

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ferhat Abbas / Sétif 1
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences Financières et
Comptabilité



جامعة فرحات عباس / سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان:

أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير
خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق
- دراسة ميدانية -

نوقشت يوم: 2024/03/07

المشرف:

أ. د شريقي عمر

إعداد الطالبة:

غزالي مريم

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د/ العايب عبد الرحمان	أستاذ	جامعة سطيف 1	رئيسا
أ.د/ شريقي عمر	أستاذ	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
أ.د/ مسامح مختار	أستاذ	جامعة باتنة 1	مناقشا
د/ زيادي سامي	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريبيج	مناقشا
د/ ديلمي عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف 1	مناقشا
د/ حجاز خديجة	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف 1	مناقشا

السنة الجامعية: 2023 - 2024

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ یَرْفَعُ اللّٰهُ الَّذِیْنَ اٰمَنُوْا مِنْكُمْ وَالَّذِیْنَ اٰتَوْا الْعِلْمَ

دَرَجٰتٍ وَّاللّٰهُ بِمَا تَعْمَلُوْنَ خَبِیْرٌ ﴾

سورة المجادلة، الآیة: "11"

إهداء

أهدي عملي هذا

إلى فرة عيني... أمي الغالية
إلى سدي... أبي العزيز

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى زوجي العزيز... عبد الجبار صفي الدين
إلى ابني الغالي... وائل

إلى إخوتي الأحرار... زينب، أمينة، خالد وزوجته
إلى... عائلة زوجي وكل أفراد العائلة

إلى كافة الأصدقاء والأحبة...
إلى كل طالب علم...

رحمة

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى الذي وفقني وأعانني على إنجاز هذا العمل

أشكر بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من ساعدني في إتمام هذا البحث، وأخص بالذكر:

الأستاذ الفاضل «أ. ب. شريف عمر».... على إشرافه على هذا العمل، وعلى التوجيهات والنصائح القيمة التي

قدمها لي طيلة فترة البحث

الأستاذة «د. عبد الرحمان سلوي» من مصر.... على تعاونها وتزويدها لي بالمرادج اللازمة

محافظة الحماة والحجرات المحاسيين.. على تعاونهم للإجراء الدراسة الميدانية

كما أتوجه بخالص الشكر والامتنان:

للإساتذة أعضاء لجنة المناقشة... على قبولهم مناقشة وإثراء هذا البحث

بجزاهم الله خيرا

شكر خاص لوالدي الكريمين، زوجتي وابني، إخوتي.... على صبرهم، دعمهم، ومساندتهم

رحمة

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق، وذلك من خلال دراسة أهمية تخصص المدقق صناعيا على مجموعة من محددات جودة التدقيق، ومن أجل تحقيق ذلك تم استخدام استمارة استبيان تم توجيهها لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سطيف.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثل أهمها في أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي له أهمية كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي واستقلاليتيه لما يوفره التخصص من معرفة متخصصة تؤثر إيجابا على جودة قراراته، كما أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي له أهمية كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها، وكذا في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية وذلك لمساهمة التخصص في تنمية مهارة المدقق وترشيد حكمه المهني، فضلا عن أهميته الكبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، ويرجع سبب ذلك إلى أن هذه الأخيرة تتطلب الخبرة والكفاءة والمهارة في أدائها، ويتوفر ذلك في المدقق المتخصص صناعيا.

من خلال النتائج المتوصل إليها، تم تقديم عدة اقتراحات أهمها تشجيع المدققين للسعي نحو تبني مفهوم التخصص الصناعي، وكذا ضرورة قيام الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر بإنشاء قاعدة بيانات توضح بيانات مكاتب التدقيق المعتمدة والقطاعات الصناعية التي يتخصص فيها كل مكتب تدقيق.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، التخصص الصناعي، خدمات التدقيق، جودة التدقيق، الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

Abstract

This study aimed to determine the importance of the industrial specialization for the external auditor in developing the quality of professional auditing services. This is done by studying the importance of the auditor's industrial specialization on a set of audit quality determinants. We used a questionnaire shared with some statutory auditors and accounting experts in Setif.

The study concluded that the auditor's industrial specialization has a great importance in increasing his efficiency and independence, because specialization provides specialized knowledge which positively affects the quality of its decisions. The auditor's industrial specialization has also a significant importance in improving the auditor's estimation of audit risk and reducing them, detecting errors and fraud in financial statements as a result of the specialization which contributes in developing the auditor's skill and rationalizing his professional judgment. Additionally its great importance in increasing the demand for audit related services, this is because these services require experience, competence and skill in their performance and this is available in the auditor's industrial specialization.

Through our findings, we suggested many things, such as encouraging auditors to adopt the concept of industry specialization, as it advise professional organizations in Algeria to create a database that shows the data of audit offices and the industrial sectors in which each audit office specializes.

Key Words: external auditor, industry specialization, auditing services, audit quality, audit related services.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الملخص
II	فهرس المحتويات
XII	فهرس الأشكال
XIII	فهرس الجداول
XV	قائمة الملاحق
XVI	قائمة الاختصارات
أ - ل	المقدمة
49 - 01	الفصل الأول: الإطار النظري لجودة خدمات التدقيق الخارجي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
03	1.1. مفهوم التدقيق الخارجي
03	1.1.1. لمحة تاريخية عن التدقيق الخارجي
05	2.1.1. تعريف التدقيق الخارجي
06	2.1. أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه
06	1.2.1. أهمية التدقيق الخارجي
08	2.2.1. أهداف التدقيق الخارجي
10	3.1. خصائص التدقيق الخارجي
11	1.3.1. فروض التدقيق الخارجي
12	2.3.1. أنواع التدقيق الخارجي
14	4.1. معايير التدقيق الخارجي
14	1.4.1. معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)
16	2.4.1. معايير التدقيق الدولية (ISA)

18	3.4.1. المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)
20	المبحث الثاني: ماهية جودة خدمات التدقيق الخارجي
20	1.2. مفهوم خدمات التدقيق الخارجي
21	1.1.2. خدمات التأكيد
22	2.1.2. خدمات غير التأكيد
23	2.2. مفهوم جودة التدقيق الخارجي
23	1.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور اكتشاف الأخطاء والمخالفات
24	2.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور مدى الالتزام بالمعايير المهنية
24	3.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية
25	3.2. أهمية جودة خدمات التدقيق الخارجي
25	1.3.2. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية
26	2.3.2. تضيق فجوة التوقعات في التدقيق
26	3.3.2. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية
27	4.3.2. تخفيض سرعات الوكالة
27	5.3.2. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات
27	6.3.2. أداء تنافسية جيدة
28	7.3.2. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية
28	4.2. الرقابة على جودة التدقيق
29	1.4.2. مفهوم الرقابة على جودة التدقيق
29	2.4.2. جهود المنظمات المهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق
34	3.4.2. أساليب الرقابة على جودة التدقيق
37	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الخارجي
37	1.3. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق
37	1.1.3. حجم مكتب التدقيق
38	2.1.3. سمعة مكتب التدقيق

39	3.1.3. المنافسة بين مكاتب التدقيق
39	4.1.3. تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة
40	5.1.3. مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل
41	6.1.3. حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق
41	7.1.3. استخدام مكتب التدقيق للوسائل التكنولوجية الحديثة
42	8.1.3. قيود الوقت
42	2.3. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق
43	1.2.3. استقلالية المدقق
43	2.2.3. خبرة المدقق
44	3.2.3. الإشراف على فريق التدقيق ومتابعة أعمالهم
44	4.2.3. الاتصال بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق
45	3.3. العوامل الأخرى المؤثرة على جودة خدمات التدقيق
45	1.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية
46	2.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية
47	3.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية
49	خلاصة الفصل
98 - 50	الفصل الثاني: الإطار النظري للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي
51	تمهيد
52	المبحث الأول: مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
52	1.1. تعريف التخصص الصناعي في التدقيق
52	1.1.1. تعريف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
54	2.1.1. تعريف التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق
55	2.1. صفات ومعارف المدقق الخارجي المتخصص صناعيا
55	1.2.1. صفات المدقق الخارجي المتخصص صناعيا
57	2.2.1. معارف المدقق الخارجي المتخصص صناعيا

58	3.1. مستويات التخصص الصناعي في التدقيق
58	1.3.1. مستوى التخصص الصناعي في التدقيق حسب النطاق
58	2.3.1. مستوى التخصص الصناعي في التدقيق حسب المنطقة الجغرافية
59	4.1. أهداف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
61	المبحث الثاني: دوافع وأهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي والانتقادات الموجهة له
61	1.2. دوافع ظهور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي والحاجة إلى تطويره
61	1.1.2. دوافع عامة
62	2.1.2. دوافع متعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق
63	3.1.2. دوافع متعلقة بالتخصص الصناعي في التدقيق
64	2.2. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
65	1.2.2. زيادة كفاءة عملية التدقيق
65	2.2.2. تقليل مخاطر التدقيق
65	3.2.2. تخفيض احتمال عدم اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية
65	4.2.2. تعزيز سمعة المدقق
66	5.2.2. زيادة قدرة المدقق على التفاوض حول أتعاب التدقيق
66	6.2.2. التقليل من ممارسات إدارة الأرباح
67	3.2. مساهمة المنظمات المهنية، المعايير الدولية ومكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
67	1.3.2. مساهمة المنظمات المهنية في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
69	2.3.2. مساهمة المعايير الدولية للتدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
71	3.3.2. مساهمة مكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
72	4.2. الانتقادات الموجهة للمدقق الخارجي المتخصص صناعيا
73	1.4.2. احتمال تسريب المدقق المتخصص المعلومات إلى العملاء المنافسين
73	2.4.2. التهديد المحتمل لاستقلالية المدقق
74	3.4.2. تقليص الخبرة العامة للمدقق

74	4.4.2. خلق الاحتكار في مهنة التدقيق
76	المبحث الثالث: محددات ومقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
76	1.3. محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
76	1.1.3. حالة الاستقرار التي تتسم بها الصناعة
76	2.1.3. حجم عميل التدقيق
76	3.1.3. مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة
77	4.1.3. حصة الصناعة في سوق التدقيق
78	2.3. مقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
78	1.2.3. مقياس الحصة السوقية
82	2.2.3. مقياس حصة المحفظة
84	3.2.3. مقياس الحصة السوقية المرجحة
88	المبحث الرابع: أسس إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق الخارجي
88	1.4. دور أطراف المهنة في تفعيل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
88	1.1.4. دور المنظمات المهنية في تفعيل تخصص المدقق
89	2.1.4. دور مكاتب المحاسبة والتدقيق في تفعيل تخصص المدقق
90	3.1.4. دور مؤسسات الأعمال في تفعيل تخصص المدقق
90	2.4. الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص الصناعي في مكاتب التدقيق
90	1.2.4. زيادة درجة التركيز السوقي وتشجيع المنافسة
91	2.2.4. تطوير تكنولوجيا التدقيق المطبقة في المؤسسات
92	3.2.4. زيادة حجم مكتب التدقيق وتحسين سمعته
92	4.2.4. تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة
93	3.4. ضوابط مقترحة لتفعيل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي
93	1.3.4. تطوير وإعادة هيكلة التعليم الجامعي والتدريب المهني في مجال المحاسبة والتدقيق
95	2.3.4. دعم استقلالية المدقق
95	3.3.4. تطوير معايير الأداء المهني للتدقيق

96	4.3.4. تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات محل التدقيق
98	خلاصة الفصل
139-99	الفصل الثالث: التخصص الصناعي للمدقق الخارجي كآلية لتحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي
100	تمهيد
101	المبحث الأول: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي
101	1.1. مفهوم الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي
101	1.1.1. تعريف الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي
102	2.1.1. مراحل الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي
102	2.1. مقومات الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي
102	1.2.1. التأهيل العلمي
103	2.2.1. التأهيل العملي
103	3.2.1. التعليم المهني المستمر
104	3.1. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي
104	1.3.1. الحاجة لتخصص المدقق لزيادة كفاءته
104	2.3.1. أهمية تخصص المدقق بالنسبة لمقومات كفاءة المدقق
105	3.3.1. التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهميته في زيادة كفاءة المدقق
108	المبحث الثاني: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي
108	1.2. مفهوم استقلالية المدقق الخارجي
108	1.1.2. تعريف استقلالية المدقق الخارجي
109	2.1.2. أهمية استقلالية المدقق الخارجي
110	2.2. العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي
110	1.2.2. تعيين المدقق

