Journal Of the Iraqia University (77-1) 30 September (2026)

ISSN(Print): 1813-4521 OnLine ISSN:2663-7502
Journal Of the Iraqia University
available online at
https://iasj.rdd.edu.iq/journals/journal/view/247

دور المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من تحديات GATS وانعكاسه على جودة المراجعة الداخلية / دراسة ميدانية

مدرس دكتور ندى نايف يونس

كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة /الجامعة المستنصرية

The role of joint auditing and the industrial specialization of external auditors in mitigating GATS challenges and its impact on the quality of internal auditing / Field study

NADA NAIF YOUNIS

الملخص :

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر التكامل بين منهج المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس وتحديد مدى مساهمة أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة الداخلية, وفي سبيل تحقيق هدف الدراسة أعتمدت الباحثة على مناهج البحث العلمي الإستقرائي والإستنباطي مع التطبيق على بيئة الأعمال العراقية من خلال تصميم وتوزيع قائمة استقصاء على عينة من اعضاء هيئة التدريس في الجامعات العراقية وتحديداً كليات الإدارة والاقتصاد/ أقسام المحاسبة , والمراجعين الخارجيين بمكاتب وشركات مراقبة وتدقيق الحسابات, وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وأسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية , إذ تم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة وقد بلغت الاستجابة للاستمارات (١٤٨) استمارة من إجمالي الاستمارات الموزعة , وتم تصميم قائمة الاستقصاء بشكل يتناسب مع متغيرات الدراسة , وأظهرت النتائج , أن التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يسهم في مواجهة المخاطر الناتجة عن المنافسة الدولية (تحديات **GATS**) والذي بدوره ينعكس أثره الايجابي في تعزيز جودة المراجعة الداخلية, واختتمت الدراسة ببعض التوصيات من أهمها , ضرورة تأسيس شركات مهنية تكون قادرة على مواجهة المنافسة مع الشركات الأجنبية من خلال الزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي , فضلاً عن الزامها المسبق بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة , وضرورة الزام المراجع الأجنبي في حال عمله في شركات مهنية عراقية أو عن طريق مشاركته لمراجع خارجي عراقي , باجتيازه اختبارات محلية للتحقق من مدى إلمامه بالقوانين التي تحكم العمل في بيئة الاعمال العراقية للتحقق من صلاحيته للعمل المهني في شركات أو مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات المحلية الكلمات المفتاحية : المراجعة المشتركة , التخصص الصناعي للمراجع الخارجي , تحديات الجاتس, جودة المراجعة الداخلية.

Abstract:

This research aims to study the impact of integration between the joint audit approach and the industrial specialization of the external auditor as an approach to facing the challenges of GATS and to determine the extent to which the impact of integration between joint auditing and the industrial specialization of the external auditor contributes to improving the quality of internal auditing. In order to achieve the goal of the study, the researcher relied on inductive and deductive scientific research methods with application to the Iraqi business environment by designing and distributing a survey list to a sample of faculty members in Iraqi universities, specifically colleges of administration and economics/accounting departments, and external auditors in accounting control and auditing offices and companies, The data was analyzed using appropriate statistical methods and structural equation modeling. A number of (150) questionnaires were distributed, and the response to the questionnaires amounted to (144) questionnaires out of the total questionnaires distributed. The survey list was designed in a way that is proportionate to the variables of the study. The results showed that the integration between the joint audit and the industrial specialization of the external auditor contributes to

confronting the risks resulting from international competition (GATS challenges) Which in turn is reflected in its positive impact in enhancing the quality of internal auditing. The study concluded with some recommendations, the most important of which are the necessity of establishing professional companies that are able to face competition with foreign companies by obligating companies to apply international accounting standards and financial reporting standards, in addition to their prior obligation to apply international auditing standards, The necessity of obliging the foreign auditor, if he works in Iraqi professional companies or through his participation with an Iraqi external auditor, to pass local tests to verify the extent of his familiarity with the laws governing work in the Iraqi business environment to verify his suitability for professional work in companies or offices for monitoring and auditing local accounts.

Keywords: joint auditing , industrial specialization of external auditors, GATS challenges , quality of internal auditing.

أولاً : المقدمة :

أدت الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ م ,إنهيار العديد من المؤسسات المالية والمصارف , مما إنعكس ذلك بدوره على اهتزاز الثقة في مهنة المراجعة بشأن استقلالية المراجع الخارجي , ولذلك أصدرت المفوضية الأوربية عام ٢٠١٠ م , ما يعرف بالورقة الخضراء بعنوان (سياسة المراجعة : دروس من الأزمة المالية , والتي تضمنت اقتراح عددًا من المعالجات والحلول خاصة بالمشكلات التي أظهرتها الأزمة المالية العالمية , ومن تلك المعالجات ضرورة الإستعانة بأكثر من مكتب مراجعة خارجي أو شركة متخصصة بمهنة المراجعة لمراجعة التقارير المالية , ومن ثم التوقيع المشترك من قبل المراجعين الخارجيين على تقرير المراجعة, وهذا ما يعرف بالمراجعة المشتركة (Joint Audit) (European Commission) EC.Oct. 2010,pp.1-21,هذا , "وتعد الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي أحد المحاور الرئيسة لبيان مدى مصداقة وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة لكافة المستفيدين من تلك القوائم سواء الجهات الداخلية أو الخارجية , إذ أدى ذلك ظهور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وفي قطاع محدد والذي يعد أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة من ناحية ومواكبة المستجدات والمتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال من ناحية أخرى" (بابكر ,٢٠١٨, ص٧٤٤) , وتعددت المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي أثرت على مهنة المراجعة , وبما أن مهنة المراجعة تتأثر بالظروف والمتغيرات المحيطة بها , الأمر الذي يتطلب تطوير مهنة المراجعة, ومن أهم هذه المتغيرات التي تؤثر على مهنة المراجعة الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات المعروفة بالجاتس (GATS) On Trade in Services General Agreement (مليجي وعبد الحليم,٢٠١٧, ص٢) , هذا, وتعد إتفاقية الجاتس بيان صريح لإجراء تغيير وتطوير جذري في التشريعات المنظمة للمهنة , حيث توضح المبادئ والأحكام العامة لإتفاقية الجاتس ضرورة تطبيق القواعد المتعلقة بتجارة الخدمات وتوفير القوانين والأحكام التي تحكم تجارة الخدمات عبر الحدود , وإتاحة الفرصة للاطلاع عليها وتنظيمها على المستوى المحلي , ولأن معظم الدول العربية لا تتوفر فيها تلك القوانين والأحكام ,فلابد من اصدار ميثاق يتضمن, مثل هذه القوانين والتشريعات التي تهتم بتنظيم أمور مهنة المراجعة محليًا , وهذا يتطلب إلى تغيير وتطوير جذري في التشريعات المنظمة للمهنة , لا سيما ما يتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني وتبادل الخبرات , (مليجي وعبد الحليم , ٢٠١٧, ص ١٥) , وهذا في حد ذاته يعد ذلك أثر إيجابي يمكن الإستفادة منه في تحسين الاداء المهني للمراجعة الخارجية والداخلية على حد سواء في بيئة الاعمال المحلية , وترى الباحثة أن اعتماد منهج التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي في ظل مفهوم إتفاقية الجاتس يسهمان في الحد نوعين من التحديات أولهما الحد أو خفض الآثار السلبية لإتفاقية الجاتس وثانيهما الحد من الآثار السلبية الناتجة من ضعف الاداء المهني للمراجعة الداخلية من خلال تعزيز الخبرات المهنية للمراجع وتنوع المعرفة التخصصية , الأمر الذي ينعكس بدوره على تعزيز ودعم جودة خدمات المراجعة في ظل انفتاح اسواق الخدمات , ويؤثر بدوره إيجابيًا على جودة المراجعة الداخلية من خلال الإلتزام بمبادئ الحوكمة وتقييم المخاطر وتحسين فعالية النظم الرقابية , وهذا سوف ما يتم أثباته من خلال الدراسة الميدانية وإختبار فروض الدراسة .

