتائج مختلفة بدرجة كبيرة .

ب- إعادة النظر فى التطورات المعاصرة فى بيئة الأعمال والتي أدت إلى ضرورة

الحاجة إلى إجراء تعديلات فى معايير المحاسبة والمراجعة حتى يتمشى مع هذه

التطورات وإعادة صياغة المعايير بما يحقق التوافق مع هذه التطورات

(Benston Georg 2013)

ج- إنشاء مجلس يقوم بالإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة ويعمل على تدعيم

معايير المراجعة بالنواحي الأخلاقية كى تعطى نتائج تفى بمتطلبات الحكمة

وتوفير الكوادر المدربة والمؤهلة لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الموجودة

وإجراء دورات تدريبية للمراجعين والمحاسبين .

د- تفعيل وتطبيق قواعد الحوكمة وتحقيق الإنضباط وإحكام معايير المحاسبة والمراجعة بشكل لا يسمح بتعدد التفسيرات الخاصة بها وتقليل المشاكل التي تنشأ بين المستثمرين والإدارة ، وبالتالي إمكانية قيام المراجع بدوره وضمن إكتشاف الأخطاء والغش .

هـ- تشديد العقوبات فى حالة عدم إلتزام المراجعين بالمعايير المهنية عند إعداد وعرض القوائم والإفصاح فى حالة عدم الإلتزام بها .

و- وجود نظام رقابة داخلية سليم وكفاء لضمان الإلتزام بالمعايير الخاصة بالمحاسبة والمراجعة منذ قبول تكليف عملية المراجعة وأداء عملية المراجعة وحتى إبداء رأى المراجع فى تقرير عملية المراجعة .

كما يتطلب تحسين جودة المراجعة وأداء المراجع المتخصص لدوره بالكفاءة المطلوبة هو الإلتزام الفعلى للمراجعين بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وأداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة . كذلك تمتع المراجعين بالحياد والإستقلال أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة وجمع أدلة الإثبات الكافية مما يزيد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتعبيرها السليم عن المركز المالى للشركة .

وحتى تتمكن من إرساء إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع فلا بد من إجراء تطوير لمعايير الأداء المهني من خلال قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم إستراتيجية للتخصص بدءاً من مرحلة تقديم الخريجين للعمل والحصول على الترخيص وتجديد الإشتراطات المهنية لعمل المراجع وربطها ببرامج التعليم المهني بصفة مستمرة لتجديد الترخيص للمهنة .

ثانياً : دعم إستقلال لجنة المراجعة وضمان إستقلال المراجع الخارجى :

حظيت لجنة المراجعة فى الوقت الحاضر بإهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية وخاصة بعد الإنهيارات المالية التى حدثت للشركات بسبب عدم إكتشاف الأخطاء المحاسبية عند مراجعة عملياتها من قبل مكاتب مراجعة غير متخصصة مثل أنرون للطاقة وغيرها .

وقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (C T C A) لجنة المراجعة بأنها لجنة تتكون من أعضاء مجلس إدارة الشركة تكون مسئوليتهم مراجعة القوائم

المالية قبل تسليمها لمجلس الإدارة وترشيح المراجع الخارجى ومناقشة نطاق ونتائج عملية المراجعة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية والتأكد من فاعليته .

وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف لجنة المراجعة بأنها لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين لديهم إستقلالية وخبرة فى مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسئولياتهم مراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وضمان تطبيق قواعد الحوكمة من قبل إدارة الشركة مما يحقق فعالية وكفاءة عملية المراجعة وضمان تحقيق أهدافها . ولكي يتحقق ذلك يجب توافر عدة مقومات فى لجان المراجعة :

(١) الإستقلالية :

لابد أن الإستقلالية لأعضاء لجنة المراجعة حتى تقوم بدورها فإستقلال لجنة المراجعة يعتبر هو الآلة للحفاظ على إستقلال المراجع وزيادة كفاءة وفعالية تقديرات المراجعة ، ولتحقيق هذا الإستقلال يجب مراعاة ما يلى :- (Vassn 2010)

أ- تحديد مكافأة للجنة : حتى لا يتأثر قيام اللجنة بعملها إذا ما تعارضت المصالح المالية للأعضاء مع قراراتهم وعملهم ولذلك لقد تم الاتفاق على أن يدفع الأعضاء للجنة أجر عن عملهم كعضو فى اللجنة فقط وليس لأى أعمال غيرها .

ب- وجود علاقات مؤثرة للأعضاء تؤثر على إستقلالها وذلك عندما يكون عضو اللجنة فى الشركة يدير شركة أخرى تعمل لحساب الشركة الأولى او تمتلك أسهم فيها .

ج- ملكية أعضاء اللجنة لأسهم من الشركة هذا يمثل تعارض فى المصالح المالية .