111	2.2.2. تحديد أتعاب المدقق
111	3.2.2. عزل المدقق
112	3.2. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي
112	1.3.2. التأثير الإيجابي لتخصص المدقق على استقلالية المدقق
113	2.3.2. التأثير السلبي لتخصص المدقق على استقلالية المدقق
115	المبحث الثالث: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها
115	1.3. مفهوم مخاطر التدقيق الخارجي
115	1.1.3. تعريف مخاطر التدقيق الخارجي
115	2.1.3. أنواع مخاطر التدقيق الخارجي
116	2.3. مكونات مخاطر التدقيق الخارجي
116	1.2.3. المخاطر الكامنة (الملازمة أو المتأصلة)
117	2.2.3. مخاطر الرقابة
117	3.2.3. مخاطر الكشف
118	3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها
119	1.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق للمخاطر الكامنة وتقليلها
119	2.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق لمخاطر الرقابة وتقليلها
119	3.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق لمخاطر الكشف وتقليلها
123	المبحث الرابع: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
123	1.4. مفهوم الأخطاء والغش في القوائم المالية
123	1.1.4. تعريف الأخطاء
123	2.1.4. تعريف الغش
124	3.1.4. أنواع الأخطاء
125	4.1.4. أنواع الغش

125	5.1.4. مكونات الغش
126	2.4. مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
127	3.4. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
127	1.3.4. علاقة تخصص المدقق في صناعة ما بمكونات مثلث الغش
128	2.3.4. التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهميته في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية
131	المبحث الخامس: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
131	1.5. مفهوم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
131	1.1.5. تعريف الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
132	2.1.5. المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
133	2.5. الخدمات الاستشارية الإدارية والخدمات الضريبية كأهم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
133	1.2.5. الخدمات الاستشارية الإدارية
134	2.2.5. الخدمات الضريبية
135	3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق
136	1.3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية
137	2.3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات الضريبية
139	خلاصة الفصل
140-185	الفصل الرابع: دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف
141	تمهيد
142	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
142	1.1. طبيعة الدراسة
142	1.1.1. منهجية الدراسة
142	2.1.1. متغيرات الدراسة
143	2.1. مجال الدراسة
143	1.2.1. مجتمع الدراسة

143	2.2.1 عينة الدراسة
144	3.2.1 حدود الدراسة
144	3.1 أدوات جمع بيانات الدراسة
145	1.3.1 الاستبيان (الأداة الرئيسية)
147	2.3.1 الاستبيان بالمقابلة (الأداة المساعدة)
147	4.1 اختبار أداة الدراسة
148	1.4.1 صدق محتوى الاستبيان
148	2.4.1 صدق الاتساق الداخلي للاستبيان
153	3.4.1 صدق الاتساق البنائي للاستبيان
154	4.4.1 ثبات الاستبيان
156	المبحث الثاني: عرض وتفسير بيانات الدراسة
156	1.2 أدوات تحليل ومعالجة البيانات
156	1.1.2 مقاييس التشتت والنزعة المركزية
156	2.1.2 اختبار التوزيع الطبيعي
157	3.1.2 اختبار T للعينة الواحدة (One sample T test)
157	2.2 خصائص عينة الدراسة
157	1.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
158	2.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص العلمي
158	3.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المهنة الحالية
159	4.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
159	3.2 عرض وتفسير محاور الدراسة
160	1.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الأول
163	2.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الثاني
166	3.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الثالث
169	4.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الرابع

172	5.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الخامس
175	6.3.2 عرض وتفسير السؤال المفتوح في الاستبيان
177	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
177	1.3 اختبار التوزيع الطبيعي
178	2.3 اختبار الفرضيات ومناقشتها
178	1.2.3 نتائج اختبار الفرضية الأولى
179	2.2.3 نتائج اختبار الفرضية الثانية
180	3.2.3 نتائج اختبار الفرضية الثالثة
182	4.2.3 نتائج اختبار الفرضية الرابعة
183	5.2.3 نتائج اختبار الفرضية الخامسة
185	خلاصة الفصل
186	الخاتمة
192	المراجع
204	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	معايير التدقيق المتعارف عليها	01
19	خدمات التدقيق الخارجي	02
47	العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق	03
59	أهداف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي	04
77	محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي	05
86	قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب مداخل التخصص	06
117	مكونات مخاطر التدقيق	07
124	مكونات مثلث الغش	08

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق	01
17	معايير التدقيق الدولية	02
19	المعايير الجزائرية للتدقيق	03
54	صفات المدقق المتخصص صناعيا	04
143	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	05
144	سلم ليكارت الخماسي	06
146	مدلول المتوسط الحسابي	07
147	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	08
149	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	09
149	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	10
150	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	11
151	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس	12
152	صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان	13
153	ثبات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ	14
156	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	15
157	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	16
157	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة الحالية	17
158	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	18
159	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الأول	19
163	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الثاني	20
165	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الثالث	21
168	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الرابع	22

171	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الخامس	23
174	الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن السؤال المفتوح	24
176	اختبار التوزيع الطبيعي (kolmogorov-smirnov)	25
177	نتائج اختبار T-Test للفرضية الأولى	26
178	نتائج اختبار T-Test للفرضية الثانية	27
180	نتائج اختبار T-Test للفرضية الثالثة	28
181	نتائج اختبار T-Test للفرضية الرابعة	29
182	نتائج اختبار T-Test للفرضية الخامسة	30

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
204	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	01
205	الاستبيان باللغة العربية	02
210	الاستبيان باللغة الفرنسية	03
215	أهم نتائج إختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة	04

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
GAO	Government Accountability Office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
IAASB	International Auditing & Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
IAPC	International Audit Practice Consortium	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	المعيار الدولي للتدقيق
ISQC	International Standard on Quality Control	المعيار الدولي لرقابة الجودة
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة
PME	Petites et Moyennes Entreprises	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
SOX	Sarbanes Oxley Act	قانون ساربانس أوكسلي
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

تمهيد

تعد خدمات التدقيق التي يقدمها المدقق الخارجي أمراً ضرورياً من أجل تأكيد مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية للشركة، لذلك فإن تلك الخدمات ينبغي أن تكون على درجة عالية من الجودة وهو ما يتطلب توفر قدر كبير من المعرفة والخبرة ليتمكن المدقق من تقديم رأيه الفني المحايد بشكل سليم، الأمر الذي يساعد الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ مختلف قراراتهم التي تعتمد بشكل جوهري على تلك المعلومات الواردة في التقارير، لذلك فقد حظيت جودة خدمات التدقيق باهتمام كبير من الباحثين والممارسين لمهنة التدقيق، إلا أنه نظراً لعدم اتفاق هؤلاء على مفهوم واحد لجودة التدقيق، فقد ركز كثير منهم على تحديد المقومات والعوامل التي من شأنها أن تؤثر على تلك الجودة، ومن بين أحدث هذه العوامل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.

ونتيجة لما حدث من ممارسات احتيالية على مستوى كبريات الشركات العالمية زاد التساؤل عن مدى فعالية دور المدقق، رغم أن مهمة إعداد التقارير المالية تخص إدارة المؤسسة، إلا أن المدقق عند توافقه معها حُمل مسؤولية كبيرة عمّا حدث نتيجة فشل إجراءات التدقيق والخطط المنفذة من طرفه في عدم التقدير السليم للمخاطر المحتملة وكذا في عدم اكتشاف التلاعب والغش، وعليه قامت الجهات المهنية والأكاديمية بدراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي، والتي توصلت إلى زيادة الاهتمام بمفهوم التخصص الصناعي كأحد مداخل التطور في ممارسة المهنة في مواجهة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

إضافة لذلك، فإن ازدياد حدة المنافسة بين مختلف الشركات، وكذا التغيرات والتطورات المتسارعة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي من تطور للأنشطة الاقتصادية وتنوع مجالاتها، فضلاً عن درجة التعقيد المصاحبة لتلك الأنشطة والممارسات المحاسبية، حيث أصبح لكل صناعة (قطاع) خصائص فنية ترتبط بأنشطتها تختلف عن الصناعات الأخرى، كل ذلك أدى إلى ضرورة فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة، وهو ما يرمي إليه التخصص الصناعي للمدقق الذي قد يكون وسيلة فعالة لتوفير خدمات تدقيق ذات جودة عالية.

ومن هنا برز موضوع التخصص في التدقيق، وفرض نفسه وأصبح موضوع جدل واسع، حيث اشتمل أدب المحاسبة والتدقيق على العديد من البحوث والدراسات التي قامت بمعالجته وتقصي الآراء حول مدى استيعاب المدققين له، أما المنظمات المهنية فلم تصدر معياراً صريحاً خاصاً بالتخصص الصناعي للمدقق، إلا أنها أشارت في بعض المعايير إلى أن تفهم المدقق لطبيعة الصناعة التي تعمل بها المؤسسة محل التدقيق يعد أمراً ضرورياً لكي يؤدي المدقق عمله على أكمل وجه.

1. إشكالية الدراسة

يرتكز المدققون أثناء قيامهم بمهام التدقيق على ما تلقوه من تكوين علمي وتدريب مهني وكذا على خبرتهم الشاملة في المهنة، حيث يقومون بإعداد خطة التدقيق وكذا الإجراءات اللازمة من أجل المصادقة على صحة القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق وخلوها من الأخطاء والتلاعبات المحتملة، إلا أن ذلك لم يعد كافٍ لمواجهة مخاطر التدقيق وأساليب الغش والاحتيال خاصة في ظل الأزمات والانحيارات المالية التي تعرضت لها بيئة الأعمال، فضلا عن تعدد القطاعات التي تعمل بها المؤسسات واختلاف طبيعة أنشطتها، مما صعب على المدققين نوعا ما الإلمام بكافة هذه الأنشطة، الأمر الذي دفع بالتوجه إلى سبل أخرى تساعد على ذلك.

هذا الأمر فتح لنا المجال لطرح عدة تساؤلات حول الأهمية التي يمكن أن يكتسبها التخصص الصناعي للمدقق الخارجي - باعتباره أحد أبرز السبل الحديثة التي تؤثر على مهنة التدقيق - في سبيل تحسين وتطوير خدمات تدقيق ذات جودة.

وعليه، فإن إشكالية الدراسة تمحورت حول السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق؟

تنبثق عن هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

2. فرضيات الدراسة

بهدف الإجابة عن الأسئلة السابقة، تمت صياغة خمس فرضيات كما يلي:

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

3. أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من ضرورة تحسين وتطوير مستوى الخدمات المهنية المقدمة من طرف المدقق الخارجي، مما يستدعي تسليط الضوء على أحد أهم العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق، والمتمثل في التخصص الصناعي للمدقق، والذي يعد مدخلا معاصرا للتميز في مهنة التدقيق من منطلق ما يوفره من معرفة معمقة وخبرة متخصصة في مجال صناعة معينة، فضلا عن ندرة الدراسات التي تناولت موضوع تخصص المدقق صناعيا وعلاقته بجودة خدمات التدقيق خاصة في بيئة الأعمال الجزائرية باعتباره مجال بحثي جديد.

ولاشك أن اهتمام البحث بدراسة أهمية تخصص المدقق صناعيا في زيادة كفاءة المدقق وتعزيز استقلاليتته، وكذا في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها واكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، إضافة إلى زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق كمحددات لجودة خدمات التدقيق، يعد مساهمة لتدعيم جهود الارتقاء بالمهنة في الجزائر على أسس علمية.

4. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الخارجي، والتي من بينها التخصص الصناعي للمدقق؛
- الوقوف على محددات تخصص المدقق صناعيا وكيفية قياسه؛
- محاولة إبراز أسس إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط المقترحة لتطبيق هذه الاستراتيجية وتفعيلها؛
- معرفة مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق في زيادة كفاءة المدقق الخارجي واستقلاليتته من وجهة نظر المدققين المعتمدين في الدراسة؛
- معرفة مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها، وكذا في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، فضلا عن أهميته في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق من وجهة نظر المدققين المعتمدين في الدراسة.