ثانيًا :عرض الدراسات السابقة وتقييمها:

(أ): الدراسات السابقة : قامت الباحثة بالاطلاع على العديد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث; لتكون مرتكزًا لمعرفة إيجابياتها والاهتداء بها وتطويرها, ومحاولة التعرف على نواحي الاختلاف لتحديد أبعاد مشكلة البحث, ومنها دراسة (رشوان ,٢٠١٨, ص ص ٩-٣٩) تناولت هذه الدراسة التعرف على دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة وتقييم مخاطر عملية المراجعة , ومن خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض, توصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يلعب دورًا في

تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة وتطوير الأداء المهني للقائمين بعملية المراجعة مع خفض المخاطر المتأصلة بعملية المراجعة , أما دراسة (Soo Young Kwon, et al., 2007,pp25-55) , فقد هدفت تلك الدراسة إلى أختبار التساؤل التالي : هل هناك أثر للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأرباح المحاسبية في ظل البيئة القانونية؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن عملاء المراجعة الذين يتعاملون مع مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين لديهم قيم منخفضة من معدلات مستويات إدارة الأرباح في حين لديهم قيم مرتفعة من التسويات أو التعديلات المحاسبية التي تتأثر بالبيئة القانونية مقارنة بعملاء المراجعة غير المرتبطين بمكاتب المراجعة غير المتخصصة , كما توصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية الضعيفة , أما دراسة (جير ,٢٠١٧, ص ص ٣٩٤- ٤٣٤) فقد أستهدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة , وتم اختبار ذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية , وقد توصلت الدراسة إلى إتفاق معظم آراء المستقصى منهم على أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز إستقلالية المراجع الخارجي, مما يزيد ذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة , كما توصلت الدراسة بوجود علاقة ارتباط قوية بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة , ولكن بطريقة ونتائج مختلفة تعتمد بإختلاف القائمين بعملية المراجعة المشتركة ,وسعت دراسة (Mikko Zerni, et al., 2012, pp. 731 –765) إلى أختبار أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل أختياري دون إلتزام قانوني على جودة المراجعة , وتم إجراء الدراسة على الشركات العامة والخاصة في السويد , وقد أوضحت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة بشكل أختياري تتسم أرباحها بأنها أكثر تحفظاً , وتحتل تصنيفات ائتمانية أفضل ومخاطر أقل للإفلاس مقارنة بالشركات التي لا تطبق مدخل المراجعة المشتركة ,كما توصلت الدراسة أيضًا إلى أن التطبيق الإختياري للمراجعة المشتركة يؤدي إلى أرتفاع كبير في معدلات الأتعاب التي تدفعها الشركات الى مكاتب المراجعة المشتركة ومستوى أعلى من حيث جودة المراجعة , وقد أستهدفت (دراسة مليجي وعبد الحليم , ٢٠١٧, ص ص ١-٥٤) إلى ادراج عدة اهداف منها , دراسة وأختبار دور التخصص الصناعي للمراجع كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس , فضلاً عن دراسة أثر تطبيق إتفاقية الجاتس على مهنة المراجعة , ومزاوليها في بيئة الأعمال المصرية, وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها , أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في مجال مهنة المراجعة يلعب دورًا هامًا في تحسين كفاءة الأداء المهني, مما ينعكس إيجابيًا على المهنة في مواجهة تحديات الجاتس , بينما جاءت دراسة (مبارز ,٢٠٠٥, ص ص ٢٥٣-٣١٩), لتوضيح هدف أساسي من خلال بيان أثر تحرير التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني , بعد دخول مكاتب المحاسبة الأجنبية للبيئة المصرية وأرتفاع حدة المنافسة بين هذه الشركات وبين مكاتب وشركات المحاسبة المصرية , ودراسة أثر تحرير التجارة في الخدمات على جودة الأداء المهني للمحاسبة , وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها , أن دخول مكاتب المحاسبة الأجنبية للسوق المصرية سوف يؤثر تأثيرًا سلبيًا على مهنة المحاسبة والمراجعة نظرًا للمنافسة , والتي لن تكون في صالح المحاسب المهني المحلي , وأن مكاتب المحاسبة الأجنبية التي سوف تعمل في السوق المحلي لن توفر فرص عمل جديدة , ولن يكون هناك تعاون بين مكاتب المحاسبة المحلية ومكاتب أو شركات المحاسبة الأجنبية.

ثانيًا(ب) : تقييم عام للدراسات السابقة : يتضح مما سبق أن الدراسة الحالية قد اتفقت مع الدراسات السابقة بحسب ترتيبها من حيث أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يلعب دورًا هاماً في تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني للمراجعة وتطوير اداء القائمين بالمراجعة وترى الباحثة هنا أمكانية توظيف هدف تلك الدراسة والاستفادة منها في الدراسة الحالية من خلال ربط دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بتحسين جودة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية بالمراجعة المشتركة والاستفادة من المزايا المتحققة كلاً من إستراتيجية التخصص الصناعي ومدخل المراجعة المشتركة وفق تفعيل المراجعة المزدوجة بدلاً من المراجعة الفردية عبرأسهام اكثر من مكتب مراجعة في مراجعة تقارير المالية للشركات مع مشاركة مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين , الأمر الذي يضفي بدوره جودة ودقة التقارير المالية بالرغم من أرتفاع معدلات الأتعاب المدفوعة من قبل الشركات إلى القائمين بعملية المراجعة , والذي ينعكس الأمر بدوره إلى تحسين جودة المراجعة الداخلية من خلال تصويب تقارير المراجعة الداخلية وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية من القائمين بالمراجعة الخارجية بالتعاون مع لجان المراجعة , ولتحقيق هدف الدراسة الحالية بشكل أعمق ومتوافق مع تحديات تحرير التجارة وتسويق الخدمات الإستشارية للمحاسبة والمراجعة عبر الحدود وفق إتفاقية الجاتس تم ربط مدخل المراجعة المشتركة وإستراتيجية التخصص الصناعي كمدخل ومصدر لمواجهة تحديات الجاتس, والذي ينعكس بدوره على تعزيز جودة المراجعة الداخلية وخفض فجوة التوقعات من قبل المستفيدين من التقارير المالية سواء الجهات الداخلية أو الخارجية , وبالتالي أن الدراسة الحالية تتناول الفجوة البحثية من خلال دراسة العلاقة التأثيرية للمتغيرات المستقلة للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي والمراجعة المشتركة في

تحسين المتغير التابع والذي يتمثل بتحسين جودة عملية المراجعة ومن ثم تحسين أداء وكفاءة المراجع الداخلي في ظل تعزيز إيجابيات إتفاقية الجاتس وخفض سلبياتها باعتبارها متغير وسيط يسهم بتطبيقها في تعزيز جودة المراجعة الداخلية.

ثالثًا: طبيعة المشكلة : على الرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية , والتي ظهرت من خلال الإصدارات الدولية والمحلية لمعايير المراجعة , إلا أنه توجد العديد من التحديات التي تواجه جودة الإداء المهني وإستقلالية المراجع الخارجي , مما ينتج عنها العديد من الأزمات المالية والإضرار بمصالح المستثمرين , الأمر الذي ينعكس سلبًا بفقدان ثقة المستثمرين في القوائم المالية , وما يتطلبه ذلك من إعادة صياغة تلك القوائم , فضلاً عن عدم حرية المراجع الخارجي في ابداء رأيه المهني ضمن تقرير المراجعة , بما يعكس الوضع المالي الحالي والمستقبلي بصورة صادقة (متولي , ٢٠١٣, ص ٤٠٤) , "وفي إطار الجهود المبذولة لإعادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وما تقدمه من تقارير مالية وتقارير مراجعة الصادرة من المراجع الخارجي , ونتيجة للأزمات المالية المتكررة , وما ارتبط بها من إنهيارات لشركات كبرى , جاءت الحاجة إلى تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة التي من شأنها تسهم في دعم وتعزيز الثقة في تقارير المراجعة , كونها تمثل أداة متقدمة لتنفيذ الحوكمة ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين بتقارير المراجعة , والحد من ظاهرة التركز السوقي لمهنة المراجعة من خلال تركز معظم عمليات المراجعة لدى عدد محدود من مكاتب المراجعة" (الشعباني , ٢٠١٧, ص ١١٦٤) , ويتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مزيج من تشكيلات مختلفة يتمثل المزيج الأول في قيام أثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين ينتميا إلى ما يسمى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (Big 4) , أما المزيج الثاني فيتم من خلال مراجعين خارجيين ينتمي أحداهما فقط إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار , أما المزيج الاخير فيتم من خلال مراجعين خارجيين لا ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (جير , ٢٠١٧, ٣٩٨) وترى الباحثة يمكن الإستفادة من المزيج الأخير, والذي يتمثل بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز ودعم إيجابيات المراجعة المشتركة كمصدر لمواجهة الآثار السلبية الناتجة عن إتفاقية الجاتس التي تتمثل في ضعف الموقف التنافسي لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية , مع إضافة مسؤوليات واعباء جديدة تقع على عاتق المراجع المحلي من حيث الحاجة إلى تطوير مهاراتهم واكتساب خبرات فنية جديدة والالتزام ببرامج التعليم والتدريب المهني المستمر لمواجهة المنافسة على المستوى المحلي والإجنبي, وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات التالية :