(٢) توافر الخبرة المالية وإمكانية فهم المعلومات المحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة

(٣) حتى يتمكن من تعزيز مصداقية القوائم المالية والقرارات المالية وضمان جودة التقارير

(٤) توافر ميثاق عمل للجان المراجعة يحدد مدة اللجنة مع مراعاة أن هناك عاملين متعارضين هما استمرار اللجنة لمدة طويلة أو سرعة تغييرها لأن اللجنة تحتاج لوقت كافي لتفهم طبيعة عمل المنشأة والنواحى المالية وفى نفس الوقت فإن

التحديد يساعد على ظهور أفكار وآراء جديدة للجانب وبالتالي يجب أن يراعى في تحديد المدة التوازن بين الحالتين .

ثالثاً : التأهيل العلمي والعملية للمراجع وإلتزامه بمعايير الأداء المهني والتشريعات القانونية المرتبطة بتخصصه :

تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها من أعد إعداداً جيداً من ناحية المستوى العلمي والعملية ولم تفرض معايير المراجعة الدولية معيار خاص للتأهيل العلمي والعملية للمراجع ولكنها أوردت قواعد تنظيم هذا التأهيل للمراجع في فقرات متعددة .

والمؤشرات الفرعية لقياس أثر التأهيل العلمي والعملية على تخصص المراجع في صناعة معينة هي :

- الحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة .
- زيادة سنوات الخبرة .
- تلقى دورات تدريبية مكثفة في حالات المراجعة المختلفة .
- التعليم المهني المستمر .
- المعرفة الكافية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ولضمان إلتزام المراجع المتخصص بمعايير الأداء يجب أن يكون هناك رقابة على أداء عملية المراجعة وتقييم الأعمال التي يقوم بها و الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع ويتطلب ذلك إتباع سياسات رقابة الجودة والتي تتمثل في توفير :

- إجراءات الرقابة المستمرة لضمان كفاءة وفاعلية الأداء وتحقيق جودة أداء المراجع المتخصص وتمكنه من تحقيق أهدافه بتنفيذ نظام الحوكمة الذي يضمن وجود نظام رقابي سليم ويضمن تحقيق إستقلال المراجع وحمايته .
- وكذلك يتطلب لضمان كفاءة عملية المراجعة إلتزام المراجع بالتشريعات القانونية وقواعد وسلوك المهنة التي ترتبط بتخصصه ولا بد من معرفته الكاملة بكافة القوانين والتشريعات المرتبطة بمهنة المراجعة وتخصص عمل المراجع وهذا يتطلب إلتزامه بالقواعد الأخلاقية التي تتوافر في إرشادات المراجعة الصادرة من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ودستور مهنة المراجعة والمحاسبة والقيم والأعراف العامة .

رابعاً : تشجيع المنافسة وزيادة تركيز الحصة السوقية للمراجع :

تقوم مكاتب المراجعة المتخصصة بمحاولة للحصول على أكبر نسبة من سوق خدمات المراجعة وذلك من خلال زيادة تركيز الحصة السوقية لها في صناعة محددة مما يؤدي إلى شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة .

وفي ضوء مفهوم التخصص الصناعي للمراجع يمكن إعتبار أن مكاتب المراجعة تكون متخصصة أم لا وذلك اعتماداً على عدة مقاييس .

(١) مقياس حصة السوق

(٢) مقياس الحصة في المحفظة

(٣) تحديد نسبة تحكمية معينة

وقد سبق الإشارة لها في جزء سابق من هذا البحث ، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة تعمل على الإستحواذ (Eichemsher 2004) على أكبر نصيب من سوق الصناعات المعنية التي تقوم بمراجعتها وذلك من خلال عدة أساليب يمكن الإعتماد عليها لقياس درجة التركيز السوقي لمكاتب المراجعة وهي :-

(أ) نصيب مكاتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة :

وتقاس بنسبة إيرادات مكتب المراجعة إلى مجموع إيرادات المكاتب الأخرى وطبقاً لهذه النسبة يتم الترتيب للمكاتب ترتيب تنازلي لتحديد ترتيب الحجم بالنسبة للمكاتب .

(ب) درجة تركيز لعينة من مكاتب المراجعة :

وتقاس عن طريق مجموع الأنصبة السوقية لعدد محدد من المكاتب التي تستحوذ على أكبر أنصبة من السوق .

(ج) مؤشر الاحتكار ويعتمد على جميع الأنصبة السوقية لجميع مكاتب المراجعة التي تدخل في العينة وهو الأكثر شيوعاً .

ونجد أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات حيث تحرص مكاتب المراجعة على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني لزيادة حصتها السوقية والقدرة على الإرتباط مع عدد أكبر من العملاء حيث أنه في ظل ظروف المنافسة يتم الإرتباط بين مكتب المراجعة والعملاء بالإعتماد على جودة الخدمات المقدمة وبالتالي كلما زادت

هذه الجودة كلما زادت حصة مكتب المراجعة في سوق المراجعة وكلما زاد عدد العملاء التي يتعامل معهم المكتب المتخصص .