5. منهج الدراسة

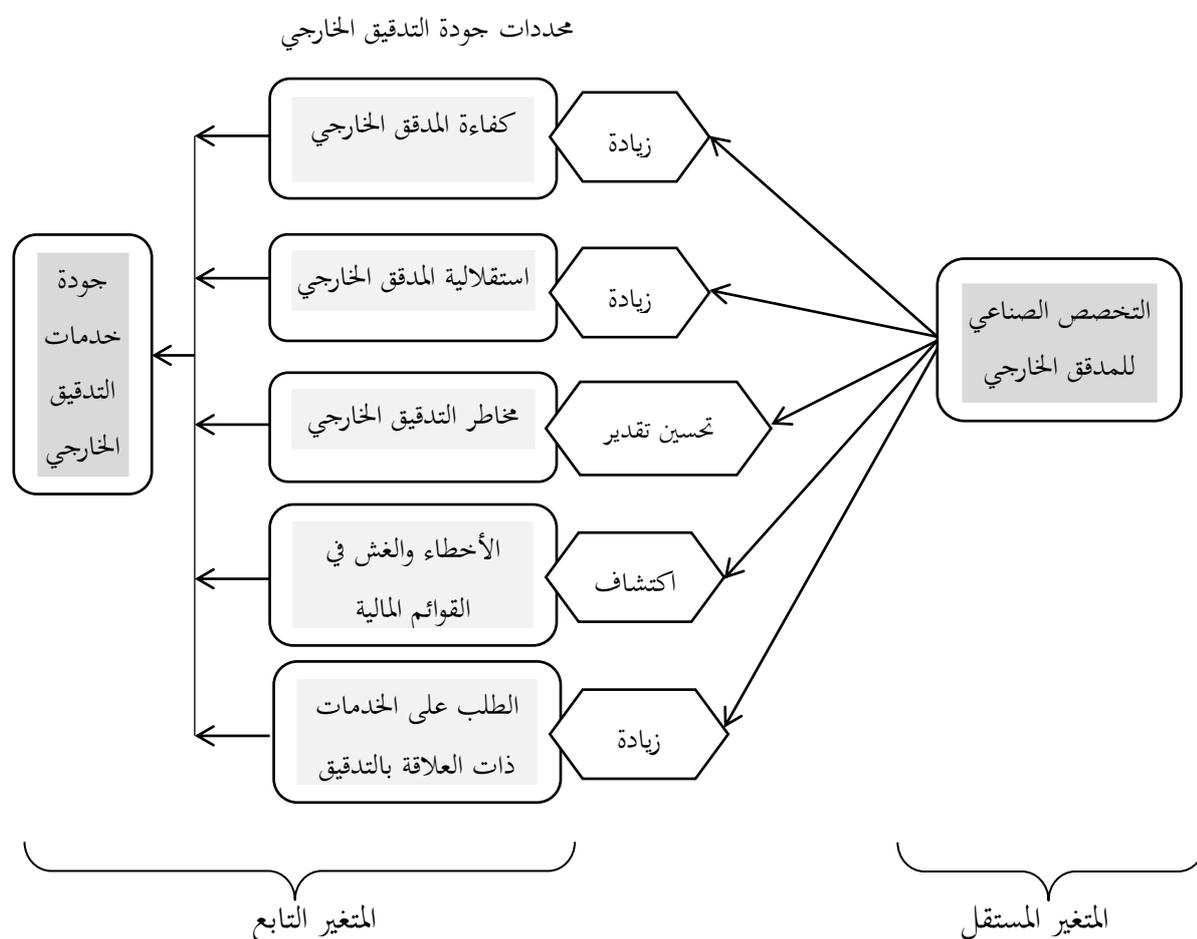
تمشيا مع طبيعة الدراسة، والأهداف التي نسعى لتحقيقها والمتمثلة أساسا في دراسة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة ومناقشة أهم المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، التخصص الصناعي للمدقق الخارجي،

وكذا عرض الأدبيات النظرية المتعلقة بهذه المفاهيم، وذلك من خلال وصف البيانات وتحليلها بغرض فهم واستيعاب الإطار النظري لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى تحليل إجابات المدققين الخارجيين المتحصل عليها من خلال الاستبيان الموزع عليهم.

6. نموذج الدراسة

بناء على ما تضمنه الجانب النظري حول موضوع الدراسة الذي تمحور حول "أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق"، وما يفرضه الجانب التطبيقي، تم صياغة نموذج الدراسة وفقاً للشكل الموالي:

الشكل رقم (I): نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة.

7. دوافع اختيار موضوع الدراسة

هناك العديد من الدوافع التي جعلتنا نقوم بدراسة هذا الموضوع رغم تعدد المواضيع في مجال تخصصنا، وتتمثل في دوافع ذاتية وأخرى موضوعية، نوجزها فيما يلي:

أ. دوافع ذاتية: تكمن في الآتي:

- التكوين الأكاديمي الذي تلقيناه في سنوات الدراسة، والذي له علاقة مباشرة بموضوع البحث، وبالتالي الرغبة في البحث العلمي في هذا المجال ومحاولة المساهمة في تطويره؛
- الاهتمام الشخصي بموضوع البحث.

ب. دوافع موضوعية: تتمثل فيما يلي:

- توفر التخصص في العديد من المهن الأخرى كالطب والمحاماة وغيرها كأسلوب ضروري لتحقيق الجودة في تلك المهن، وعليه فمن المنطقي أن يكون لتخصص المدقق في مهنة التدقيق كذلك أهمية بالغة في تحقيق جودة التدقيق؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على الصعيد الدولي، وخاصة في الدول الأجنبية نظرا لحداثة الموضوع، وهو ما حفزنا لدراسة الموضوع في البيئة الجزائرية؛
- ندرة الدراسات المتعلقة بالموضوع في البيئة الجزائرية، الأمر الذي جعلنا نرغب في إثراء المكتبة الجامعية الجزائرية ومساعدة الباحثين لفتح المجال في القيام بأبحاث جديدة في هذا الموضوع.

8. الدراسات السابقة

تم الاعتماد في إنجاز هذه الدراسة على مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوعي التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، وجودة خدمات التدقيق الخارجي، وكذا علاقة هذه الأخيرة بتخصص المدقق، وفيما يلي أهم الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة:

أ. الدراسات باللغة العربية

- دراسة (محمد السيد محمد الصغير، 2019) بعنوان: "دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل تطبيق إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مقال منشور بالمجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، السعودية.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التخصص القطاعي للمدقق في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات في السعودية، وقد تم استخدام الاستبيان لاختبار فروض البحث.

وقد توصلت الدراسة إلى أن استراتيجية التخصص القطاعي قد تدعم إجراءات حوكمة الشركات من خلال تحسينها لقدرة المدقق على تخطيط عملية التدقيق، وكشف الغش، والحد من ممارسات الإدارة حول إدارة الربحية، وكذلك تحسين قدرته على فهم المعلومات غير المالية، وتقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار من عدمه.

- دراسة (مختار مسامح وسمير لقويرة، 2017) بعنوان: "مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مقال منشور بمجلة الاقتصاد الصناعي، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك القائمين بأعمال التدقيق لأهمية التخصص الصناعي، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة التدقيق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة غير متخصصين بقطاع معين، إلا أنه يوجد اتفاق بينهم حول أهمية التخصص الصناعي من خلال تمكين القائم بأعمال التدقيق من التخطيط الجيد لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم، كما خلصت الدراسة إلى أن عدم وجود سوق نشط للتدقيق لا يسمح بتبني استراتيجية التخصص الصناعي.

- دراسة (عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، 2008) بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية، ميدانية"، رسالة ماجستير بجامعة الحديدة، اليمن.

سعت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها ونوعية أثر تلك العوامل، إضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة التدقيق وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في البيئة اليمنية، ومن أجل ذلك تم استخدام استمارة استبيان وزعت على الأطراف المعنية.

بعد اختبار فرضيات الدراسة، ومن بين النتائج المتوصل إليها تبين أنه لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بخصوص العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وأن هناك بعض العوامل ذات أثر إيجابي على جودة التدقيق أهمها حجم مكتب التدقيق، السمعة المهنية لمكتب التدقيق، الالتزام بمعايير التدقيق، وتخصص مكتب التدقيق في تدقيق صناعة محددة.

- دراسة (أمال محمد محمد عوض، 2006) بعنوان: "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، مقال منشور بالمجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر.

سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى قياس أثر تخصص المدقق في القطاع الصناعي على خصائص الجودة للأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة قياسية، حيث تم قياس التخصص الصناعي للمدقق بالاعتماد على مدخل الحصة السوقية التي يحوزها مكتب التدقيق في القطاع الصناعي من خلال دراسة طبيعة محددات هذا التخصص وقياس درجة تخصص المدقق، حيث تم تقسيم

مفردات العينة وفق أربع مجموعات، مدقق متخصص بدرجة 25%، متخصص بدرجة من 26 إلى 50%، متخصص بدرجة من 51 إلى 75%، متخصص بدرجة من 76 إلى 100%.

ولقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي لتخصص المدقق الصناعي على خصائص جودة الأرباح، فهناك ارتفاع في القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية، والقدرة التنبؤية للأرباح وعناصر أساس الاستحقاق للمؤسسات التي ترتبط مع مدقق متخصص بدرجة مرتفعة في القطاع الصناعي.

- دراسة (إيلي عزيز صليب، 2003) بعنوان: "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، مقال منشور بالمجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تقبل السوق المصري للتخصص في عمل المدقق، ومدى إدراك الأطراف ذات الصلة بأهمية التخصص وكذلك مناقشة أهمية التخصص على مراحل تكوين رأي المدقق، ولتحقيق أهداف البحث تم إعداد استمارة استبيان وزعت على 100 مكتب تدقيق بمصر.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاقتناع بالتخصص في عمل المدقق، وأثر هذا التخصص في تقليل مخاطر التدقيق لا خلاف عليه بين آراء المدققين الذين شملتهم الدراسة، وذلك إذا ما تم التغلب على العوامل التي تعرقل هذا التخصص والمتمثلة في ارتفاع تكلفة التخصص، صعوبة توافر الدراسات المتخصصة، فضلا عن عدم كفاية الطلب الذي يدفع إلى التخصص وحجم مكتب التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى اقتناع بعض المدققين بمزايا التخصص وأنه بالإمكان أن يتجهوا هذا الاتجاه لو تم التغلب على صعوبات هذا التخصص.

ب. الدراسات باللغة الأجنبية

- دراسة (Mohamed Hegazy & Al, 2015) بعنوان: «The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work» مقال منشور بمجلة «Accounting and Finance».

سعت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير التخصص الصناعي على جودة التدقيق وإدارة الأرباح، ودرست العلاقة بين التخصص الصناعي وكل من إدارة الأرباح، جودة التقارير المالية، وجودة التدقيق، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم إجراء تجربة في مكتب تدقيق مصري ذو انتماء دولي، حيث تم اختيار قطاع (صناعة) البناء ليمثل التخصص المدروس، وتمت مقارنة أداء المدققين المشاركين كمدققين متخصصين ومدققين غير متخصصين في هذا المكتب، بناء على خبرتهم في تدقيق قطاع البناء.

تمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في:

- لا يوجد فرق كبير بين المدققين المتخصصين وغير المتخصصين في تقييد إدارة الأرباح؛
- جودة التقارير المالية كانت أعلى بشكل كبير عندما أجرى المدققون المتخصصون تدقيقها؛
- التخصص الصناعي للمدقق يحسن في جودة التدقيق؛
- يُمكن التخصص الصناعي للمدقق من إدراك التعديلات الحاصلة في معايير التدقيق بشكل أفضل من المدققين غير المتخصصين.

- دراسة (Miguel Minutti Meza, 2013) بعنوان: «Does auditor industry specialization improve audit quality?» مقال منشور بمجلة «Accounting Research».

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان التخصص الصناعي للمدقق المقاس باستخدام الحصة السوقية في صناعة ما يحسن جودة التدقيق، وذلك من خلال إجراء دراسة قياسية، حيث تم اعتماد مؤشر الحصة السوقية كبديل للتخصص الصناعي، والمستحقات الاختيارية كبديل لجودة التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمدقق وجودة التدقيق، إلا أن هناك مشاكل مفاهيمية واقتصادية مرتبطة باستخدام حصة السوق في صناعة ما كبديل للتخصص الصناعي، لكن هذا لا يعني أن التخصص الصناعي للمدقق لا يساهم في جودة التدقيق، ولكن المنهجية المستعملة لا تعكس بالضرورة آثار التخصص الصناعي للمدقق.

- دراسة (Charles Piot, 2005) بعنوان: «Concentration et spécialisation sectorielle des cabinets d'audit sur le marché des sociétés cotées en 1997- 1998» مقال منشور بمجلة «Comptabilité Contrôle audit».