١. هل يؤدي التكامل بين مدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى دعم وتعزيز جودة المراجعة الداخلية من خلال الحد من تحديات الجاتس؟

٢. هل توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وتعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية وتطوير جودة الأداء المهني للمراجع الداخلي في ظل إتفاقية الجاتس؟

رابعًا : أهداف البحث:

يتبلور الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل ,"دور المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من تحديات الجاتس وانعكاسه على جودة المراجعة الداخلية"

وينقسم هذا الهدف إلى الأهداف التالية:

١- دراسة وتحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة.

٢- دراسة وتحليل أثر المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس وإنعكاسه على جودة المراجعة الداخلية .

٣- اختبار مدى صلاحية وقابلية التطبيق العملي لفروض البحث من خلال تحليل الدراسة الميدانية .

خامسًا: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من عدة أبعاد, على النحو التالي :

- تتناول الدراسة الحالية كفاءتها في الواقع العلمي من خلال تقديم التوصيات في ضوء ما سوف تسفر عنه نتائج الدراسة إلى الجهات والمنظمات المعنية بمهنة المراجعة, من خلال تناول العلاقة التكاملية بين مدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي في الحد من تحديات الجاتس وانعكاس ذلك في تحسين جودة المراجعة الداخلية وخفض مخاطر المراجعة وتقليل فجوة التوقعات , كما ترجع أهمية هذا البحث إلى ضرورة تحسين جودة الإداء المهني للمراجعة بشقيها المراجعة الخارجية والداخلية في ضوء ما يشهده العالم من متغيرات على كافة المستويات وأهمها إتفاقية الجاتس وزيادة الحصة السوقية للخدمات المقدمة من مكاتب وشركات المحاسبة العالمية والمحلية , وبذلك تنبع أهمية هذا البحث من أنه

يعد على حد علم الباحثة مشاركة وخطوة في إتجاه تطوير وتحسين المهنة للحد أو خفض تلك التحديات من خلال تفعيل منهج التكامل بين مدخل المراجعة المشتركة وإستراتيجية التخصص الصناعي .

سادسًا: منهج البحث وأسلوبه : يتكون منهج البحث من النماذج التالية:

- نموذج البحث, لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض, تم الاعتماد على النماذج التالية:

– المنهج الاستقرائي: أعتمدت الباحثة على استقراء ومراجعة الأدبيات المحاسبية العربية والأجنبية التي تناولت الأركان الأساسية للدراسة , ودراسة إتفاقية الجاتس وآثارها على مهنة المراجعة , والمنهج الاستنباطي: لربط الجانب النظري للدراسة بالواقع العملي الاختباري تم من خلال المقابلات الشخصية – إعداد قوائم الاستقصاء وفق نموذج ليكرت الخماسي (Likert Scales), مع تحليل المعطيات المرتبطة بواقع المشكلة واستنتاج متطلبات الإصلاح الممكنة من خلال إجراء الدراسة الميدانية.

سابعًا :فروض البحث:في ضوء استقراء الدراسات السابقة يمكن صياغة فروض البحث الآتية:

١. " الفرض الرئيس الأول :" تؤدي إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية"

٢. الفرض الرئيس الثاني : " تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية".

ثامنًا : خطة البحث:

إنطلاقًا من أهمية البحث للأهداف التي يسعى إلى تحقيقها , فإن البحث يتضمن ما يلي :

– المبحث الأول : الإطار النظري لمدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وإنعكاس أثر التخصص الصناعي لتحسين جودة المراجعة المشتركة .المبحث الثاني : دراسة وتحليل أثر المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس وإنعكاسه على تحقيق جودة الأداء المهني لعملية المراجعة الداخلية.المبحث الثالث : الدراسة الاختبارية واختبار الفروض . المبحث الرابع : النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية.المراجع .

المبحث الأول : الإطار النظري لمدخل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وإنعكاس أثر التخصص الصناعي لتحسين جودة المراجعة المشتركة.

١/١ : مفهوم المراجعة المشتركة : تعددت مفاهيم المراجعة المشتركة , فقد عُرفها أحد الباحثين على أنها "المراجعة التي تتم من قبل أثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة , ويتم التنسيق فيما بينهم لتوزيع المسؤوليات والمهام المرتبطة بالمراجعة وإصدار تقرير مشترك يتم التوقيع عليه من قبل المراجعين القائمين بعملية المراجعة وتكون مسؤوليتهم مسؤولية تضامنية عن نتائج المراجعة "(صالح , ٢٠١٥ , ص ١٨) , وعُرفها آخر بأنها "أداء عملية المراجعة من قبل مكاتب للمراجعة وبعقدين مختلفين يعملان بشكل مشترك ويتم أعداد تقرير موحد لعملية المراجعة "(علي , ٢٠١٦,ص١٩٩).

٢/ ١: أهداف وأهمية المراجعة المشتركة : أشارت دراسة (الجندي ,٢٠١٩, ص ١٦٦) نقلاً عن (متولي ,٢٠١٣, ص ٤١٣) إلى أهداف وأهمية المراجعة المشتركة , ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

١. الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية.

٢. دعم وتعزيز إستقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة من خلال تحسين جودة الخدمات المقدمة للشركات محل المراجعة.

٣. إصدار تقرير موحد ومشترك من قبل المراجعين القائمين بعملية المراجعة وتحمل مسؤولية تضامنية مشتركة تجاه نتائج المراجعة.

٤. إستخدام وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستفادة من الخبرة المشتركة من خلال الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة المقبولة للتطبيق.

وترى الباحثة أن أهمية المراجعة المشتركة تتضح من خلال دعم وتعزيز إستقلالية وحيادية المراجعين الخارجيين القائمين بعملية المراجعة , مما يزيد ثقة المستثمرين بتقرير المراجعة المشتركة لتحقق الرقابة المزدوجة , إذ يقوم كل مراجع مشترك بعملية المراجعة في التحقق من مدى ملائمة وموضوعية إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الآخر.

١/٣: مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي : وردت عدة مفاهيم لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي , منها: هم الأفراد المعينين من قبل مكاتب المراجعة لمراجعة تقارير مالية تخص عملاء قطاع معين أو صناعة معين , على أن يكونوا من الحاصلين على تدريب مهني أو من أصحاب الخبرات الكبيرة في ذلك القطاع أو تلك الصناعة (Jacqueline.S. Hammersley, 2006, p. 312) , ويرى آخر أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي: هو إداء خدمات مراجعة مستقلة من قبل مراجع خارجي مقدمة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد يتميز بتماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في نفس القطاع , مع إمكانية الحصول على المعلومات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات(عوض , ٢٠٠٦, ص١٨٣).

١/٤ : أهمية التخصص الصناعي لمراجع الخارجي: يمكن تحديد أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في النقاط التالية على سبيل المثال لا الحصر:

١. تقديم خدمات ذات مستوى عالي من التأكيد والكفاءة , ما يعزز ذلك من سمعة مكاتب المراجعة المرتبطة بتقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية من ناحية وتوسيع نطاق خدماتها من ناحية آخرى. (Oreilly, Dennis M. & Reisch, John T.,2002, p.42)

٢. توزيع تكاليف التدريب المهني الخاصة بصناعة معينة على مجموعة عملاء أكبر من جانب الشركات المتخصصة (متولي , ٢٠٠٦, ص ١٧٧).

٣. أن فهم المراجع الخارجي لطبيعة الصناعة التي تعمل بها الشركات محل المراجعة يسهم بشكل كبير على أداء كل جزء من أجزاء عملية المراجعة على الوجه الأكمل (خطاب , ٢٠١٣, ص ٣٠٨).