خامساً : التطور التكنولوجي لعملية المراجعة :

يتطلب التطبيق الأمثل لإستراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة مراعاة التطور التكنولوجي والتغيرات العالمية والإقتصادية والمعلوماتية والعولمة لذلك فلا بد من إجراء التطور التكنولوجي لعملية المراجعة حتى يمكنها تحقيق الأهداف المطلوبة منها ويحكم تطبيق التطور التكنولوجي للمراجعة مجموعة من المقومات (احمد زكى ٢٠٠٦)

- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة
- تطبيق برامج المراجعة المهيكلة
- إستخدام أساليب المراجعة الالكترونية
- تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة
- تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة

١) تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مكاتب المراجعة :

وتعتبر السياسات الموضوعية في مكاتب المراجعة هي بمثابة دليل للأفراد في أداء أعمالهم وذلك من خلال تحديد إجراءات وقواعد وحدود للعمل الذي يقوم به المراجع لتحقيق عمله بالجودة المطلوبة والقيام بعملية الفحص الكافي والإلتزام بالمعايير والمبادئ وكذلك التنسيق بين القائمين بعملية المراجعة وتحديد دور كل فرد في عملية المراجعة .

٢) تطبيق برامج المراجعة المهيكلة (البرامج سابقة التجهيز) :

يساعد تطبيق برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لأن هذه البرامج تتضمن تحديد واضح لإجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها في كل مرحلة من مراحل المراجعة وذلك يؤدي إلى الإتساق بين قدرات مراجعي الحسابات ويساعد على تحسين أداء المراجعين نظراً لوضوح الإجراءات لهذه البرامج وسهولة التطبيق، كما يؤدي إستخدام هذه البرامج الى تخفيض التكلفة والوقت اللازم لأداء عملية المراجعة كما يؤدي إلى تخفيض احتمالات الخطأ وعدم وجود إنحرافات في قرار المراجع .

٣) استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية :

ويساعد ذلك على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع ورفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة حيث أن استخدام الأساليب الإلكترونية يسهل من مهام المراجع عند اختيار عينة الفحص وأثناء تنفيذ إختبارات المراجعة مما يزيد من قدرته على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها .

٤) تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة :

استخدام الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة يساعد على تحقيق دقة وكفاءة عملية المراجعة وخاصة عند إتخاذ المراجع للقرار لأن استخدام هذه الأساليب يساعد على توفير معلومات مؤكدة تبنى على إفتراضات تم إدخالها ومعالجتها من خلال برامج الكترونية تمكن المراجع من اتخاذ القرار السليم وتزيد من الثقة فى مدى مصداقية التقارير والقوائم المالية التى يعتمد عليها فى إتخاذ قراره .

٥) تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة :

يساعد تطبيق المفاهيم المتطورة فى المراجعة على حل مشاكل عملية المراجعة والوصول للحلول الملائمة لهذه المشكلات فى ضوء المتغيرات الإقتصادية والإجتماعية وهذه المفاهيم مثل مفهوم الجودة الشاملة من خلال الإلتزام بالمواصفات القياسية العالمية للجودة .

سادساً : سمعة وحجم مكاتب المراجعة :

يؤثر حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع حيث أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وسمعته الجيدة وجودة الأداء المهني للمراجع .

وقد ناقشت بعض الدراسات (frud el Mahdi 2013) تأثير الحجم فى المفاضلة بين مكاتب المراجعة بالنسبة للعميل وإعتبرت حجم مكتب المراجعة هو المقياس الحقيقى لقياس جودة الأداء المهني لدى بعض العملاء حيث ينظر إلى مكتب المراجعة كيبير الحجم على انه دليل لضمان الكفاءة والثقة فى أداء هذا المكتب وضمان مصداقيته وسلامة التقارير المهنية المصدرة منهم .

وبناء على ذلك فإن مكاتب المراجعة الصغيرة بالرغم من أنها تقدم خدمات ذات جودة عالية إلا أنها تعاني من قلة الطلب عليها بسبب الحجم ويمكن مواجهة هذه

المشكلة عن طريق الإندماج بين هذه المكاتب لزيادة قوة وعرض هذه المكاتب ومواجهة إحتكار المكاتب الكبرى وتخفيض حدة المنافسة في سوق مهنة المراجعة .
ومما سبق يتضح أن كبر حجم مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة أداء عملية المراجعة وذلك لأن المكاتب كبيرة الحجم ستقوم بعمل دورات تدريبية للمراجعين بشكل أكبر من المكاتب الصغيرة كذلك تحرص المكاتب الكبيرة على تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وإستخدام برامج متطورة لتحسين أداء المراجعين وزيادة فعالية عملية المراجعة ، كما أن المكاتب الكبيرة تكون أكثر حرصاً على تنفيذ العمليات وفقاً لمعايير المراجعة وآداب السلوك المهني للحفاظ على سمعتها في سوق المهنة والحصول على عدد كبير من العملاء والتقليل من احتمالات فشل عملية المراجعة ورفع جودة خدمة المراجعة