سعت الدراسة إلى معرفة أهمية التركيز والتخصص الصناعي لمكاتب التدقيق في سوق الشركات المدرجة في الفترة 1997-1998، حيث تسمح هذه الدراسة بفهم أفضل لخصائص سوق التدقيق الفرنسي من خلال محددتين هما التركيز والتخصص الصناعي للمدقق الخارجي، وتحقيقاً لذلك تم القيام بإجراء دراسة قياسية على مجموعة من مكاتب التدقيق الفرنسية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ضرورة وجود مدقق متخصص صناعياً تزداد بازدياد درجة تعقيد الشركة الخاضعة للتدقيق، وأن الشركات العاملة في الصناعات الخاضعة للتنظيم تفضل التعاقد مع مدققين متخصصين صناعياً، إضافة إلى أن درجة التنظيم التي تتصف بها صناعات معينة تعد أحد الحوافز المحتملة للتركيز الصناعي لمكاتب التدقيق وذلك سعياً لتحسين كفاءة الأداء.

– دراسة (Vincente E Owoso & Al, 2002) بعنوان: «Error Detection by industry specialized teams during sequential audit review» مقال منشور بمجلة «Accounting Research».

هدفت الدراسة إلى تحليل فعالية المدققين المتخصصين صناعيا في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة متكونة من 144 مدققا خارجيا ينتمون إلى 42 مكتب تدقيق، حيث قام الباحثون في هذه الدراسة بإعداد حالتين تدقيق افتراضيتين تشتمل على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، يمكن تصنيف بعضها على أنها أخطاء متخصصة ذات ارتباط بطبيعة الصناعة المعنية، في حين يمكن تصنيف البعض الآخر على أنها أخطاء عامة ليس لها ارتباط بطبيعة الصناعة المعنية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين المتخصصين في صناعة ما قادرين على اكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة عند قيامهم بمهام التدقيق خارج مجال تخصصهم، حيث يفقدون جزءا كبيرا من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء سواء المتخصصة أو العامة.

– دراسة (Ira Solomon & Al, 1999) بعنوان: «What do industry specialist auditors know?» مقال منشور بمجلة «Accounting Research».

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات العلمية التي عرّفت بمفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، حيث استعان بها العديد من الباحثين في دراساتهم حول تخصص المدقق.

سعت الدراسة إلى معرفة مفهوم تخصص المدقق في صناعة محددة، إضافة إلى التحقق من أن التدريب العميق والمستمر والتعليم المباشر يؤدي إلى اكتساب المعرفة التي تضمن التخصص الصناعي للمدقق.

ولقد أشارت النتائج إلى أن المدقق المتخصص صناعيا هو ذلك المدقق الذي يخضع للتدريب ويكتسب خبرة شاملة في صناعة معينة، إضافة إلى أن الاهتمام بالتدريب وتركيز خبرات المدقق في صناعة محددة له تأثير كبير على زيادة المعرفة حول هذه الصناعة، مما ينعكس على جودة الأداء المهني لخدمات التدقيق.

– موقع الدراسة من الدراسات السابقة

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، يتضح أن دراستنا تعتبر امتدادا لتلك الدراسات، حيث انطلقت من نتائج هذه الدراسات، إلا أن دراستنا قد تميزت عن باقي الدراسات السابقة الأخرى فيما يلي:

– نظرا لحدثة موضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، وحسب علم الباحثة فهناك مجموعة من الدراسات السابقة التي قامت بالتطرق إلى مفاهيم معينة حول الموضوع، في حين تناولت بعض الدراسات الأخرى مفاهيم

أخرى حول الموضوع، أما دراستنا فجاءت محاولة لتأصيل موضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي نظريا، كونها شملت جميع المفاهيم المرتبطة به؛

- أجريت العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في بيئات مختلفة كالولايات المتحدة الأمريكية، سنغافورة، ماليزيا، مصر، السعودية، اليمن وغيرها، في حين حاولنا من خلال هذه الدراسة إسقاط الموضوع في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل ندرة الدراسات في هذه البيئة في حدود علم الباحثة؛

- قامت الدراسات السابقة بدراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق الخارجي ومحدد أو محدد من جودة التدقيق، في حين اشتملت دراستنا على خمسة محددات لجودة التدقيق، إضافة لذلك نجد أن هناك دراسات سابقة بحثت في العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وكل من محددات جودة التدقيق المتمثلة في كفاءة المدقق واستقلاليتته، مخاطر التدقيق واحتمال وقوع الأخطاء والغش في القوائم المالية، أما المحدد الأخير المتمثل في الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق فعلى حد علم الباحثة يوجد عدد محدود جدا للدراسات التي تطرقت للعلاقة بين تخصص المدقق والخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، بما فيها الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية، وعليه ساهمت دراستنا في محاولة إبراز العلاقة بين تخصص المدقق صناعيا وزيادة الطلب على تلك الخدمات نظرا لأهميتها الكبيرة في مهنة التدقيق.

9. صعوبات الدراسة

من خلال قيامنا بهذه الدراسة، واجهتنا بعض الصعوبات تمثلت أساسا في:

- قلة المراجع والدراسات الأكاديمية باللغة العربية ذات الصلة بموضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، وعليه فإن الاعتماد على المراجع باللغة الأجنبية وترجمتها أخذ حيزا كبيرا من الوقت، إضافة إلى ندرة الدراسات التي تناولت الموضوع في البيئة الجزائرية على حد علم الباحثة؛

- صعوبة التواصل المباشر مع المدققين الخارجيين، وذلك بسبب تحجج معظمهم بظروف العمل وعدم توفر الوقت لديهم للإجابة على استمارة الاستبيان، وهذا ما تطلب منا وقت كبير لاسترداد الاستمارات.

- عند استعمال طريقة الاستبيان الإلكتروني للحصول على مزيد من الأفراد المستجوبين، لوحظ عدم تجاوبهم وهو ما أدى إلى إرسالها عدة مرات وانتظارهم لوقت طويل.

- قلة إدراك بعض أفراد عينة الدراسة لمضمون التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، والذي أثر على الإجابة على استمارات الاستبيان، مما أدى إلى اللجوء إلى المقابلة الشخصية لتزويدهم أكثر بمضمون تخصص المدقق صناعيا.

10. هيكل الدراسة

قصد إنجاز هذه الدراسة وعرضها بطريقة منتظمة ومتناسقة، تم تقسيمها إلى أربعة فصول نوضحها من خلال ما يلي:

يستعرض الفصل الأول الإطار النظري لجودة خدمات التدقيق الخارجي، حيث تم تناول مفهوم التدقيق الخارجي في شقه الأول، بعد ذلك يتم التطرق إلى جودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق الخارجي، ليتم في الأخير إبراز أهم العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الخارجي، والتي من بينها التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.

يتناول الفصل الثاني الإطار النظري للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي، أين تم تقسيم هذا الفصل ضمن أربعة مباحث أساسية، تناول الأول مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، والثاني ناقش الدوافع وراء ظهور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهميته، مروراً بالانتقادات الموجهة له، في حين تم التركيز في المبحث الثالث على محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهم المقاييس المستعملة في تحديد ما إذا كان المدقق متخصصاً بصناعة ما، أما المبحث الأخير فحاولنا تسليط الضوء على أسس إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق الخارجي.

يتطرق الفصل الثالث إلى التخصص الصناعي للمدقق الخارجي كآلية لتحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، حيث يتم دراسة مساهمة تخصص المدقق صناعياً وإبراز أهميته في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي من خلال مجموعة من محددات جودة التدقيق، بدءاً بتناول مساهمة تخصص المدقق في زيادة كل من كفاءة المدقق واستقلاليتيه، وكذا مساهمة تخصص المدقق في تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها، وأيضاً في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وأخيراً تم التطرق إلى مساهمة تخصص المدقق في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

أما الفصل الرابع فيمثل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث خصص لدراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف، وذلك من خلال تضمينه الإطار المنهجي للدراسة الميدانية في مبحثه الأول، أما المبحث الثاني والمبحث الثالث فقد تم تخصيصهما لعرض بيانات الدراسة وتفسيرها، إضافة إلى اختبار الفرضيات ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك بغية الوصول إلى أهمية التخصص الصناعي للمدققين الخارجيين بولاية سطيف في تطوير جودة خدمات التدقيق.

الفصل الأول

الإطار النظري لجودة خدمات

التدقيق الخارجي

تمهيد

إن النمو الاقتصادي العالمي المتزايد والتوسع الكبير الذي عرفته الشركات، اقتضى ضرورة الفصل بين الملكية والإدارة وتوكيل أمور التسيير لأشخاص آخرين، وهو ما أدى إلى ضرورة توكيل طرف ثالث مستقل عن الشركة - المدقق - يراقب تصرفات الإدارة ويحمي حقوق الأطراف ذات المصلحة، وانعكس ذلك على بروز مفهوم خدمات التدقيق والتي تهدف أساساً إلى تقديم تقرير حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية الخاصة بالشركات، وحتى يمكن الاعتماد على ذلك التقرير من طرف مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم لا بد أن يكون ذو مصداقية، ممّا ينعكس على تقديم المدقق لخدماته بجودة عالية.

يعد مفهوم جودة خدمات التدقيق الخارجي من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة في دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية بما يفي احتياجات مستخدميها، خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة، ونظراً للمزايا التي تحققها جودة خدمات التدقيق، فقد عملت المنظمات والهيئات المهنية على إصدار العديد من المعايير التي توضح متطلبات تحقيق جودة التدقيق، وتسمح بالارتقاء بمستوى الخدمات التي يقدمها المدققين.

وبناء على ما تقدم، سنحاول في هذا الفصل إلقاء الضوء على أهم المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، من خلال المباحث الآتية:

- ✓ المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.
- ✓ المبحث الثاني: ماهية جودة خدمات التدقيق الخارجي.
- ✓ المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد سعت المنظمات المهنية إلى محاولة تكوين إطار نظري للتدقيق الخارجي، من خلال تحديد ماهيته وأهم المفاهيم المرجوة منه، فضلاً عن إصدار معايير خاصة بمهنة التدقيق، وذلك من أجل ضمان جودة ممارسة المهنة، خصوصاً في ظل أزمة الثقة التي واجهتها مهنة التدقيق على إثر الفضائح المالية التي عرفتها العديد من الشركات العالمية.

وعلى هذا الأساس، سنحاول التطرق إلى عموميات حول التدقيق الخارجي بدءاً بتقديم لمحة تاريخية حوله، مروراً بتوضيح أهم المفاهيم المتعلقة به، وفي الأخير سيتم إيجاز أهم المعايير الخاصة بالتدقيق الخارجي.

1.1 مفهوم التدقيق الخارجي

إن مهنة التدقيق* ليست وليدة العصر الحديث، بل ظهرت منذ العصور القديمة، حيث كان الفرد يقوم بمزاولة نشاطه لإشباع حاجاته، وكان وقتها يراجع أعماله ويتفقدتها بنفسه، لكن مع مرور الزمن وتطور أنشطته وتطور البيئة الاجتماعية والاقتصادية، وجب عليه تسليم إدارة أنشطته وتسييرها لأشخاص آخرين، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى رقابة عملهم ومراجعتهم، وانعكس ذلك على بروز مفهوم المراجعة (التدقيق).

1.1.1 لمحة تاريخية عن التدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة¹، وكانت عملية التدقيق حينها تتم عن طريق الاستماع، فأصل مصطلح التدقيق "Audit" مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" والتي تعني الاستماع²، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من التلاعبات والأخطاء، وبالتالي صحتها³.

بعد ذلك، اتسع نطاق التدقيق فشمّل مختلف مؤسسات القطاع الخاص، وذلك بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج الذي اكتشفه العالم الإيطالي "Lucas Pacioli" سنة 1494، كما ورد في

* في متن هذه الأطروحة، إذا ذكر مصطلح "التدقيق" دون إضافة فهو يعني "التدقيق الخارجي".

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 19.

² Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 8^{ème} édition, édition Eyrolles, Paris, France, 2013, p 23.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07.

موسوعته تحت عنوان: "Summa de Arthmitica Geametra Proportion et Proportion Action"، ولقد أدت سهولة استعمال هذا النظام إلى انتشار تطبيقه، الأمر الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق¹.

ومع ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من بروز للشركات الصناعية الضخمة وتطور النشاط الاقتصادي، ظهرت الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة هذا التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، الأمر الذي أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وتزامنا مع ذلك لوحظ أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، أو حتى تعيين البعض منهم للقيام بذلك في مختلف وظائف المؤسسة غير ممكن غالبا، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتنائها من سوق العمل، وعليه، فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سببا في ظهور التدقيق الذي يقوم به شخص محترف، محايد ومستقل كوسيلة تُطمئن أصحاب الأموال عمّا استثماروه وعن عدم إمكانية التلاعب فيه².