١/٥: أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز جودة الأداء المهني للمراجعة المشتركة: يسهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين أداء وكفاءة الأداء المهني للمراجعة المشتركة من خلال النقاط التالية:(الجندي , ٢٠١٩, ص ص ١٦٨-١٦٩) :

١. تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة وفعالية عالية , إذ يكون المراجع لديه فهم أعمق في مراجعة صناعة أو قطاع معين بسبب قدرته على التعامل مع المشكلات الجوهرية بجدية أكبر.

٢. معرفة المراجع للمعلومات المتخصصة بنشاط معين يسهم في خفض مخاطر عملية المراجعة.

٣. زيادة القدرة والإمكانيات المهنية للمراجع الخارجي المتخصص في مراجعة نشاط معين على تطويع وتعديل الإجراءات المخططة لعملية المراجعة أكثر من غيره من المراجعين الخارجيين غير المتخصصين.

٤. تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف الغش والاحتيال وإدارة الإرباح , وترى الباحثة أن التخصص الصناعي يسهم في تدعيم جودة الأداء المهني للمراجعة المشتركة من خلال تعزيز مهاراتهم وإمكانياتهم الفنية وفق التخطيط السليم لعملية المراجعة وتحسين التنسيق والتواصل وتبادل الخبرات الفنية في مجال المراجعة بين أعضاء الفريق , فضلاً عن أن تبادل الخبرات ونقل المعرفة بشأن تحديد المخاطر المتأصلة بعملية المراجعة أو مخاطر الأعمال المتأصلة بنشاط الشركات محل المراجعة يسهم في إصدار تقرير مشترك أكثر دقة وموضوعية مع تجنب المسألة القانونية من خلال خفض الفرص الاحتمالية لحدوث الأخطاء الرقابية من جانب المراجعين الخارجيين والمشتركين في عملية المراجعة , الأمر الذي ينعكس بدوره في تقديم خدمات ذات جودة أعلى في الأداء المهني.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل أثر المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجائحة وإنعكاسه على جودة المراجعة الداخلية .

٢/١: الآثار الإيجابية والسلبية لتطبيق إتفاقية الجائحة على مهنة المراجعة : إدى التحول الرقمي والتكنولوجي مع تطبيق إتفاقية الجائحة إلى تغير بيئة الأعمال التي يعمل فيها المحاسبين والمراجعين , وهذا سيؤدي زيادة الطلب على خدمات المحاسبين والمراجعين بصفة عامة , الأمر الذي يتطلب ضرورة توسيع معارفهم ومهاراتهم لفهم تلك المتغيرات وكيفية تأثيرها على البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركات ذات الطابع المختلف (مليجي وعبد الحليم , ٢٠١٧, ص ١٤) , ويمكن القول أن إتفاقية الجائحة على الرغم من الآثار الإيجابية الناتجة من تطبيقها والتي سيتم ذكر جزء منها , في الوقت نفسه فإن تطبيقها ايضًا يولد آثار سلبية وسيتم التركيز على الآثار السلبية الناتجة من تطبيق إتفاقية الجائحة كونها تمثل تحديات ومخاطر تنعكس سلبًا على مهنة المراجعة وكما يلي :

٢/٢ : الآثار الإيجابية لتطبيق إتفاقية الجائحة على مهنة المراجعة: يمكن القول أن هناك إيجابيات يمكن أن تتحقق من تطبيق إتفاقية الجائحة, منهاعلى سبيل المثال وليس الحصر:

(الحسيني , ٢٠٠٦, , Ariu, A., 2016, Conti et al., 2010)

١. تسهم إتفاقية الجاتس إلى زيادة الثقة في أعمال المراجعة , حيث أن مستخدمي المعلومات والمستفيدين من خدمات المراجعة سوف تزداد لديهم الثقة في التقارير المعتمدة من تلك المكاتب نتيجة اعتمادها على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمعترف بها من قبل مؤسسات دولية وعالمية , وتم تنفيذها بإساليب تكنولوجية حديثة.

٢. تعد إتفاقية الجاتس دعوة صريحة لمكاتب المراجعة في الدول العالم لتطوير معارفهم ومكاتبهم , واستخدام إساليب تكنولوجية حديثة والإلكترونية في أعمال المحاسبة والمراجعة , مع التدريب المهني المستمر لرفع كفاءة وفعالية العاملين لديهم , والتعلم والتطوير الذاتي , مع الأخذ بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية , والإشتراك في المنظمات الدولية والعالمية , وتبادل الخبرات حتى تتمكن من مواجهة المنافسة أمام المكاتب الأجنبية

٢/٣: <u>الآثار السلبية (تحديات) لتطبيق إتفاقية الجاتس على مهنة المراجعة</u>: على الرغم من الإيجابيات الناتجة من تطبيق إتفاقية الجاتس ,إلا أنه يمكن القول توجد بعض الآثار السلبية والتي تتمثل , في (شحاته , ٢٠٠١, زكي , ٢٠٠٦, Crozet et al., 2016 , Walsh,2008) نقلاً عن (المليجي وعبد الحليم ,٢٠١٧, ص ص ١٥-١٦) :

١. ضعف المنافسة للمكاتب الوطنية أمام المكاتب الأجنبية , وذلك بسبب تفوق المكاتب الأجنبية في مجال استخدام أساليب التقنية الحديثة وبرامج المراجعة الإلكترونية , واعتمادها في عملها على المعايير المحاسبة والمراجعة الدولية المعترف بها دوليًا.

٢. جذب الموارد البشرية والكفاءات المتميزة في مجال المحاسبة والمراجعة من المكاتب الوطنية للعمل بآجور وحوافز مالية أعلى لدى المكاتب الأجنبية , مما يؤدي ذلك انسحاب الكفاءات المتميزة من المكاتب الوطنية وإضعاف تلك المكاتب ثم أغلاقها.

٣. ريادة المكاتب الأجنبية في السوق العالمي , أعطى لها التميز والخبرة الفنية في التعامل وإتاحة الفرص لمراجعة الشركات الضخمة ومتعددة الجنسيات , كما أدى ذلك إلى إكتسابها خبرات متراكمة عبر سنوات ومراجعة عقود عديدة ومتنوعة , كل ذلك يعطي فرص تنافسية لها أكثر من المكاتب الوطنية والتي تفتقر معظمها إلى الخبرة المتراكمة في السوق العالمي.

٤. توفر مكاتب المراجعة والمحاسبة الأجنبية بسبب إمكانياتها الضخمة قدرًا كافيًا من التدريب والتأهيل المهني لموظفيها , كما توفر لهم فرص للدراسات المتخصصة في المهنة والتدريب في أكبر الشركات العاملة في السوق الخارجي , وهو ما يميز المكاتب الأجنبية في إخراج مراجع متميز بالكفاءة العلمية والمهنية العالية , وهذا ما تفتقر له معظم المكاتب الوطنية .

وترى الباحثة أن إتفاقية الجاتس على الرغم من إيجابياتها , لكن بنفس الوقت لديها العديد من الآثار السلبية التي تؤثر على مهنة المراجعة , ولأجل أن تكون المكاتب المحلية العاملة في السوق المحلي لديها القدرة على مواجهة تحديات الجاتس ومواجهة المنافسة أمام المكاتب الأجنبية , يمكن تحقيق ذلك من خلال تفعيل إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالتكامل مع مدخل المراجعة المشتركة كمدخل لمواجهة تلك التحديات من ناحية وتحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية وفق منظومة الحوكمة من ناحية آخرى , وهذا ما سيتم أثبات صحة أو عدم صحة ذلك من خلال الدراسة الميدانية .

– ٢/٤: <u>دراسة وتحليل أثر المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس وأنعكاسه على تحقيق جودة الأداء المهني لعملية المراجعة الداخلية</u>: أشارت العديد من الدراسات أن الاتجاهات في مهنة المراجعة تتزايد نحو الأخذ بمستويات أعلى في التخصص الصناعي , نتيجة تأثير مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجالات تقنية المعلومات وأسواق رؤوس الأموال ,أدت إلى توجيه أنظار بعض الشركات المراجعة العالمية إلى أهمية التخصص الصناعي في مزاولة المهنة (هلال , ٢٠٠٨, متولي ,٢٠٠٦ , Romanus el al.,2008) وذلك لما يلي:

١. زيادة حدة المنافسة والمتغيرات العالمية على النطاق الدولي مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط أو قطاع على حدة.