كما أن السمعة الجيدة التي يحققها مكتب المراجعة بأنظمة الرقابة والمعايير والمبادئ المهنية تؤدي إلى كثرة الطلب على خدمات هذا المكتب حيث أن معظم العملاء يسعون للتعامل مع المراجعين في مكاتب المراجعة التي لها شهرة وسمعة جيدة وتعتبرها دليل على جودة الأداء المهني وتحقق سمعة المراجع من خلال تجارب السوق مع مكتب المراجعة خلال فترات طويلة وعلى ذلك فإن سمعة وحجم مكتب المراجعة من العوامل التي تؤثر على التخصص الصناعي وعلى جودة الأداء المهني وأن حجم المكتب وسمعته تؤثر في حصة المكتب السوقية.

سابعاً : قوة إدارة المراجعة الداخلية (عبد الرحمن عبد الفتاح ٢٠١٢):

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في التأثير على جودة وكفاءة عمليات المراجعة حيث تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل و نظم وإجراءات المخاطر في المنشأة وضمان لتطبيق قواعد الحوكمة بها بشكل سليم. كما انه يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصور و دراسة للمخاطر التي ستواجه الشركة .

وبالتالي فإن هناك علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية حيث يعتمد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد عينة الدراسة ونظراً لأن المراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية فيجب على المراجع الخارجي فهم عمل المراجعة الداخلية وكذلك ضرورة التشاور بين المراجع الخارجي

والمراجع الداخلي بشأن تقدير درجة الخطر المرتبطة بعمليات الغش والتلاعب بالإضافة إلى ما سبق يجب على المراجع الخارجي أن يستعين بأنشطة المراجعة الداخلية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وكذلك إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية (معايير المراجعة الأمريكية رقم ٦٥) .

كما أن هناك أهمية للعلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية والخارجية بالنسبة لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات وفاعلية تطبيق التخصص الصناعي للمراجع وذلك عند إتخاذ قرار الاعتماد على المراجعة الداخلية من جانب المراجع الخارجي حيث يؤدي هذا الاعتماد إلى تخفيض الوقت اللازم لأداء المراجعة الخارجية وتخفيض الجهد المبذول من المراجع الخارجي وبالتالي قد تؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة .

وعلى ذلك فإن المراجعة الداخلية تعد آلية هامة لتطبيق حوكمة الشركات وتحقيق فاعليتها وكذلك تحقيق أهداف المراجعة الخارجية المتخصصة وتحقيق الثقة في مصداقية وعدالة قرارات المراجع وزيادة ثقة المستثمرين في عمليات المراجعة ومنع وإكتشاف حالات الغش والتزوير .

ثامناً : تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر للمراجع :

لكي يتم تحقيق الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص يتطلب الأمر أن يتوافر لديه قدرات مهنية تمكنه من أداء عمله المطلوب منه على أكمل وجه ويقصد بهذه القدرات المهارات وأخلاقيات المهنة والمعرفة العامة ولكي يتحقق ذلك يجب إجراء تعليم وتدريب مهني بصورة مستمرة للمراجع المتخصص .

ويقصد بالتعليم المهني المستمر (خالد محمد عبد المنعم ٢٠٠٦)النشاط التعليمي الذي يحصل عليه المراجع أثناء الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة طبقاً لبرنامج محدد يتم بالتنظيم والإشراف من قبل هيئة مهنية يسهم بدور فعال في المحافظة والتحسين للكفاءة المهنية لأعضاء المهنة وذلك من خلال اكتساب المعارف الفنية والمهارات بشكل مستمر يتلاءم مع الظروف المحيطة بالمهنة .

ويتطلب تحقيق ذلك تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني بصورة مستمرة بداية من مرحلة الدراسة الجامعية ومرحلة ما بعد الدراسة وإجراء التدريب العملي

والإستمرار فى تطوير المعرفة من خلال دورات تدريبية وبرامج تعليمية مستمرة وهذا يعنى أن التعليم والتدريب المهنى المستمر يمر بثلاثة مراحل :

المرحلة الأولى :

التأهيل العلمى : وهى تتم من خلال المعلومات التى يحصل عليها المحاسب أثناء دراسته فى الجامعة بقسم المحاسبة عن مجال مهنة المحاسبة والمراجعة .

المرحلة الثانية :

التأهيل العملى : تتم بعد انقضاء الدراسة الجامعية للمراجع حيث يقوم المراجع بقضاء فترة تدريب عملى لدى إحدى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة مما يزيد من كفاءة المراجع وإلمامه بالمعرفة الكافية عند متطلبات المهنة .