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في التنظيم المهني عام 1854، ومع صدور قانون الشركات عام 1862 الذي نص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، خطت مهمة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد صدور القانون على الاهتمام بها وانتشارها في العديد من الدول أهمها فرنسا سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، والجدير بالذكر، أنه بعد الأزمة الاقتصادية العالمية* سنة 1929، وكذلك فضيحة MC Kessou & Robins** سنة 1938، تضاعفت وسائل وإجراءات التدقيق، وبالتالي، فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية³.

أما على مستوى الوطن العربي، فلقد كانت مصر من أوائل الدول العربية التي بدأت تنظيم مزاولة المهنة وذلك بصدور قانون تنظيم المهنة سنة 1909، بعدها تم إنشاء جمعية المحاسبين والمدققين المصرية سنة 1946،

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 08.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 08.

* الأزمة الاقتصادية العالمية: تعرف بأزمة الكساد الكبير "La crise de la grande dépression"، حدثت يوم الخميس الأسود بتاريخ 24 أكتوبر 1929، وتعد أول أزمة مالية عالمية ذات آثار بالغة في جميع المجالات، ولقد كانت سببا في تغيير البناء الهيكلي للنظام المالي العالمي.

** فضيحة "MC Kessou & Robins": حدثت سنة 1938، تعد إحدى الفضائح المالية الكبرى في القرن العشرين، حيث تم الاستلاء على شركة "MC Kessou & Robins" من قبل Philip Musica الذي قام بإنشاء وثائق مبيعات وهمية وتزييف ميزانية الشركة بالتعاون مع أخوه الذي يعمل بالشركة، وفي الأخير اكتشف أمين خزانة الشركة أن مبالغ ضخمة في الميزانية كانت مزيفة.

³ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 08، 09.

بالإضافة إلى فلسطين والعراق التي كانت لديهما تشريعات مهنية متقدمة منذ سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات المدقق¹، في حين أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول سالفة الذكر، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن ظهر القانون 08-91 سنة 1991 الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة ومزاوليها، ولقد طرأت عدة تعديلات وتغييرات في تنظيم المهنة بصدور القانون 01-10 سنة 2010².

من خلال ما سبق، يتضح لنا أن مهنة التدقيق مرت بالعديد من المراحل التي كانت سببا في تطورها، فلقد ساعدت التغييرات التي طرأت على علم المحاسبة والمتمثلة في ظهور مبدأ القيد المزدوج على تطور مهنة المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى ذلك، فإن ظهور الثورة الصناعية وما تبعها من انفصال الملكية عن الإدارة كان دافعا قويا للارتقاء بالمهنة، مما أدى إلى ظهور منظمات خاصة بتنظيم المهنة في العديد من دول العالم.

2.1.1. تعريف التدقيق الخارجي

عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية * (AAA) التدقيق الخارجي بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"³.

ولقد أضاف أمين السيد أحمد لطفي في تعريفه للتدقيق الخارجي أهم الخصائص التي ينبغي أن يتصف بها الشخص القائم على التدقيق، كما يلي: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية من قبل شخص كفاء ومستقل، لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة، ثم التقرير عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة"⁴.

كما عرّفه Collins et Valin على أنه: "اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، ط 03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 19.

² حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012، ص 04.

* AAA: American Accounting Association.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 06.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 103.

الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة"¹.

وفي تعريف آخر للتدقيق الخارجي: "هو الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وجدول حسابات النتائج وكل ما هو مالي ومحاسبي، فالهدف الأساسي للمدقق من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين لإثبات شرعية وصدق تلك الوثائق، وهو هدف متفق عليه دولياً، حيث أن المدقق يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الوضعية المالية ونتائج العمليات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، ويقوم بإدلاء رأيه المدعم بالأدلة في تقرير التدقيق"².

من خلال التعاريف المقدمة، يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه عملية فحص القوائم المالية وكل المستندات والسجلات المالية والمحاسبية المتعلقة بمؤسسة ما، بغرض التأكد من سلامة وصحة تلك القوائم والسجلات، ومدى توافقها مع المبادئ والمعايير المحاسبية، ومدى تمثيلها للوضعية المالية للمؤسسة، ويتم ذلك من قبل شخص كفء ومستقل يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير يكون مدعماً بأدلة تثبت صحته، بهدف تقديمه للأطراف ذات المصلحة من أجل اتخاذ مختلف قراراتهم.

2.1. أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

إن عملية التدقيق ذات علاقة وطيدة بالمحاسبة، إذ تكمن مهمة التدقيق في فحص ومراقبة ما تم إعداده في المحاسبة من قوائم مالية وغيرها، ولذلك نجد أن للتدقيق أهمية بالغة في إعطاء مصداقية لتلك القوائم، وسيتم التطرق إلى أهمية التدقيق وإلى الأهداف التي يرمي إليها.

1.2.1. أهمية التدقيق الخارجي

تبرز أهمية التدقيق من تعدد الأطراف التي تعتمد على تقرير المدقق في تلبية احتياجاتها المتنوعة، فالمدقق يعتبر الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية³، وعليه، يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يهدف إلى خدمة تلك الأطراف التي تجد مصلحة في استخدام القوائم المالية المدققة، ومن ثم القدرة

¹ Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1992, p 21.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 29.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط 03، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 12.

على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن أهم هذه الأطراف نجد المساهمون، إدارة المؤسسة، المؤسسات التمويلية والجهات الحكومية وغيرها¹.

ويمكن تلخيص أهمية التدقيق من خلال أهم الأطراف التي تستخدم القوائم المالية المدققة، كما يلي²:

أ. المساهمون

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير المدقق باعتبارهم ملاك المؤسسة، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تقدمها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، كما أن تقرير المدقق يمددهم بمعلومات إضافية خاصة بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

ب. المستثمرون المحتملون

يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم من عدمه.

ج. إدارة المؤسسة

رغم أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل بالمعايير والمبادئ المحاسبية والقوانين السارية، إلا أن مجلس إدارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمله أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير المدقق أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

د. المؤسسات التمويلية

يعتبر التدقيق ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع ما، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة، إذ توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل³.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 19.

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء 01، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص ص: 22-25.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 19، 20.

هـ. الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسات الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة.

ومجمل القول، أن مستخدمو القوائم المالية، سواء كانوا من داخل الشركة كالملاك والإدارة أو مختلف الأطراف من خارجها، يعتمدون على المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في تلك القوائم اعتمادا كلياً في اتخاذ مختلف قراراتهم، وعليه ينبغي أن تكون هذه القوائم على قدر كبير من التأكيد والمصادقية من طرف هيئة محايدة، بمعنى تكون مدققة من قبل شخص يتمتع بالحياد والاستقلالية - المدقق -.

1.2.2. أهداف التدقيق الخارجي

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، وأهداف التدقيق كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور التدقيق عبر الزمن، فقد كانت تهدف عملية التدقيق في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور التدقيق أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي في محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية¹.

ويمكن توضيح التطور الحاصل في أهداف عملية التدقيق من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	الأهمية الممنوحة لإجراءات الرقابة الداخلية
-1500 1850	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	عدم الاهتمام بها
-1850 1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء	عدم الاهتمام بها
-1905 1933	- اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء - إبداء الرأي في سلامة وصحة القوائم المالية	بداية الاهتمام بها

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2013، ص 20.

الاهتمام بها	- اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء - إبداء الرأي في سلامة وصحة القوائم المالية	1933- 1940
اهتمام رئيسي بها	- إبداء الرأي في سلامة وصحة وعدالة القوائم المالية	منذ 1940

Source: Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques**, 2^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1979, p 21.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه في بداية ظهور عملية التدقيق كان الهدف من وراء قيام المدقق بمهامه يتمثل في اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس، ولم يكن هناك اهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية، إلا أنه بعد سنة 1905 أصبح الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء إضافة إلى إبداء الرأي في سلامة وصحة القوائم المالية والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية، أما منذ سنة 1940 فزاد الاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية، وتمثل الهدف من عملية التدقيق في إبداء الرأي في سلامة وصحة القوائم المالية فقط.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء، وإنما اظهار هذه الأخطاء والغش إن وجدوا عند قيام المدقق بمهمته¹، وأنه ليس من المفروض على المدقق أن يكون جاسوساً أو شرطياً سرّياً، كما يجب عليه أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما قُدم إليه من بيانات².

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق على النحو الموالي:

أ. أهداف عامة للتدقيق

لقد نص المعيار الدولي للتدقيق* (ISA) رقم 200 بعنوان: "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق" بأن الهدف من عملية التدقيق يتمثل في: "تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين من القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار إعداد القوائم المالية المطبق"³.

ولقد أضيفت عدة أهداف حديثة للتدقيق منها⁴:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط 02، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 09.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 14.

* ISA: International Standard on Auditing.

³ IFAC, **ISA 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing**, New York, USA, 2010, p 72, available from: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> (04/03/2021).

⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 09.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض مخاطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسات محل التدقيق.

ب. أهداف ميدانية للتدقيق

حتى يبدي المدقق رأيه الفني حول القوائم المالية، ينبغي عليه تحقيق أهداف ميدانية تتعلق بالعمليات (Transactions)، تتمثل في الآتي¹:

- هدف الحدوث: التحقق من أن العمليات المسجلة قد حدثت بالفعل؛
- هدف الشمول: التحقق من أن العمليات الواجب تضمينها في الدفاتر المحاسبية قد تم تضمينها بالفعل؛
- هدف الدقة: التأكد من دقة المعلومات الخاصة بالعمليات المحاسبية؛
- هدف الترحيل والتلخيص: التحقق من دقة نقل المعلومات من العمليات المسجلة في دفتر اليومية إلى الدفاتر الأخرى؛
- هدف التبويب: التأكد من تبويب العمليات الواردة في الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح؛
- هدف التوقيت: التأكد من أن العمليات سجلت في التواريخ الصحيحة.

من خلال ما سبق ذكره، نخلص إلى أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وفق ما يتطلبه الإطار المحدد لإعدادها، وأن المدقق يقوم بإبداء رأيه من خلال التحقق من سلامة وصحة المعلومات الواردة في مختلف القوائم والسجلات المحاسبية.

3.1. خصائص التدقيق الخارجي

بعد التطرق للأهمية التي يمكن أن تقدمها عملية التدقيق للأطراف ذات المصلحة، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ينبغي توضيح مختلف الفروض التي تقوم عليها نظرية التدقيق، بالإضافة إلى ذلك، يتم تبيان أنواع التدقيق الخارجي.

¹ Alvin A. Arens, Randal J. Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and assurance services: An integrated approach**, 14th edition, pearson education, USA, 2012, p 156, 157.

1.3.1. فروض التدقيق الخارجي

تُعرّف الفروض بأنها: "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى"¹.

كما عرف Kohler الفرض على أنه: "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي، وتستخدم في نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك"².

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية التدقيق في الآتي³:

أ. قابلية البيانات للفحص

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود مهنة التدقيق، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، وتمثل هذه المعايير في:

- الملاءمة: ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين لها؛
- القابلية للفحص: عند فحص المعلومات نفسها من طرف عدة أشخاص، فينبغي الوصول إلى النتائج نفسها؛
- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- قابلية القياس الكمي: خاصية أساسية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

ب. عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة

يعني أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق، وبالمقابل على الإدارة تزويد المدقق بكل المعلومات التي يحتاجها في إبداء رأيه المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

ج. خلو القوائم المالية من أية أخطاء تواطئية

يشير هذا الفرض مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

¹ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989، ص 51.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 16.

³ بالاعتماد على:

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 12-15.

- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 17-23.

د. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يُبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من احتمال حدوث الخطأ، لكن لا ينفي إمكانية حدوثه، كما يجعل عملية التدقيق اقتصادية من خلال استخدام التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق الشامل.

هـ. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

أي التأكد من أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا للحكم على صحة القوائم المالية، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي لها.

و. المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستبقى كذلك في المستقبل

ويعني ذلك أن المدقق إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، أما إذا اتضح له أن الإدارة تميل إلى التلاعب، وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فعليه بذل المزيد من العناية المهنية.