٢. يعد التخصص الصناعي واحدًا من أهم المتغيرات المؤثرة في منظومة تميز الأداء المهني بين شركات المراجعة وكذلك من العوامل المؤثرة في تفاوت تحديد أتعاب شركات المراجعة .

٣. يسهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تنمية قدراتهم على أكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والعمل على الحد منها.

٤. إن إستراتيجية التخصص الصناعي تسهم في تدعيم وتعزيز الحصة السوقية لشركات المراجعة سواء على مستوى السوق المحلي أو الدولي , وخاصة في ظل تطبيق إتفاقية الجاتس .

٥. يسهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقوية هيكل سوق الأوراق المالية من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للمراجعة من قبل مراجعين متخصصين , وترى الباحثة أن التخصص الصناعي يعد مدخل لمواجهة تحديات الجاتس بجدية أكبر من خلال دوره في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة والذي ينعكس بدوره في تحسين جودة المراجعة بشكل عام وجودة المراجعة الداخلية بشكل خاص وكما يلي (الجندي , ٢٠١٩, ص ١٧١):

١. خفض احتمالات وفرص عدم إكتشاف الاخطاء الجوهرية في التقارير المالية .

٢. الحد من عملية تسويق الرأي من جانب الإدارة

٣. الوصول إلى رأي موحد وتجنب مشكلات التنسيق والتواصل بين أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق بمهام وأداء عملية المراجعة .

وترى الباحثة أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالتكامل مع المراجعة المشتركة يعد مدخل مهني وأحد أهم المحاور الرئيسة التي ترتكز عليه كفاءة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين المتخصصين في مراجعة صناعة أو قطاع معين لمواجهة تحديات الجاتس , مما ينعكس ذلك في ارتفاع معدل الثقة في أداء المراجع من ناحية والحد من فجوة التوقعات في المنهة من قبل المستفيدين من تقرير المراجعة من ناحية آخرى , نتيجة التزام اعضاء المهنة بمعايير السلوك المهني المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية , الذي ينعكس بطريقة مباشرة على تفعيل منظومة التميز لمكاتب المراجعة والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية أمام المكاتب الأجنبية ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني , الأمر الذي يتطلب تعزيز جودة المراجعة الداخلية من خلال الارتقاء بإساليب وأدوات مهنة المراجعة والتقنيات الحديثة المستخدمة في إنجاز مهام تلك المهنة .

المبحث الثالث : الدراسة الميدانية واختبار الفروض

١/٣ الدراسة الميدانية : مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث في الإفراد العاملين في مكاتب وشركات مراقبة وتدقيق الحسابات الآكاديميين في الجامعات العراقية / كليات الإدارة والاقتصاد / أقسام المحاسبة والتي تتمثل في الافراد الأكثر تعاملاً وأنسجامًا مع متغيرات البحث, أما عينة البحث فقد تم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة وقد بلغت الاستجابة للاستمارات(١٤٨) استمارة من إجمالي الاستمارات الموزعة, وقامت الباحثة بتصميم قائمة الاستقصاء بشكل يتناسب مع متغيراتها.

الجانب العملي:

المبحث الأول: القوة التمييزية لفقرات استمارة الاستقصاء:

أ – الاتساق الداخلي:

جدول (A1) معاملات ارتباط بيرسون لكل فقرة من فقرات المقياس وعلاقتها بالدرجة الكلية.

المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS	معامل الارتباط r	p-value
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على أعادة النظر في قانون مزاولة مهنة المراجعة بشكل يتوافق مع تطبيق إتفاقية GATS.	٠.٢٥٣	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتحسين جودة التقارير المالية من حيث زيادة المهارات المهنية للمراجع الخارجي في اكتشاف الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة الارباح والذي يعد ذلك نقطة بداية في مواجهة تحديات GATS .	٠.٤٧٧	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على توسيع عمل مكاتب المراجعة الأجنبية في السوق المحلية والذي يؤثر أيجابيًا في توفير فرص عمل جديدة بالسوق المحلية .	٠.٤٥١	٠.٠١

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تكوين خبرات مهنية رقابية بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في إداء العمليات الرقابية والذي ينعكس بدوره الى خفض مخاطر تماثل المعلومات في التقارير المالية وتدعيم المركز التسويقي والتنافسي لمكاتب المراجعين الخارجيين وزيادة عوائدها المالية والحصول على عملاء جدد مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى مما يؤدي ذلك الى تحقيق التوازن بين اتعاب المراجعين الخارجيين وجودة الخدمات المقدمة والذي يعد ذلك نقطة بداية لمواجهة تحديات GATS من خلال تفعيل الميزة التنافسية الدولية لمكاتب المراجعة المحلية	٠.٤٥٦	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز الاستقلالية المهنية والحوكمة في ظل توسع الشركات متعددة الجنسيات من خلال ارتفاع متطلبات الجودة في الإداء المهني والالتزام بالمعايير المحاسبية والمراجعة الدولية , إذ تعد الحوكمة بمثابة مهنية في خفض تحديات GATS	٠.٤٤٣	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة الثقة في أعمال المراجعة ورفع مستوى الأداء المهني مع تحسين جودة الخدمة نتيجة نقل الخبرات والأساليب والنظم المتقدمة لمكاتب المراجعة المحلية وتنمية المهارات الرقابية وفق الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة .	٠.٣٧٨	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من البطالة في سوق المراجعين المحلي بسبب استمرارية عمل المراجعين في المكاتب الوطنية وعدم انتقال الكفاءات المتميزة للعمل في المكاتب الأجنبية.	٠.٣٨٥	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة الطلب على خدمات المحاسبين والمراجعين بسبب تنمية مهاراتهم وتوسيع مداركهم للعمل وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية , مما يسهم ذلك في تقوية الموقف التنافسي للمكاتب المحلية أمام المكاتب الأجنبية	٠.٤٣٥	٠.٠١
المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في تعزيز جودة المراجعة الداخلية	معامل الارتباط r	p-value
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين نظم الرقابة الداخلية مما يأثر ذك على جودة مخرجات المراجعة الداخلية .	٠.٤٥٩	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز فاعلية جودة عملية التواصل وتبادل المعلومات بين المراجع الداخلي والخارجي والذي يعد ذلك مؤشر الالتزام بمتطلبات إطار COSO.	٠.٢٦٨	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في القدرة على التحكم بمخاطر المراجعة التي تتمثل في المخاطر الملازمة لطبيعة المراجعة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف إلى إدنى حد ممكن.	٠.٤٢٦	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تطوير المهارات الرقابية من حيث التخطيط السليم لعملية المراجعة القائم على المخاطر وتحسين إجراءات نظم الرقابة الداخلية في ظل العولمة الرقابية المرقمنة.	٠.٣٤١	٠.٠١

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز استقلالية وموضوعية عملية المراجعة من خلال التزام المراجع الداخلي بمتطلبات معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني المحلية والدولية مما يؤدي ارتفاع مؤشر الاعتمادية على مخرجات المراجعة الداخلية .	٠.٣٣٧	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين وتطوير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي في مجال إكتشاف حالات الغش والإحتيال المالي وإساليب إدارة الأرباح من خلال استخدام التقنيات الحديثة في مجال المراجعة .	٠.٣٣٩	٠.٠١
المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في الحد من تحديات GATS وتعزيز جودة المراجعة الداخلية	معامل الارتباط r	p-value
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة الحصة السوقية لخدمات المراجعة المحلية في إطار العولمة الرقابية من خلال العمل في دول إخرى عبر الحدود .	٠.٤٦٧	٠.٠١
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقليص حجم البطالة في سوق العمل الرقابي المحلي نتيجة ريادة المكاتب المحلية في السوق العالمي .	٠.٤٧٥	٠.٠١
يعد التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أهم مداخل الاستمرارية في سوق تقديم خدمات المراجعة لمواجهة المنافسة في ظل تطبيق إتفاقية GATS والذي بدوره يعزز من جودة المراجعة الداخلية.	٠.٥٦٩	٠.٠١
يعد التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي مدخلاً ملائمًا لتحقيق ميزة تنافسية للمراجعين بشكل عام والارتقاء بخدمات مهنة المراجعة المقدمة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال المرتبطة بمهنة المراجعة , والذي يؤدي بدوره في الحد من مخاطر الغش والتلاعب والتحريفات التي قد تؤثر سلبيًا على جودة المراجعة الداخلية.	٠.٥٦٢	٠.٠١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للأستقصاء باستخدام البرنامج الإحصائي Stata V.17

تم استخراج معامل الاتساق الداخلي باستعمال معامل الارتباط بيرسون بين درجات الإفراد لكل فقرة من فقرات المقياس ودرجاتهم الكلية ولجميع إفراد العينة البالغ عددهم (١٤٨) مبحوث، وقد اتضح إن جميع معاملات الارتباط كانت معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠١)، إذ تراوحت بين (٠.٢٥٣ – ٠.٥٦٩) وعليه عدت جميع فقرات المقياس مقبولة باستعمال هذه الطريقة وفقا لمعيار ستانلي وهوبكنز، وكما موضح في الجدول (A1).