المرحلة الثالثة :

التدريب المستمر : وهو تطوير معرفة المراجع بصفة مستمرة من خلال برامج للتعليم والتطوير المهنى تتم عن طريق جهات معتمدة لديها المعرفة التقنية والمهنية المطلوبة .

وبالتالى فإن التعليم المهني المستمر يعتبر آلية هامة لتطبيق التخصص الصناعى لرفع وكفاءة جودة عملية المراجعة وتحقيق الثقة والمصداقية فى تقارير المراجع .

بالإضافة إلى ما سبق فإن وجود نظام إتصال مناسب فى مكتب المراجعة يساعد على تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لأهمية نظام الاتصال فى إمكانية الاتصال بالمراجعين وإبلاغهم بالخطط والسياسات والأهداف الخاصة بمكتب المراجعة كما يساعد على تحقيق روح الإنتماء للمكتب من خلال مشاركة العاملين فى مناقشة خطط المكتب والبرامج والأساليب المستخدمة فى تنفيذ مهام المراجعة مما يساعد على نجاح المراجعين فى تنفيذ المهام وتحديد الإحتياجات التدريبية ومعرفة الإضافات والتعديلات فى معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني ونشرات المراجعة مما يؤدي إلى رفع كفاءة أداء المراجع وزيادة فعالية عملية المراجعة .

كذلك إستخدام مكتب المراجعة لبرامج المراجعة الهيكلية التى تمثل تحديداً واضحاً لإجراءات المراجعة الواجب تنفيذها فى كل مرحلة من مراحل عملية

المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة أداء المراجع و يحقق الإتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات ويقلل من الأحكام الشخصية التي يصدرها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة .

تاسعاً : مستوى أتعاب عملية المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني للمراجع
تعتبر أتعاب المراجعة المصدر الرئيسي لإيرادات مكتب المراجعة ، وبالتالي فإن مكاتب المراجعة تسعى إلى تنظيم هذه الإيرادات والحصول على أكبر عائد ممكن من ممارسة مهنة المراجعة .

ولكى يتحقق ذلك فإن مكاتب المراجعة تسعى إلى تقديم خدمة على أعلى مستوى من الجودة والكفاءة حتى تستطيع المحافظة على العملاء الذين يتوقعون الحصول على خدمة جيدة مقابل الأتعاب التي يدفعونها للمراجع .

وبالتالي فإن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع تعمل على الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية وتعمل على إجراء المفاوضات مع العملاء حول مستوى الأتعاب العادل .

وعلى ذلك فإن أتعاب عملية المراجعة لها تأثير إيجابي على زيادة جودة وفعالية تطبيق التخصص الصناعي . حيث أن مكاتب المراجعة المتخصصة ستحاول التفوق على منافسيها في تحقيق أعلى جودة لأداء الخدمة للحصول على معدلات أتعاب أعلى من منافسيها وتستطيع مفاوضة عملاءها للحصول على أتعاب مرتفعة مقابل خدمة متميزة أكثر جودة وكفاءة .

بالإضافة إلى ذلك فإن إرتفاع قيمة أتعاب مكتب المراجع تساعد المكتب على تكليف فريق مراجعة يتمتع بأعضاء بخبرة مهنية جيدة بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة .

ويزيد من مقدرة المكتب على توظيف كوادر بشرية تتمتع بخبرة مهنية جيدة وعقد دورات تدريبية للعاملين فيه بصورة دورية . وكذلك يساهم إرتفاع إيرادات مكتب المراجعة في زيادة قدرة المكتب على إستخدام الأساليب الحديثة في تنفيذ عمليات المراجعة والإستعانة بالخبراء في تنفيذ إختبارات المراجعة المعقدة .

ثانياً: مزايا تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في ضوء الحوكمة الشركاتية

١- تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لتطبيق التخصص الصناعي لمراجع الحسابات:-
لكي يتحقق الهدف من عملية التخصص الصناعي للمراجع وهي زيادة قدرة المراجع على إضفاء صفة المصدقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم فإن هذا يستلزم وجود حوكمة الشركات والتي بدورها تسعى إلى وضع إطار متكامل لضمان تحقيق الإفصاح والشفافية وحماية حقوق أصحاب المصالح التي تتعامل مع المنشأة.
وعلى ذلك فإن تفعيل وجود حوكمة الشركات يزيد من قدره المراجع على تخفيف التعارض في المصالح بين جميع الأطراف في المنشأة و تقليل المخاطر و حدوث الأخطاء والغش والحد من عدم تماثل المعلومات المالية.
ويمكن تفعيل مفهوم حوكمة الشركات من منظور التخصص الصناعي من خلال الآتي:

١- ضرورة إلزام شركات الأعمال المساهمة بتطبيق مفهوم الحوكمة وذلك بإعتبارها أحد العوامل الهامة لمواجهه حالات الغش والاحتيال المالي وحالات إصدار تقارير عاليه مضللة على أن يتم تنظيم ذلك من خلال إصدار قوانين وتشريعات تلزم بهذا الأمر.