ز. مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يُطلب منه إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، بشرط عدم إخلال المدقق بمعياري الاستقلالية.

ح. المركز المهني للمدقق يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

أي أن الالتزامات المهنية التي تفرضها مكانة المدقق قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

مما سبق، يمكن القول أن فروض التدقيق تمثل الركيزة التي يمكن الرجوع إليها أثناء القيام بعملية التدقيق، كما تعد حقائق تساعد المدقق على فهم واستيعاب مختلف ممارسات التدقيق.

2.3.1. أنواع التدقيق الخارجي

يوجد أنواع متعددة من التدقيق، يختلف كل منها حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق، وبصفة عامة ينقسم التدقيق إلى عدة زوايا يتمثل أهمها فيما يلي¹:

- من زاوية مجال (نطاق) التدقيق: تدقيق كامل (شامل) وتدقيق جزئي؛

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 27، 28.

- من زاوية الإلزام (الحتمية): تدقيق إلزامي (إجباري) وتدقيق اختياري؛
- من زاوية توقيت (موعد) تنفيذ عملية التدقيق: تدقيق نهائي (ختامي) وتدقيق مستمر؛
- من زاوية مدى الفحص: تدقيق تفصيلي وتدقيق اختياري؛
- من زاوية القائم بعملية التدقيق: تدقيق داخلي وتدقيق خارجي.

أما التدقيق الخارجي، فيفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع منه، وهي كالاتي¹:

أ. التدقيق القانوني (الإجباري)

وهو التدقيق الذي يفرضه القانون على بعض الأنواع من المؤسسات كشركات المساهمة، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات Commissaire aux Comptes.

ب. التدقيق التعاقدية (الاختياري)

يقوم به شخص محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، والتي يمكن تجديده سنويا.

وهنا، نشير إلى أن كل من التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية يشتركان في مهمة المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، مدعمة بأدلة وقرائن، والتي تنجز حسب معايير محددة.

ج. الخبرة القضائية

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة.

والجدير بالذكر، أن في الجزائر إذا كان التدقيق تعاقدية، فيكون محتكرا من طرف خبراء المحاسبة، وهم أعضاء حاملين لشهادة الخبرة في المحاسبة، ومسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ويمنع منعاً باتاً ممارسته لغير حاملين هذا اللقب، أما إذا كان التدقيق إجبارياً (قانونياً)، فيكون محتكراً بدوره، ولا يجوز لأي كان مزاولته والقيام به إلا إذا كان عضواً مسجلاً في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، غير أن الأغلبية الساحقة من خبراء المحاسبة هم محافظي حسابات في نفس الوقت، ذلك أن شهادة الخبرة المحاسبية تخول حاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك، أما محافظ الحسابات فلا يمكنه القيام بتدقيق تعاقدية إلا إذا كان خبيراً محاسبياً، أي حاملاً لتلك الشهادة.

¹ محمد بوتزين، مرجع سابق، ص ص: 27-34.

4.1. معايير التدقيق الخارجي

تقوم مهنة التدقيق بغيرها من المهن على مجموعة من المعايير يتقيد بها ممارسوا المهنة في كافة مراحل عملية التدقيق، وذلك باعتبارها قواعد عامة مرشدة.

يعرّف المعيار بصفة عامة على أنه: "النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء، والمستوى المطلوب من بعض هذه النوعيات"¹.

أما معايير التدقيق فتعرّف على أنها: "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء"².

وقد أوضح Collins et Valin أن معايير التدقيق تعتبر الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفتها تعرضه للمسؤولية والمسائلة من قبل الهيئات المختصة³.

1.4.1. معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

تعرف معايير التدقيق المتعارف عليها* (GAAS) على أنها: "مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المدقق، وتستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق، وتحدد الكيفية التي تتم بها عملية التدقيق من ناحية أخرى"، ويتضح من هذا التعريف وجود هدفين لمعايير التدقيق المتعارف عليها⁴:

- تحديد طريقة وأسلوب أداء العمل بواسطة المدقق، وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات التدقيق؛

- تقييم الأداء المهني للمدقق بعد أداء عملية التدقيق وتحديد مسؤوليته.

أ. المعايير العامة

تتم المعايير العامة بالتأهيل العلمي والعملية والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة⁵، وتمثل المعايير العامة فيما يلي⁶:

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 37.

² إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995، ص 36.

³ Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, Op.Cit, p 173.

* GAAS: Generally Accepted Auditing Standards.

⁴ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 139.

⁵ وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 53.

⁶ Stephen D. Gantz, **The basics of IT audit: purposes, processes, and practical information**, library of Congress cataloging-in-publication data, USA, 2014, p 170.

- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حصلوا على التدريب التقني المناسب والكفاءة اللازمة للعمل كمدقق؛

- يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي جميع الأمور المتعلقة بمهمة التدقيق؛

- يجب بذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق وإعداد التقرير.

ب. معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وهذه المعايير هي¹:

- يجب التخطيط للعمل وتقسيم المهام بين المساعدين والإشراف عليهم بشكل مناسب؛

- يجب الحصول على فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يتعين إجراؤها؛

- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والرقابة والاستفسارات والتأكدات قصد توفير أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية محل التدقيق.

ج. معايير إعداد التقرير

يمثل تقرير التدقيق المنتج الأساسي للتدقيق، إذ يمثل المعلومات المراد إبلاغها من المدقق لأغلب المستخدمين، وبالتالي، من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير، كما أنه يجب أن يكون واضحاً ومختصراً²، وتنحصر معايير إعداد التقرير في الآتي³:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية مقدمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)؛

- يجب أن يحدد التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترة الحالية والفترة السابقة؛

- يجب اعتبار الإفصاح الوارد بالقوائم المالية كافٍ، ما لم ينص التقرير على عكس ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق حول القوائم المالية، وفي حالة عدم إمكانية التعبير عن رأيه يجب ذكر الأسباب مع الإشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته.

ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها التي تم التطرق لها في الشكل الموالي:

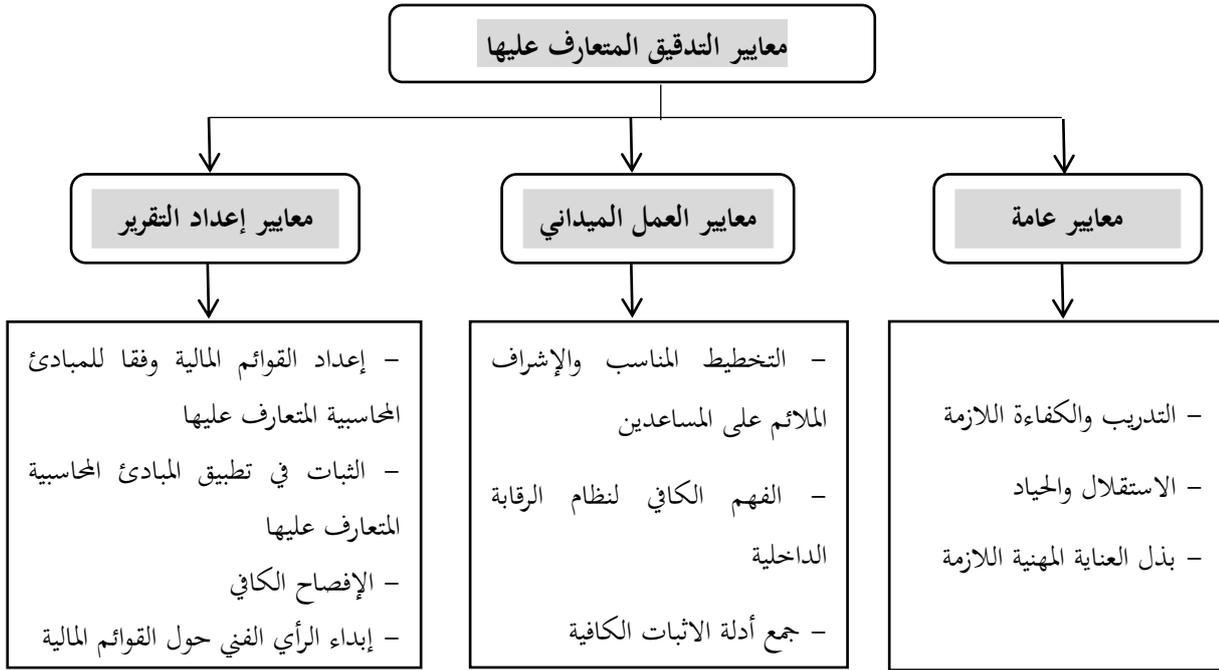
¹ Stephen D. Gantz, Op.Cit, p 170.

² وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

³ Stephen D. Gantz, Op.Cit, p 170.

* GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.

الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009، ص 42.

يلاحظ من الشكل أعلاه، أن معايير التدقيق المتعارف عليها تعد بمثابة الصفات التي ينبغي أن يتصف بها المدقق والأنماط التي يجب أن يتحذى بها أثناء أداء مهمته، فالمعايير العامة ترتبط بالجوانب الشخصية للمدقق والذي لها علاقة بمزاولة المهنة كأن يكون كفؤاً، مستقلاً وأن لا يقصر في عمله، في حين تتعلق معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية التدقيق مثل التخطيط المناسب والفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية، أما معايير إعداد التقرير فتوضح الشروط التي ينبغي مراعاتها في إعداد المدقق لتقريره.

2.4.1. معايير التدقيق الدولية (ISA)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين* (IFAC) بتكوين لجنة ممارسة التدقيق الدولي** (IAPC) وإعطائها صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن الاتحاد، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة عادة من قبل هيئات يمثلون دول يختارها الاتحاد، بعد ذلك أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية*** (IAASB)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير التدقيق الدولية بهدف "تحسين

* IFAC: International Federation of Accountants.

** IAPC: International Audit Practice Consortium.

*** IAASB: International Auditing & Assurance Standards Board.

درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد¹.

ولقد تم تقسيم معايير التدقيق الدولية إلى مجموعات كالاتي:

الجدول رقم (02): معايير التدقيق الدولية

العينات في التدقيق	530	200-299: المبادئ والمسؤوليات	
تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات	540	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
الأطراف ذات العلاقة	550	210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق
الأحداث اللاحقة	560	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
الاستمرارية	570	230	توثيق أعمال التدقيق
الإفادات المكتوبة	580	240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية
600-699: الاستفادة من عمل الآخرين		250	مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية
اعتبارات خاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة	600	260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
استخدام عمل المدققين الداخليين	610	265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
استخدام عمل خبير استعان به المدقق	620	300-499: تقييم الخطر	
700-799: نتائج وتقارير التدقيق		300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	700	315	تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل	701	320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق
التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل	705	330	استجابات المدقق للمخاطر المقيّمة
فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل	706	402	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمؤسسة تستخدم مؤسسة خدمية
المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	710	450	تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	720	500-599: أدلة التدقيق	

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 38.

500	أدلة التدقيق	800-899: المجالات المتخصصة
501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	800 اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص
505	المصادقات الخارجية	805 اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
510	ارتباطات التدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	810 الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة
520	الإجراءات التحليلية	

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، الرياض، السعودية، طبعة 2020، ص ص: 11 - 13.

إن إصدار معايير التدقيق الدولية يعتبر خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق في ظل العولمة، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية في مهنة التدقيق السعي الدائم على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة، وأن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية سيؤدي إلى الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية، سواء كان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي¹.

3.4.1. معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

على ضوء معايير التدقيق الدولية، قامت بيئة التدقيق الجزائرية بمسايرة ذلك من خلال تبني بعض المعايير الدولية ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة* (CNC) بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق** (NAA)، والتي بلغ عددها إلى حد الآن 16 معيارا.

ويتم عرض هذه المعايير حسب مختلف الإصدارات من خلال الجدول الآتي:

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص 155.

* CNC: Conseil National de la comptabilité.

** NAA: Normes Algériennes d'Audit.

الجدول رقم (03): المعايير الجزائرية للتدقيق

المعايير	الإصدار
<ul style="list-style-type: none"> - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 بعنوان: "اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 بعنوان: "التأكدات الخارجية". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 بعنوان: "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 بعنوان: "التصريحات الكتابية". 	<p>المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 بعنوان: "تخطيط تدقيق الكشوف المالية". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 بعنوان: "العناصر المقنعة". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 بعنوان: "مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بعنوان: "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية". 	<p>المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 المتضمن الإصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 بعنوان: "الإجراءات التحليلية". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 بعنوان: "استمرارية الاستغلال". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بعنوان: "استخدام أعمال المدققين الداخليين". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 بعنوان: "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق". 	<p>المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن الإصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 بعنوان: "وثائق التدقيق". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 بعنوان: "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 بعنوان: "السّبر في التدقيق". - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 بعنوان: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به". 	<p>المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق.</p>

Source: Conseil National de la comptabilité, les normes Algériennes d'Audit, disponible sur le site: https://www.cnc.dz/category/missions/normalisation/normes_algeriennes_daudit_naa/ (04/04/2022).