ب- مؤشرات الثبات:

يعطي اختبار الثابت النتائج نفسها إذا طبق على المجموعة نفسها من الأفراد مرة ثانية، وهكذا فقد قامت الباحثة باستخراج معاملات الثبات الخاص بعينة الدراسة، إذ تعد من الطرائق المهمة المستعملة في حساب معامل الثبات، ويوضح الجدول (A2) التالي قيمة معامل الثبات لمحاور الاستقصاء.

جدول (A2) معاملات الثبات محاور الاستقصاء

المحاور	معامل الثبات
المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS.	**0.763**

المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في تعزيز جودة المراجعة الداخلية.	**0.792**
المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في الحد من تحديات GATS وتعزيز جودة المراجعة الداخلية.	**0.758**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي Stata V.17

نلاحظ من الجدول (A2) أن قيمة معامل الفا كرونباخ للمحور الثاني (المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في تعزيز جودة المراجعة الداخلية) كانت الأكبر حيث بلغت (٠.٧٩٢)، تليها قيمة معامل الثبات للمحور الأول (المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS) حيث بلغت (٠.٧٦٣)، ثم قيمة معامل الثبات للمحور الثالث حيث بلغت (٠.٧٥٨)،وبما أن جميع معاملات الثبات لمحاور استمارة الاستقصاء كانت أكبر من (٠.٧٠) فان هذا يدل على أنها متسقة في أداء الإفراد وإن النتائج مستقرة عبر الزمن.

المبحث الثاني: وصف متغيرات الدراسة :

المحور الأول: المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS : لبيان المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS، طرحت عدة أسئلة لهذا المحور، حيث يبين الجدول (١) الآتي التكرار والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات والأهمية النسبية لفقراته الفرعية، وكما يلي:**جدول (١) المقاييس الإحصائية لفقرات محور المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS**

الفقرات	مقياس الاجابة										الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبي
	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق					
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%				
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على أعادة النظر	٥٧	٣٨.٥	٥٨	٣٩.٢	٢٢	١٤.٩	١١	٧.٤	–	–	٤.٠٩	٠.٩١	22.2	81.8

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي إلى تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتحسين جودة التقارير المالية من حيث زيادة	٦٥	٤٣.٩	٥١	٣٤.٥	٢١	١٤.٢	٩	٦.١	٢	١.٤	٤.١٣	٠.٩٧	23.5	82.6
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على توسيع عمل مكاتب المراجعة الأجنبية في	٦٢	٤١.٩	٥٧	٣٨.٥	١٨	١٢.٢	١٠	٦.٨	١	٠.٧	٤.١٤	٠.٩٣	22.5	82.8

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تكوين خبرات مهنية رقابية بمستويات كفاءة عالية مع الدقة في إداء العمليات الرقابية والذي ينعكس بدوره الى خفض مخاطر تماثل المعلومات في التقارير المالية وتدعيم المركز التسويقي والتنافسي لمكاتب المراجعين	٦٠	٤٠.٥	٥٠	٣٣.٨	٢٤	١٦.٢	١٤	٩.٥	–	–	٤.٠٥	٠.٩٧	24	81
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز الاستقلالية المهنية والحوكمة في ظل توسع الشركات متعددة	٨٩	٦٠.١	٤٦	٣١.١	٨	٥.٤	٥	٣.٤	–	–	٤.٤٨	٠.٧٥	16.7	89.6

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة الثقة في أعمال المراجعة ورفع مستوى الأداء المهني مع	٤٨	٣٢.٤	٦٨	٤٥.٩	٢٤	١٦.٢	٨	٥.٤	–	–	٤.٠٥	٠.٨٤	20.7	81
المحور الأول		٤٢.٦		٣٧.		١٣.		٦.١		١	٤.١٦	٠.٨٩	21.4	83.2

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستقصاء.

من خلال الاطلاع على الجدول (١) في أعلاه نلاحظ أن الفقرة الخامسة والتي تنص على (يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز الاستقلالية المهنية والحوكمة في ظل توسع الشركات متعددة الجنسيات من خلال ارتفاع متطلبات الجودة في الإداء المهني والالتزام بالمعايير المحاسبية والمراجعة الدولية إذ تعد الحوكمة بوصلة مهنية في خفض تحديات GATS). كانت الأكبر من حيث الأهمية النسبية حيث بلغت (٨٩.٦٪)، حيث يتفق ويتفق تماما ما نسبتهم (٩١.٢٪) من المبحوثين على هذه الفقرة ، إذ بلغ الوسط الحسابي (٤.٤٨)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٧٥)، دلالة على عدم وجود تشتت في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (١٦.٧٪) وهي نسبة تدل على تجانس إجابات أفراد العينة بخصوص هذه الفقرة.تليها الفقرة الثالثة , حيث بلغت أهميتها النسبية (٨٢.٨٪)، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤.١٤)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٩٣)، دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة. ثم الفقرة الثانية حيث بلغت أهميتها النسبية (٨٢.٦٪)، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤.١٣)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٩٧)، دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة. بصورة عامة يرى ما نسبتهم (٧٩.٨٪) من المبحوثين من خلال الاتفاق والاتفاق التام أن هنالك (المؤشرات الايجابية الناتجة من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل للحد من تحديات GATS)، وقد ظهر هذا المحور بمتوسط مقداره (٤.١٦)، وبانحراف المعياري مقداره (٠.٨٩)، دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات بالنسبة لهذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (٢١.٤) وهي نسبة تدل على ضعف تجانس إجابات أفراد العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد بلغت (٨٣.٢٪) وهي نسبة جيدة جدا تدعم هذا المحور.

المحور الثاني: المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في تعزيز جودة المراجعة الداخلية.

جدول (٢) المقاييس الإحصائية لفقرات محور المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في تعزيز جودة المراجعة الداخلية.

الفقرات	مقياس الاجابة										الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبي
	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق					
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%				

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين نظم الرقابة الداخلية مما يأثر ذلك على جودة	٤٠	٢٧	٤٢	٢٨.٤	٣٦	٢٤.٣	٢٦	٢٤.٣	٤	٢.٧	٣.٦٠	١.١٤	31.7	72
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	٤٦	٣١.١	٤٠	٢٧	٣٦	٢٤.٣	٢١	١٤.٢	٥	٣.٤	٣.٦٨	١.١٥	31.3	73.6
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في القدرة على التحكم بمخاطر	٤٠	٢٧	٦٦	٤٤.٦	١٩	١٢.٨	٢١	١٤.٢	٢	١.٤	٣.٨٢	١.٠٣	27	76.4
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تطوير	٤٦	٣١.١	٧٥	٥٠.٧	٢٤	١٦.٢	٣	٢	–	–	٤.١١	٠.٧٤	18	82.2

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تعزيز استقلالية وموضوعية عملية المراجعة	٤٣	٢٩.١	٦٦	٤٤.٦	١٩	١٢.٨	١٤	٩.٥	٦	٤.١	٣.٨٥	١.٠٧	27.8	77
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحقيق التميز	٣٨	٢٥.٧	٧٠	٤٧.٣	٢٣	١٥.٥	١٥	١٠.١	٢	١.٤	٣.٨٦	٠.٩٦	24.9	77.2
المحور الثاني		٢٨.٥		٤٠.		١٦.		١٢.		٢.٤	٣.٩١	١	26	78.2

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاستمارة الاستقصاء.