٢- إرساء مبادئ موحدة لتطبيق مفهوم الحوكمة من خلال هيئه سوق المال وذلك على مستوى كل دولة. وأن يتم العمل على توحيد تلك المبادئ على مستوى العالم.

٣- تكليف مجالس إدارة الشركات المساهمة بالرقابة على كفاءة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والإفصاح في تقارير سنوية عن مدى الألتزام بها.

٤- تكليف هيئه سوق المال بالأشراف والرقابة على تطبيق مجالس إدارة الشركات المساهمة لمفهوم الحوكمة وتقييم مدى الألتزام بقواعد التطبيق للحوكمة بصورة منتظمة.

٥- قيام السلطات التشريعية بتشديد العقوبات على كل من يقوم من الإدارة بأى مخالفات ماليه تؤدي إلى إصدار تقارير ماليه مضللة أو بالاشترآك فيها.

وبالإضافة إلى ذلك فإن تفعيل مفهوم حوكمة الشركات يتطلب تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات حيث تنحصر مسؤوليه لجنه المراجعة في سبيل تحقيق حوكمة الشركات في توفير تأكيد معقول يتضمن الألتزام بالقوانين والتشريعات الحالية وقواعد السلوك الأخلاقي والتزام الشركة بتصميم وتنفيذ الرقابات الفعالة التي تؤدي إلى منع الغش في التقارير المالية . (Louis2010)

٢- دور التخصص الصناعي للمراجع في مواجهه مخاطر عمليه المراجعة :

يقع على عاتق مراجع الحسابات إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية وتعبيرها بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

وهنا تظهر مخاطر المراجعة في حالة إبداء رأى غير سليم عن تلك القوائم أو عدم إكتشاف أى تحريف هام فى تلك البيانات ، وبالتالي يجب أن يتوافر للمراجع المعرفة بهذه الأخطاء حتى يستطيع إكتشاف حدوثها ومحاولة منعها. وتؤدى المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ فى صناعه معينه أو مجموعة من الصناعات فى التأثير على تحديد الإستراتيجية المناسبة للمراجعة.

على ذلك فإن التخصص الصناعي للمراجع يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء الهامة وإيجاد حلول ممكنة لها وذلك بالمقارنة مع المراجع غير المتخصص. وكذلك نوع الصناعة التى يتعامل معها المراجع تؤثر فى نوع المخاطر التى تواجه أعمال المراجعة ويظهر دور المراجع المتخصص فى تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليله. ولكن خطر المراجعة يتمثل فى عدم قدرة المراجع على إكتشاف التحريف فى البيانات المالية المقدمة من الإدارة.

وبالتالى فإنه يمكن تحديد دور التخصص الصناعي للمراجع فى مواجهة مخاطر المراجعة فى ثلاث نقاط :-

- تقييم الخطر الحتمى (الملازم) .
- تقييم خطر الرقابة .
- تقييم خطر الأكتشاف .

أولاً: تقييم الخطر الحتمى:

الخطر الحتمى هو الخطر الملازم لطبيعة المنشأة أو الصناعة أو طبيعة العمليات ويتمثل دور المراجع المتخصص فى تصميم إجراءات التحقق التى تساعده فى التوصل إلى رأى سليم عن هذا الخطر الحتمى وتمثل أهميه أن يكون المراجع متخصصا فى قدراته على تصميم تلك الإجراءات لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التى ينتمى لها العميل و تجعله على دراية بالظروف الأقتصادية التى تمر بها المنشآت والتى تشكل ضغوطا عليها وكذلك يكون لديه المعرفة الكاملة بالقوانين واللوائح التى تنظم هذا النوع من الصناعات ، وبالتالي يكون على درجة عالية لفهم

مؤشرات عدم الأستمرار فى الصناعة والنظم الألكترونية والبرامج الأكثر شيوعا فى هذه الصناعة مما يساعده على تصميم إجراءات التحقق السليم ، وبالتالي تقييم الخطر الحتمى.

وتنقسم المخاطر الحتمية (الملازمة) إلى ثلاثة أنواع هى :

• مخاطر التشغيل - المخاطر المالية- مخاطر السوق

١- مخاطر التشغيل :

وهى إحتمال تقلب أو تغير الأرباح أو موقف السيولة أو الأثنين معا بشكل غير مقبول فى المستقبل ويرجع ذلك إلى أسباب مرتبطة بطبيعة الظروف المحيطة بالمنشأة مثل المنافسة الشديدة أو العمليات ذات المخاطر العالية و الظروف الأقتصادية العامة التى تؤثر على الصناعة التى تقوم بها المنشأة . و تخصص المراجع فى صناعة محددة يزيد من كفاءته وقدرته على إكتشاف هذه المخاطر ومواجهتها .