وفي الأخير، يمكن القول أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي بمثابة إطار شامل يهدف إلى ضبط عمل المدققين وتوجيههم في أداء مسؤولياتهم بشكل أمثل، أما معايير التدقيق الدولية فهي تسعى إلى تحقيق التوافق وتوحيد كيفية ممارسة مهنة التدقيق عبر مختلف دول العالم، وكذلك معايير التدقيق الجزائرية هي الأخرى تسعى إلى تحقيق ضبط عمل المدققين بما يتوافق مع الممارسة الجيدة لأداء عملية التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية جودة خدمات التدقيق الخارجي

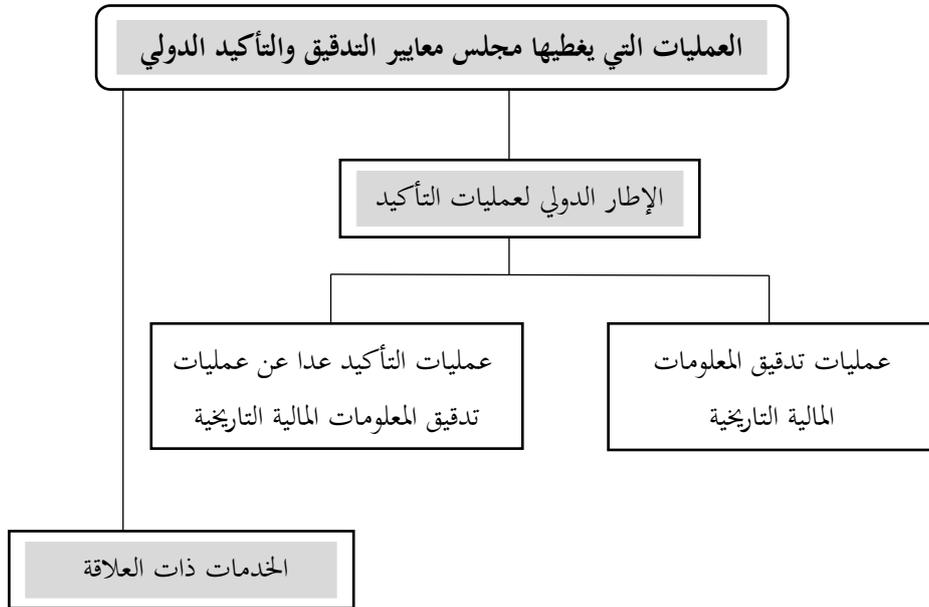
تعد جودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق أو مكتب التدقيق مطلباً أساسياً لكل المتعاملين معه، إذ أصبح من الضروري تقديم خدمات تدقيق بمستوى عالٍ من الجودة، خاصة بعد الانتقادات التي واجهتها مهنة التدقيق بسبب الفضائح التي عرفتتها مكاتب التدقيق الكبرى.

وفي هذا المبحث سيم التطرق أولاً إلى مفهوم خدمات التدقيق الخارجي، ثم إلى مفهوم جودة تلك الخدمات وأهميتها، ليتم بعد ذلك إبراز ماهية الرقابة على جودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق إضافة إلى أهم الأساليب المستعملة في تلك الرقابة.

1.2. مفهوم خدمات التدقيق الخارجي

يمكن تقسيم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي إلى نوعين من الخدمات، خدمات التأكيد، وخدمات غير التأكيد (خدمات ذات العلاقة بالتدقيق) كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): خدمات التدقيق الخارجي



المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2015، ص 05.

1.1.2. خدمات التأكيد

عُرِّفت إحدى اللجان التي شكلها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين باسم اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد أو الضمان (Elliot Committee) خدمات التأكيد (Assurance Services) بأنها: "خدمات مهنية مستقلة تحسن من جودة المعلومات أو سياق تلك المعلومات من أجل متخذي القرارات"¹.

كما عُرِّفت على أنها: "خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، ويتم تقديمها من قبل مدقق خارجي محايد يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، لإعطاء تأكيد عن مصداقية البيانات أو التقارير المالية المقدمة من طرف آخر بعد إخضاعها للتقييم في ضوء المعايير المحددة، ولهذا الأساس يلجأ صانعي القرار لمثل هذه الخدمات لتحسين موثوقية وملاءمة المعلومات التي يتم استخدامها في اتخاذ قراراتهم"².

والجدير بالذكر، أنه يجب ألا يُفهم أن هذه الخدمات تقدم تأكيدات مطلقة أو ضمان بأن المعلومات محل التأكيد خالية من أية أخطاء أو تحريفات، حيث أن المفهوم المهني لهذا الاصطلاح يعني تقديم تأكيدات معقولة، مما يعني وجود احتمال لبعض الأخطاء بالمعلومات محل التأكيد، وقد تكون تلك التأكيدات المعقولة ذات مستوى عال كما في حالة تدقيق القوائم المالية التاريخية، أو ذات مستوى متوسط في حالة بعض الخدمات ذات الصلة بالتدقيق مثل الفحص المحدود للقوائم المالية³.

وتنقسم خدمات التأكيد إلى خدمات التصديق، وخدمات التأكيد الأخرى كما يلي⁴:

أ. خدمات التصديق

تمثل خدمات التصديق (Attestation Services) المقدمة من قبل المدققين أهم خدمات التأكيد، حيث تتمثل في إصدار مكتب التدقيق لشهادة أو تقرير حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف آخر، وتتضمن خدمات التصديق ما يلي:

- تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- تدقيق الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقارير المالية؛
- خدمات تصديق أخرى، مثل تدقيق البيانات المالية المرتبطة بالتنبؤ، تدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها.

¹ السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيسة، المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل، كلية التجارة، جامعة طنطا، دون ناشر، مصر، 2007، ص 15.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 52.

³ محمد توفيق محمد، أصول المراجعة: الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل التطورات الدولية والمحلية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، دون ناشر، مصر، 2022، ص 18.

⁴ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات للنشر، دمشق، سوريا، 2014، ص ص: 35-37.

ب. خدمات التأكيد الأخرى

إن خدمات التأكيد الأخرى مشابهة لخدمات التأكيد، إذ أنها تتطلب استقلال المدقق، كما تتطلب قيامه بالتأكد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرار، إلا أنها تختلف عن خدمات التأكيد إلا من حيث:

- أن المدقق ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب؛
- أن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد.

2.1.2. خدمات غير التأكيد (ذات العلاقة)

يقصد بها تلك الخدمات التي يقدمها المدقق غير خدمات التدقيق، ويتم تقديمها بناء على رغبة المؤسسة، وتدعم هذه الخدمات الأنظمة المحاسبية للمؤسسة وتعمل على معالجة بعض الحسابات والقيام ببعض الدراسات الإحصائية والتأمينية¹.

ومن أهم خدمات غير التأكيد نذكر²:

أ. خدمات إعداد الحسابات ومسك الدفاتر

يقوم المدقق بمهمة إعداد الحسابات ومسك الدفاتر بهدف إعطاءها مزيداً من الثقة دون إبداء الرأي فيها، ويتم تنفيذ هذه المهمة للشركات من خلال عملية الإخراج (L'externalisation)، وذلك عن طريق اتفاقية موثقة يُحدد فيها المسؤوليات والتقارير التي يقوم المدقق بإعدادها، كما ينبغي على المدقق تحديد الإجراءات التي سيقوم بها أو الجهات التي تعتمد على تقريره ومسؤوليته اتجاه هذه الجهات.

ب. الخدمات الاستشارية

تعرف بأنها خدمات مقدمة من شخص أو عدة أشخاص مؤهلين ومستقلين لتحديد وبحث المشكلات المتعلقة بالسياسة العامة والتنظيم والإجراءات والأساليب ووضع التوصيات المناسبة³.

ج. الخدمات الضريبية

وهي الخدمات المتعلقة بتقديم الإقرارات الضريبية والبيانات التي توضح أوجه الاختلاف في التحاسب الضريبي بين العميل ومصصلحة الضرائب.

¹ رويده عبد الله القواسم، أثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة رماح للبحوث والدراسات، المجلد 26، العدد 45، الأردن، عمان، 2020، ص 06.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 58.

³ سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2014، ص 195.

من خلال ما تقدم ذكره، يتضح أن كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها أدى إلى توسع الخدمات التي يقدمها المدقق، فأصبح لا يكفي بتقديم خدمات التأكيد فقط المتعلقة بتدقيق القوائم المالية، بل أصبح يقدم خدمات أخرى أشمل من تلك، تسمى بـ "خدمات غير التأكيد" أهمها خدمات مسك الدفاتر، الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية.

وسيتم التطرق إلى خدمات غير التأكيد بما فيها الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية بشكل مفصل في الفصل الثالث.

2.2. مفهوم جودة التدقيق الخارجي

رغم الاهتمام المتزايد بجودة التدقيق من قبل الهيئات المهنية والباحثين، إلا أنه لم يتم التوصل إلى تحديد واضح لمفهوم جودة التدقيق، فمنهم من ربط جودة التدقيق بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، ومنهم من ربط جودة التدقيق باكتشاف الأخطاء والمخالفات، في حين البعض الآخر ارتأى ربط جودة التدقيق بالقدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي أهم التعاريف المقدمة في هذا السياق.

1.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور اكتشاف الأخطاء والمخالفات

لقد ارتبط مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والمخالفات بالأهداف التقليدية للتدقيق، والتي تمثلت في اكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية. تعد DeAngelo من السابقين لتعريف جودة التدقيق الخارجي، والذي لقي قبولا عاما لدى العديد من الباحثين في بيئة التدقيق، فقد عرّفها على أنها: "احتمال أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية الخاصة بالعميل، ثم التقرير (الإبلاغ) عنها، حيث يعد احتمال اكتشاف المدقق للأخطاء دليلا على قدراته وكفاءته، بينما يعتبر احتمال إبلاغ المدقق عن هذه الأخطاء مقياسا على استقلاليته"¹.

كما عرّفها Palmrose بأنها: "مستوى التأكيد (الضمان) في القوائم المالية بعدم احتوائها على أخطاء جوهرية، وأنه كلما كان هذا المستوى كبيرا دلّ على جودة خدمات التدقيق والعكس صحيح"².

¹ Linda Elizabeth DeAngelo, **Auditor size and audit quality**, journal of accounting and economics, Vol. 03, USA, 1981, p186.

² Zoe- Vonna Palmrose, **An analysis of auditor litigation and audit service quality**, the accounting review, Vol. 63, N.01, 1988, p 56.

2.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور مدى الالتزام بالمعايير المهنية

إن ربط مفهوم جودة التدقيق بدرجة الالتزام بالمعايير المهنية التي وضعتها المنظمات المهنية والذي يطلق عليه المفهوم المهني لجودة التدقيق ما هو إلا ضمان للحد الأدنى من جودة الأداء، وكذلك الالتزام بقواعد وسلوك المهنة الصادرة عن المنظمات المهنية¹.

أوضحت نشرة معيار التدقيق رقم 04 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 أن: "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق"².

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 220 بعنوان: "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، والذي نص على: "أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب التدقيق وذلك للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها"، ومعنى ذلك أن مفهوم جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء بالنسبة للمدققين"³.

3.2.2. تعريف جودة التدقيق الخارجي من منظور تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

إن ربط مفهوم جودة التدقيق بدرجة إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية يجعل عملية تحقيق الجودة عملية مستمرة بسبب تغير وزيادة هذه الاحتياجات، مما يعطي الجودة مفهوما حركيا⁴.

عُرفت جودة التدقيق على أنها: "خصائص الرأي الفني للمدقق التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية لمهنة التدقيق"⁵.

وفي تعريف آخر عُرِّفت على أنها: "ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية، مكاتب التدقيق، المنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمؤسسة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق"⁶.

¹ هدير عاطف السيد عبد ربه، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين مستويات جودة عملية المراجعة: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2018، ص 100.

² أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 08.

³ المرجع نفسه.

⁴ طارق حسنين اسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة الحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003، ص 05.