من خلال الاطلاع على الجدول (٢) في أعلاه نلاحظ أن الفقرة الرابعة كانت الأكبر من حيث الأهمية النسبية حيث بلغت (٨٢.٢٪)، حيث يتفق ويتفق تماما ما نسبتهم (٨١.٨٪) من أفراد العينة على ذلك ، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤.١١)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٧٤) دلالة على عدم وجود تشتت في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (١٨٪) وهي نسبة تدل على تجانس إجابات العينة بخصوص هذه الفقرة , تليها الفقرة السادسة حيث بلغت أهميتها النسبية (٧٧.٢٪)، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٨٦)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٩٦) دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة. ثم الفقرة الخامسة حيث بلغت أهميتها النسبية (٧٧٪)، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٨٥)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (١.٠٧) دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة. بصورة عامة ظهر هذا المحور بمتوسط مقداره (٣.٩١)، وبانحراف المعياري مقداره (١)، دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات بالنسبة لهذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (٢٦) وهي نسبة تدل على ضعف تجانس إجابات أفراد العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد بلغت (٧٨.٢٪) وهي نسبة جيدة تدعم هذا المحور.

المحور الثالث: المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في الحد من تحديات GATS وتعزيز جودة المراجعة الداخلية.لبيان مدى آثر هذا المحور ، طرحت عدة أسئلة ، حيث يبين الجدول (٣) الآتي التكرار والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات والأهمية النسبية لفقراته الفرعية، وكما يلي:

جدول (٣) المقاييس الإحصائية لفقرات محور المؤشرات الايجابية من أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل في الحد من تحديات GATS وتعزيز جودة المراجعة الداخلية

الفقرات	مقياس الإجابة										الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبي
	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق					
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%				

يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في زيادة الحصة	٢٩	١٩.٦	٥٧	٣٨.٥	٣٨	٢٥.٧	٢١	١٤.٢	٣	٢	٣.٦٩	١.٠٢	٢٧.٦	٧٣.٨
يسهم التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقليص حجم	٤٢	٢٨.٤	٥٦	٣٧.٨	٣٤	٢٣	١٢	٨.١	٤	٢.٧	٣.٨١	١.٠٣	٢٧	٧٦.٢
يعد التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أهم مداخل الاستمرارية في	٢٨	١٨.٩	٦٣	٤٢.٦	٣١	٢٠.٩	٢٣	١٥.٥	٣	٢	٣.٦١	١.٠٣	٢٨.٥	٧٢.٢
يعد التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي مدخلاً ملائمًا لتحقيق ميزة تنافسية للمراجعين بشكل عام والارتقاء بخدمات مهنة المراجعة المقدمة لمواجهة	٤٧	٣١.٨	٤٧	٣١.٨	٤٢	٢٨.٤	١٢	٨.١	–	–	٣.٨٧	٠.٩٦	٢٤.٨	٧٧.٤
المحور الثالث		٢٤.٧		٣٧.		٢٣.		١١.		٢.٢	٣.٧٥	١.٠١	٢٧	٧٤.٩

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاستمارة الاستقصاء.

من خلال الاطلاع على الجدول (٣) في أعلاه نلاحظ أن الفقرة الرابعة كانت الأكبر من حيث الأهمية النسبية حيث بلغت (٧٧.٤٪)، حيث يتفق ويتفق تماما ما نسبتهم (٦٣.٦٪) من أفراد العينة على هذه الفقرة ، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٨٧)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (٠.٩٦) دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (٢٤.٨٪) وهي نسبة تدل على ضعف تجانس إجابات العينة بخصوص هذه الفقرة, تليها الفقرة الثانية حيث بلغت أهميتها النسبية (٧٦.٢٪)، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٨١)، وبلغ معامل الانحراف المعياري (١.٠٣) دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات فيما يخص هذه الفقرة , وبصورة عامة ظهر هذا المحور بمتوسط مقداره (٣.٧٥)، وبانحراف المعياري مقداره (١.٠١)، دلالة على وجود تشتت ضعيف في الإجابات بالنسبة لهذا المحور، وبلغت قيمة معامل الاختلاف المعياري (٢٧) وهي نسبة تدل على ضعف تجانس إجابات أفراد العينة بخصوص هذا المحور، أما الأهمية النسبية فقد بلغت (٧٤.٩٪) وهي نسبة جيدة تدعم هذا المحور.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرض الرئيس الأول :" تؤدي إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ، تم حساب معاملات ارتباط الرتب لسبيرمان لفحص وجود العلاقة، وكذلك تم أجراء الاختبار التائي (t-test) لاختبار معنوية العلاقة بين المتغيرات، كما مبين في الجدول (٤) التالي:

جدول (٤) قيم معاملات ارتباط سبيرمان (r) واختبار (t) بين محاور استمارة الاستقصاء.

تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية			
	r	t	P-value[١]
تؤدي إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي للحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في	٠.٥١١	٧.٨٤	٠.٠٠٣
تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية	٠.٤٢٦	٥.٦٨	٠.٠٠٦

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستقصاء باستخدام البرنامج الإحصائي Stata V.17.

من الجدول (٤) نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية طردية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٣) بين إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي للحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ,حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لسبيرمان (٠.٥١١) وهذا يدل على أن إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي , تؤدي إلى الحد من تحديات GATS , وينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية , أما قيمة المختبر الإحصائي (t) فقد بلغت (٧.٨٤) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٣)، بما يدل على معنوية الارتباط بين المحورين، أذن تقبل الفرضية الأولى والفروق معنوية، والتي تنص تؤدي "إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية" , أي توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة . لإختبار فيما إذا كان هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي , والتي تؤدي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ، تم توظيف اختبار فيشر (F-test)، وحساب معامل التحديد (R2)، من خلال تطبيق أسلوب تحليل الانحدار الخطي، والنتائج مبينة في الجدول (٥) الآتي:

جدول (٥) نتائج تحليل الانحدار تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية

تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية					
	F	β	α	R^2	P-value
إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارج	٥٠.٢٩	٠.٥٧	٥.٢٣	٠.٥١٥	٠.٠٠٣

إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي		٠.٣٠			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لاستمارة الاستقصاء باستخدام البرنامج الإحصائي Stata V.17.

نلاحظ من الجدول (٥) أن قيمة اختبار فيشر (F-test) قد بلغت (٥٠.٢٩) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٣)، وبلغت قيمة معامل الثبات (٥.٢٣)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٥١٥)، دلالة على أن تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية يفسر (٠.٥١٥) من التغير الحاصل في استخدام إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي للحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ، وتشير معلمة الميل (β) الى أن تغير تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تغير استخدام إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي للحد من تحديات GATS بمقدار (٠.٥٧)، وأن تغير تفعيل تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تغير استخدام إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بمقدار (٠.٣٠)، أذن تقبل الفرضية الرئيسية الاولى والفروق معنوية، أي يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية استخدام إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية , وكما في المعادلة أدناه:

تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية = ٥.٢٣ + ٠.٥٧ استخدام إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي للحد من تحديات الجاتس + ٠.٣٠ إستراتيجية التخصص الصناعي.

الفرض الرئيس الثاني : " تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ", من خلال الجدول رقم (٤) نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية طردية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٦) بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتي تؤدي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لسبيرمان (٠.٤٢٦) وهذا يدل على أن تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية يتطلب إستخدام إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارج للحد من تحديات GATS ، أما قيمة المختبر الإحصائي (t) فقد بلغت (٥.٦٨) وهي ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٦)، بما يدل على معنوية الارتباط بين المحورين، أذن تقبل الفرضية الثانية والفروق معنوية، أي توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتي تؤدي الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية .

المبحث الرابع : النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية..

أولاً: نتائج البحث : في ضوء مأسفر عنه البحث بشقيه النظري والميداني , تخلص الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:

١.تؤدي إستراتيجية التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية (وهو ما يثبت صحة الفرض الأول) .

٢.تؤدي إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورًا هامًا في الحد من تحديات GATS , مما ينعكس إيجابيًا في تحسين كفاءة الأداء المهني وتعزيز جودة المراجعة الداخلية, (وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني).