٢- المخاطر المالية:

وهى التى ترتبط بالتمويل أو قدره المنشأة على مواجهة أعباء سداد القروض والديون بسبب عدم قدرتها على الحصول على تمويل ذاتى مقبول وكذلك مقدار التدفقات النقدية من العمليات .

٣- مخاطر السوق:

وترتبط هذه المخاطرة بقابلية أسعار الأسهم فى المنشأة للتغيير وهذه التغييرات نوعان ، نوع يرتبط بالتقلبات الجوهرية فى أسعار الأسهم مما يجعل المستثمرين يشعرون بأن العوائد المستقبلية من هذه الأسهم ذات مخاطرة مرتفعه نسبيا والنوع الثانى يتمثل فى الثبات النسبى لأسعار الأسهم وهو ما يرتبط بمخاطر سوق منخفضة نسبيا (Amit 2012)

ثانيا : تقييم خطر الرقابة :

وردت عده تعريفات لمخاطر الرقابة فى نشرات المعايير المراجعة الأمريكية مثل المعيار (١٠٧) SAS عام ٢٠٠٦ حيث عرف مخاطر الرقابة على أنها هى التى تحدث نتيجة خطأ فى أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات ويكون جوهريا

إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات وهناك صعوبة في منعه أو إكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية .
كذلك عرفها معيار المراجعة الدولي (ISA) (٢٠٠) على أنها المخاطر الناتجة عن وجود تحريفات في الأرصدة لبعض الحسابات أو نوع بعض المعاملات قد تكون مهمة أو مؤثره سواء كانت بمفردها أو عند تجمعها مع تحريفات في أرصده أخرى ولا يتم منعها أو إكتشافها بصورة منتظمة عن طريق نظام الرقابة الداخلية .
يتركز دور المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم في منشأة العميل ومدى كفاءة هذا النظام وتحديد نقاط ضعفه من ناحية وكذلك القيام بإختبارات الإلتزام من ناحية أخرى وذلك للتأكد من مدى الإلتزام بالتطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعه للحكم على مدى إمكانية الإعتماد عليها.

وترى الباحثة أن أهمية التخصص الصناعي للمراجع تتركز في تحديد إختبارات الإلتزام لأن المراجع المتخصص يتوافر له المعرفة المناسبة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في هذه الصناعة ويتوافر لديه صورته كاملة عن نظام الرقابة الداخلية ، وبالتالي تكون إختبارات الألتزام التي يقوم بها أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الإعتماد عليه لضمان صدق وصحة البيانات المالية المقدمة من قبل إدارة منشأة العميل .

ثالثاً: تقييم خطر الإكتشاف :

يمكن للمراجع العمل على تقليل خطر الإكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن و ذلك من خلال تقييمه لخطر الرقابه والخطر الحتمى حيث يمكنه أن يخفض خطر الإكتشاف عن طريق قيامه بالفحص التحليلي وإختيار العينة بطريقة مناسبة وكفاء وتفسير نتائج المراجعة التفسير السليم.

ولذلك فإن خطر الإكتشاف يكمن في أن الإختبارات التحليلية التي يحددها المراجع قد تحقق في إكتشاف تحريف مهم وذلك إذا ما تم إختيار تحليل خطأ أو تم تطبيقه بطريقة خاطئة أو تم إختيار عينه غير ملائمة أو غير كافية. وتظهر هنا أهمية التخصص الصناعي في مواجهة هذا النوع من المخاطر ذلك لأن المراجع المتخصص صناعياً يستطيع تقليل مخاطر عدم الإكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن وذلك لأن تخصص المراجع يجعله على درجه عاليه من المعرفه للمشكلات الكامنة

فى النشاط الذى يقوم بمراجعتة وكذلك قدرته على تحليل تلك المشكلات وقدرته على تقديم حلول مناسبة له.

- دور التخصص الصناعى فى تضيق فجوة الجودة القائمة فى مهنة المراجعة:-

يلعب التخصص الصناعى للمراجع دورا هاما فى تضيق فجوة الجودة بين المراجع وأصحاب المصالح ولتوضيح هذا الدور يتم عرض النقاط الاتية:

أولا : مسببات فجوة الجودة فى مهنة المراجعة الخارجية .

ثانيا : دور التخصص الصناعى فى مواجهه وتضيق هذه الفجوة .

أولا: مسببات فجوة الجودة فى مهنة المراجعة الخارجية :

هناك عدة أسباب تؤدى إلى حدوث هذه الفجوة هى:

ا- مدى كفاية مسئوليات المراجع الخارجى والانتقادات الموجهة له بشأن الغش والقوائم المالية المضللة وإستمرارية الشركة .

ب- نقص الكفاءة المهنية للمراجع الخارجى وإنخفاض جودة أداء عمليه المراجعة الخارجية.

ج- قصور نظام الرقابة الذاتية فى مهنة المراجعة الخارجية.