٣.آظهرت إتجاهات مفردات عينة البحث أن التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعد مدخلاً ملائمًا لتحقيق ميزة تنافسية للمراجعين بشكل عام والارتقاء بخدمات مهنة المراجعة المقدمة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال المرتبطة بمهنة المراجعة , والذي يؤدي بدوره في الحد من مخاطر الغش والتلاعب والتحريفات التي قد تؤثر سلبيًا على جودة المراجعة الداخلية.

ثانيًا: التوصيات: بناءًا على ماتوصلت إليه الدراسة الحالية من نتائج , توصي الباحثة ما يلي:

ضرورة تأسيس شركات مهنية تكون قادرة على مواجهة المنافسة مع الشركات الأجنبية من خلال الزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي , فضلاً عن الزامها المسبق بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة .

ضرورة الزام المراجع الأجنبي في حال عمله في شركات مهنية عراقية أو عن طريق مشاركته لمراجع خارجي عراقي , باجتيازه اختبارات محلية للتحقق من مدى إلمامه بالقوانين التي تحكم العمل في بيئة الاعمال العراقية للتحقق من صلاحيته للعمل المهني في شركات أو مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات المحلية.

ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي في الكليات والمعاهد , بحيث يمكن إعداد محاسبين ومراجعين تتوافق إمكانياتهم وقدراتهم مع متطلبات سوق العمل المهني في ظل تحديات الجاتس.

الدراسات والأبحاث المقترحة :

١. العلاقة التشابكية بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة الإرباح وإنعكاساتها على الميزة التنافسية للشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية – دراسة ميدانية .

٢. إطار مقترح لقياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي والقيمة التنافسية للشركات – دراسة اختبارية .

المراجع: المجلات العلمية :

١- د. الجندي , تامر يوسف عبد العزيز علي , ٢٠١٩م ,"أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة :دراسة ميدانية ", المجلة العلمية للدراسات المحاسبية , كلية التجارة , جامعة قناة السويس , المجلد(١) , العدد(١) , ص ص ١٣٨-٢٢٠ .

٢- د. الشعباني , منى محمد علي , ٢٠١٧ م , " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة :دراسة إستكشافية في البيئة المصرية ", مجلة الفكر المحاسبي , قسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة عين شمس , السنة الحادية والعشرون , العدد (١) , ص ص ١١٤٧-١٢٠٤.

٣- د.بابكر , بشير بكري عجيب , ٢٠١٨م , "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لدعم الميزة التنافسية ", مجلة الفكر المحاسبي , قسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة عين شمس , السنة الثانية والعشرون , العدد (١) , ص ص ٧٤٢-٧٦٤.

٤- د. خطاب , جمال سعد , ٢٠١٣م ,"العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وإنعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنشآت الأعمال" , مجلة الفكر المحاسبي , قسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة عين شمس , السنة السابعة عشر , العدد (٤) , ص ص ٢٩٣-٣٦١.

٥- د. جبر , غريب جبر , ٢٠١٧ م , "قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة : دليل من البورصة المصرية " , مجلة البحوث التجارية , قسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة طنطا , العدد (١) , ص ص ٣٩٤-٤٣٤.

٦- د. رشوان , عبد الرحمن محمد سلمان , ٢٠١٨ م , " دور التخصص الصناعي في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة " , مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة , جامعة جرش , مجلد (٣) , العدد(٢) , ص ص ٩-٣٩ .

٧- د.صالح , أبو الحمد مصطفى , ٢٠١٥ م , " أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية ", مجلة البحوث التجارية المعاصرة , كلية التجارة , جامعة سوهاج , مجلد (٢٩) , العدد (٢) , ص ص٧١-١٠٢.

٨- د. عوض , أمال محمد محمد , ٢٠٠٦م , " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري " , المجلة المصرية للدراسات التجارية , كلية التجارة , جامعة المنصورة , مجلد (٣٠) , العدد الأول , ص ص ١٧١-٢٣٧.

٩- د.علي , صالح حامد محمد , ٢٠١٦ م , " إستخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات :دراسة ميدانية " , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , كلية التجارة بالإسماعيلية , جامعة قناة السويس , المجلد (٧) , العدد (١) , ص ص ١٨٩-٢٢٢.

١٠- د. متولي , أحمد زكي حسين , ٢٠٠٦م , " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة :دراسة ميدانية – تطبيقية " , مجلة التجارة والتمويل , كلية التجارة , جامعة طنطا , العدد (١) , ص ص ١٦٣-٢٤٦.

١١- ــــــــــــــــ , ٢٠١٣ م . " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة Joint Audit على أسعار الأسهم :دليل من البورصة المصرية " , مجلة التجارة والتمويل ,كلية التجارة , جامعة طنطا , العدد (٤) , ص ص ٤٠١-٤٥٩.

١٢- د. مليجي , مجدي مليجي عبد الحكيم , د. عبد الحليم ,أحمد حامد محمود ,٢٠١٧ م ," التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمدخل لمواجهة تحديات الجاتس/ دراسة ميدانية ",مجلة الدراسات والبحوث التجارية , كلية التجارة ,جامعة بنها ,المجلد (س٣٧) , العدد (٤) , ص ص ١-٥٤ .

١٣- د. مبارز , شعبان يوسف , ٢٠٠٥ م , " أثر تحرير التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني وعلى جودة الأداء المهني للمحاسبة , مجلة الدراسات المالية والتجارية , كلية التجارة , جامعة بني سويف , العدد (١) , ص ص ٢٥٣-٣١٩.

١٤- أ. هلال , عبد الله عبد العظيم , ٢٠٠٨م ," تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية " , المجلة العلمية التجارة والتمويل , كلية التجارة , جامعة طنطا , المجلد (٣) , ص ص ٨٣-١٣٢.

ثانيًا : المؤتمرات :

١- أ. الحسيني, هاني ,٢٠٠٦ م, " الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات وأثرها على مزاولة مهنة المحاسبة في البلدان العربية – دراسة حالة مصر , المؤتمر العلمي :بعنوان التطورات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة محليًا ودوليًا , نقابة التجاريين , فندق ماريوت , القاهرة ٩-١٠ سبتمبر, ص ص ١-٢٣.

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية:

A-Periodicals:

1. Ariu, A.,(2016), " Services versus goods trade: a firm-level comparison, Review of World Economics, 152(1):19-41. https://www.researchgate.net.
2. Jacqueline.S. Hammersley, 2006,"Pattern Identification and Industry Specialist Auditors", The Accounting Review, Vol.81, No.2, pp. 309 – 336.
3. Mikko Zerni ,Elina Haapamäki,Tuukka Järvinen &Lasse Niemi, 2012,"Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence froVoluntary Joint Audits", Journal European Accounting Review, Volume 21, Issue 4, pp. 731 – 765.
4. Oreilly, Dennis M. & Reisch, John T., 2002,"Industry Specialization by Audit Firms: What Does Academic Research Tell Us?", The Ohio CPA Journal, Vol.61, 2002 , p.42.
5. Romanus, R.N., Maher, J.J., & Fleming, D.M.,(2008)," Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements", Accounting Horizons , 22 (4): 389–413. https://publications.aaahq.org.
6. Soo Young Kwon, Chee Yeow Lim, and Patricia Mui-Siang Tan , November 2007, "Lega Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industr Specialization", Auditing :AJournal of Practice &theory, Vol. 26, No.2, pp. 25-55.

D-Internet :

1. European Commission (EC), Octoper 2010," Green Paper: Audit Policy: Lessons fromthe Crisis", European Commission, Brussels , pp. 1-21.
2. Conti, G., Turco , A.L., & Maggioni , D.,(2010), "Exporters in Services: New Evidence from Italian Firms", Applied Economics Quarterly, 56(1), pp. 73-98.https://ideas.repec.org.

هوامش البحث

١ إن الطريقة المستخدمة في تفسير نتائج الاختبارات تعتمد على القيمة الاحتمالية p-value والتي تتميز بكونها لا تحتاج لاستخدام جداول توزيعات لرفض أو قبول الفرضية، ويتم احتسابها مباشرة من قبل البرنامج الإحصائي spss ويمكن تعريف p-value بأنها اقل قيمة لـ α التي ترفض عندها فرضية العدم، حيث نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة إذا كانت p-value اقل من α. "زغلول، سعد بشير، التحليل الإحصائي باستخدام spss"، طبعة ٢٠٠٣، ص ١١٤.