د- عدم مسايير التقارير المالية للتغيرات الحادثة فى المجتمع.

ثانيا: دور التخصص الصناعى للمراجع فى مواجهه وتضيق هذه الفجوة:-

١- بالنسبة للسبب الأول لحدوث الفجوة وهو مسئوليات المراجع الخارجى والانتقادات الموجهة لاداءه بشأن الغش والقوائم المضللة وإستمرارية الشركة فإن مقتضيات التخصص الصناعى تدعو المراجع المتخصص إلى الجمع بين الإتجاهات الحديثة للمعايير المهنية التى تطالب المراجع بضرورة دراسة إحتتمالات وقوع الغش والتلاعب ومدى قدره المنشأة على الإستمرار.

كذلك فإن المراجع الخارجى المتخصص يكون لديه قدره عالية على الإلمام بأساليب الغش وإدارة صافى الدخل المحاسبى السائد فى الصناعة التى يتخصص فى مراجعته أعمالها وكذلك مدى التزام المراجع المتخصص وتطبيقه لمحاور المعايير المهنية تساعد على رفع كفاءة المراجع فى مواجهه إصدار قوائم ماليه مضلله أو احتمال وقوع الغش .

- كذلك فإن تخصص المراجع في صناعة محددة يساعده على أن يكون ملماً بمتوسط المؤشرات المالية السائدة في تلك الصناعة ، وبالتالي يمكنه تحديد مدى قدره المنشأة التي يقوم بمراجعة أعمالها على الإستمرار في السوق.
- ٢- بالنسبة لنقص كفاءة المراجع وإنخفاض جوده أداء عمليه المراجعة فإن إستراتيجية التخصص الصناعي تقوم بتضييق هذه الفجوة أيضا حيث أن المراجع المتخصص تتوافر لديه خبرات متراكمة عن القطاع الذي يتخصص فيه بداية من تخطيط عمليه المراجعة وحتى تقديمه لتقريره عن عدالة القوائم المالية ، وبالتالي فإن المراجع المتخصص لديه كفاءة عالية عن المراجع غير المتخصص مما يعنى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى رفع كفاءة أداء عملية المراجعة الخارجية .
- ٣- بالنسبة لقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة الخارجية بالرغم من أن مواجهه هذا القصور يستلزم جهدا مشتركا بين كل من المراجع الخارجي نفسه والهيئات المهنية المسؤولة إلا أن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي تمهد الطريق للمراجع لتحقيق الرقابة الذاتية بصورة واقعية وشفافة ويمهد الطريق للمنظمات المهنية للقيام بدورها في تقييم كفاءة الأداء المهني لأعضائها.
- ٤- بالنسبة لعدم مسايير التقارير المالية للتغيرات الحادثة في المجتمع فإن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في مواجهة هذه الثغرة لفجوة الجودة التي تطرأ على المعايير والقوانين وكذلك المتطلبات والقواعد المهنية والقانونية المنظمة لتقرير المراجع.
- مما سبق يتضح أن هناك ارتباط وثيق بين تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وبين فجوه الجودة في بيئة المراجعة الخارجية ومدى مساهمة التخصص في تضييق هذه الفجوة ، وبالتالي تحقيق قدر كبير من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات التي تعتمد على التقارير التي يصدرها المراجع المتخصص ، وبالتالي يترتب على ذلك تقليل المخاطر التي يمكن أن تواجه عمليه المراجعة وكذلك تقليل ظاهره المقاضاة التي يمكن أن يتعرض لها مراجع الحسابات .

المراجع :

١. د . أحمد زكى حسين متولى ، "نموذج لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة فى إدارة عملية المراجعة "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠٠٦
٢. د. خالد محمد عبد المنعم لبيب ، "القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية فى ظل إطار حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع الأعمال المصرى "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية العدد الأول ، ٢٠٠٦ .
٣. د.عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ، " اثر تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات علي جودة التقارير المالية الالكترونية بالشركات المساهمة "، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، ٢٠١٢
4. Amit Mehta, Max Neukirchen, Sonja Pefetch and Thomas popensieker , "Management marketing today and tomorrow" , working paper , 2012
5. Benston, Georg J .Bromwich, Michal, et all , "Worldwide financial reporting : The development and future of accounting standards ",www.IDEAS.com , 2013
6. Eichmesher , "The analysis of industry specific auditor concentration ,towards an explanatory model", The accounting Review ,2004
7. Fuad El Mahedi ,Mustafa M. Hanef, " Overview of surrogates to measure audit quality" , International journal of business and management, V.8,No.17,2013
8. . Louis Braiotta et al , "The auditing committee Hand book " , published by John wiley and Sons , Inc , Hoboken, New jersey ,fifth edition ,2010.
9. VaasanYliopiston, Julkai Suja, "The theoretical examination of the role of auditing report" ,www,VAASA.com, 2010