⁵ سيد عبد الفتاح صالح حسن، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة: مدخل مقترح، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 1998، ص 206.

⁶ طارق حسنين اسماعيل، مرجع سابق، ص 07.

من خلال ما سبق تقديمه من تعريفات، يمكن القول أن جودة التدقيق من منظور علاقتها باكتشاف الأخطاء تعد عملية اكتشاف المدقق للتحريفات والمخالفات في القوائم المالية إن وجدت بمستوى عال من التأكيد، ثم الكشف عن تلك التحريفات لمستخدمي القوائم، أما من منظور مدى الالتزام بالمعايير فهي تعني الالتزام بكافة القواعد والإجراءات والمعايير الخاصة بمهنة التدقيق، في حين تعتبر عملية تُؤدى وفقا لمعايير التدقيق بما يخدم أهداف الأطراف ذات المصلحة واحتياجاتهم من منظور تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3.2. أهمية جودة خدمات التدقيق الخارجي

إن تحقيق جودة التدقيق عرف تزايداً مستمراً في الآونة الأخيرة، نظراً للأهمية البالغة التي تكتسبها جودة التدقيق، سواء بالنسبة للمدقق في حد ذاته أو المؤسسة محل التدقيق أو المستفيدين من خدمات التدقيق باعتبارها مصلحة مشتركة لكافة هذه الأطراف، مما أدى إلى زيادة الطلب على تحقيقها.

وتتبع أهمية جودة خدمات التدقيق من كونها تعمل على¹:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- تضيق فجوة التوقعات في التدقيق؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- تخفيض صراعات الوكالة؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات؛
- أداء تنافسية جيدة؛
- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية.

1.3.2. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصاً معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية².

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية - ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسبوط، مصر، 2008، ص 06.

² إسماعيل كاظم عبيد حسن اللهبي، صلاح نوري خلف، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، 2013، ص 265.

ولقد أوضحت دراسة (Copley & Doucet, 1993) أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الامتثال للمعايير المهنية لإعداد التقارير والعمل الميداني¹.

2.3.2. تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

يعد Liggio أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات سنة 1974، حيث عرّفها على أنها: "الاختلافات بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره كل من المدقق المستقل ومستخدمي القوائم المالية"²، كما عرّفها Porter سنة 1993 بأنها: "التباين بين توقعات المجتمع من أداء المدققين وبين الأداء الفعلي للمدققين"³، وأحد أسباب هذه الفجوة يعود إلى أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق التغلغل داخل أنشطة وعمليات المؤسسة وإعداد تقارير عن أداء الإدارة واكتشاف العمليات غير القانونية والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية، وبالتالي فإن عدم تلبية المدقق لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات⁴.

وفي هذا الصدد، أكدت دراسة (يوسف محمود جربوع، 2004) أن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المدققين، مما يعني زيادة فجوة التوقعات في التدقيق، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد السبل في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق⁵.

3.3.2. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

لقد نال موضوع اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في الآونة الأخيرة من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك باعتبار أن المدققين الذين يقومون بأعمال تدقيق بمستوى عال من الجودة يعزز من إمكانية اكتشافهم للأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية، وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية⁶.

¹ Copley Paul A, Doucet Mary S, **The impact of competition on the quality of governmental audits**, auditing: A journal of practice and theory, Vol. 12, N. 01, 1993, p 01.

² Hian Chye Kon, E-Sah Woo, **The expectation gap in auditing**, Managerial auditing journal, Vol. 13, N. 03, Singapore, 1998, p 147.

³ Hian Chye Kon, E-Sah Woo, Op.Cit, p 147.

⁴ حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 135.

⁵ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 02، غزة، فلسطين، 2004، ص 381.

⁶ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 07.

4.3.2. تخفيض صراعات الوكالة

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، ولتجنب أو تخفيض هذا التعارض في المصالح يقوم الملاك ببناء نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها والحد من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، ويتحقق كل هذا بأداء المدقق لعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وهذا ما ينعكس بالطبع على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة.

وحسب معظم الباحثين، فإن جودة عملية التدقيق ترتبط بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكد بشأن تنفيذ الالتزامات التعاقدية، حيث أكدت الدراسات السابقة على وجود علاقة إيجابية بين تكلفة الوكالة وجودة عملية التدقيق أهمها دراسة (Fan & Wong, 2002)، والتي توصلت إلى أن مكاتب التدقيق العالمية تستخدم كأداة رقابية للحد من صراعات الوكالة وتخفيض تكاليفها¹.

5.3.2. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

عرّفت لجنة (Cadbury) حوكمة الشركات على أنّها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات ومراقبتها، حيث يعتبر مجلس الإدارة هو المسؤول عن إدارة الشركة، أما دور المساهمين فيتمثل في تعيين أعضاء مجلس الإدارة والمدققين من أجل التأكد بأن النظام الذي تدار به الشركة يناسب مصالحهم"².

وفي هذا الإطار، أكد الباحثون أن لجودة التدقيق دور مهم في عملية السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المؤسسة والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين³.

6.3.2. أداء تنافسية جيدة

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة (Cohen) تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة، لذلك تمثل الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق

¹ حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 136، 137.

² Report of the committee on the financial Aspects of corporate Governance, **the financial aspect of corporate governance**, Burgess Science press, London, 1 december 1992, p. 14.

³ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 08.

الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحقيق رضا العملاء، وفي سوق خدمات التدقيق تعد جودة التدقيق هدف كل ممارس للمهنة، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق¹.

7.3.2. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق -والمتمثلة في تقرير المدقق- الجودة التامة، وذلك لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن قيام المدقق بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم أن القوائم المالية تمثل بصدق عن المركز المالي للمؤسسة والأداء الحقيقي لها، مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على هذه القوائم².

ولقد أشار (Farouk & Al, 2014) إلى أن جودة التدقيق تشكل أساس الثقة في مصداقية وسلامة القوائم المالية، وهو أمر ضروري لتحسين الأداء المالي، وأن أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير وإجراءات التدقيق يساعد في الحصول على أدلة كافية وملائمة تضمن أن التقارير المالية يمكن الاعتماد عليها³.

مما سبق، يتضح أنه من الصعب تحديد أهمية جودة خدمات التدقيق الخارجي، وذلك لتعدد الأطراف التي تستفيد من هذه الخدمات، وعلى الرغم من ذلك، تعد جودة التدقيق من أولويات المدقق، وأن قيامه بمهام التدقيق بجودة عالية يؤدي إلى تعزيز الثقة والمصداقية في تقريره، وبالتالي تعزيز الثقة في القوائم المالية التي تكون مرجعاً لكافة الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ مختلف قراراتهم.

4.2. الرقابة على جودة التدقيق

نشأت الحاجة إلى الرقابة على جودة التدقيق للعديد من الأسباب منها التغيير الحاصل في المتطلبات المحاسبية نتيجة التطورات والتغيرات التي حدثت في مجال الأعمال، زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق من قبل الأطراف ذات المصلحة نتيجة لعدم أداء عمليات التدقيق بجودة عالية، الأمر الذي تطلب ضرورة خضوع مكاتب التدقيق للفحص والتقييم والرقابة من قبل أطراف أو جهات محايدة.

¹ إسرائ كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سابق، ص 266.

² محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر حول: "سبل تطوير المحاسبة في المملكة - مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 14.

³ بسمة حسن محمد الأباصيري، العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، المؤتمر العلمي الأول حول: "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"، جامعة الاسكندرية، مصر، 06-07 ماي 2017، ص 1221.

1.4.2. مفهوم الرقابة على جودة التدقيق

عرّف هادي التميمي الرقابة على جودة التدقيق بأنها: "مجموعة الإجراءات والسياسات الموضوعية من قبل مكتب التدقيق، للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى، ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة"¹.

كما عرّفها ألفين أرينز على أنها: "مجموعة الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بالوفاء بمسؤولياته المهنية اتجاه العملاء، وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها"².

في حين عرّفت حسب المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 220 بعنوان: "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" على أنها: "آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق مكتب التدقيق، والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير التدقيق"³.

من التعاريف الواردة أعلاه، نلاحظ أن الباحثين والمنظمات المهنية اختلفوا في المفهوم من حيث الهدف من الرقابة على جودة التدقيق، حيث يرى التميمي أن الهدف منها هو التأكد من أن الإجراءات طبقت وفقاً للمعايير المهنية، في حين يعتبر أرينز أن الهدف منها هو التأكد من الوفاء بالمسؤوليات المهنية، أما التعريف حسب المعيار الخاص بالجودة فيصف الهدف بأنه تقييم موضوعي للأحكام التي أصدرها المدقق.

وعليه، يمكن القول أن الرقابة على جودة التدقيق ماهي إلا مجموعة من الوسائل والإجراءات المستخدمة من أجل تقييم رأي المدقق حول ما توصل إليه بشأن القوائم المالية، وما إن كان بذل العناية المهنية اللازمة وامتثل للمعايير المهنية في أدائه لعملية التدقيق.

2.4.2. جهود المنظمات المهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق

اهتمت العديد من المنظمات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء لهذه المكاتب بما يخدم المصلحة العامة، إذ فرضت بعض المنظمات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير وقواعد وسلوكيات المهنة، وذلك من أجل تنفيذ عمليات التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة، ويمكن توضيح أهم الجهود في مجال الرقابة على جودة التدقيق من خلال الآتي:

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 68.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 44.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 100.

أ. جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)

تمثلت فيما يلي:

- المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 220 بعنوان: "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"

نظرا لأهمية الرقابة على جودة التدقيق، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1981 بإصدار معيار التدقيق رقم 220 والخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة، ولقد أكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق، وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية، ويتضمن المعيار رقم 220 سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية¹:

- **مسؤوليات عن جودة عمليات التدقيق:** يتحمل الشريك في عمليات التدقيق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق كُلف بها، كتفويض العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية، وإصدار تقرير التدقيق المناسب؛
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:** خلال عملية التدقيق، ينبغي على الشريك المسؤول أن يظل يقظا، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات عند اللزوم، لكل ما يدل على عدم التزام فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية، والتي تشمل النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني، وفي حالة عدم الامتثال لهذه المتطلبات، فيجب اتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- **قبول العلاقات مع العملاء والاستمرار فيها وعمليات التدقيق:** ينبغي أن يقتنع الشريك في عملية التدقيق عن الإجراءات المتبعة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والاستمرار فيها، وأن يقرر بشأن ملاءمة الاستنتاجات المتوصل إليها، وإذا حصل الشريك على معلومات قد تؤدي إلى رفض المكتب لعملية التدقيق، فيجب الإبلاغ عن ذلك؛
- **تعيين فريق عملية التدقيق:** على الشريك في عملية التدقيق الرضا عن كفاءات وقدرات فريق عملية التدقيق، بما يمكنهم من أداء مهامهم؛
- **أداء عملية التدقيق:** يتحمل الشريك في عملية التدقيق مسؤولية توجيه عملية التدقيق وتنفيذها والإشراف عليها، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية، والقيام بالتشاور اللازم مع فريق التدقيق من أجل إصدار تقرير سليم؛
- **المراقبة:** يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات المتعلقة بالنظام ملائمة وكافية وفعالة، مع الأخذ بعين الاعتبار أوجه القصور الموجودة؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص: 102 - 104.

- التوثيق: ينبغي على المدقق أن يُضمّن في توثيقه لأعمال التدقيق القضايا المتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، والاستنتاجات ذات الصلة، وكذا طبيعة التشاورات التي تمت خلال عملية التدقيق.
- المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC* 1) بعنوان: "رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص القوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"
قام الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 2004 بإصدار معيار مستقل يتقدم عن المعايير الدولية للتدقيق بعنوان: "مراقبة الجودة للمكاتب التي تقوم بتدقيق وفحص المعلومات المالية وغير ذلك من مهام التأكيد والخدمات الأخرى المتعلقة بها" ليكون أول معيار عام مستقل ينظم الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق، ولقد تم تعديله عدة مرات لما هو عليه الآن¹، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن نظامه لرقابة الجودة لعمليات تدقيق وفحص القوائم المالية، ويحتوي على العناصر التالية²:
- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل مكتب التدقيق: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة أمر أساسي لأداء عملية التدقيق، وينبغي أن تقتضي تلك السياسات من المدير التنفيذي للمكتب (أو من يكافئه في المنصب) تحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب؛
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول حول التزام المكتب والعاملين فيه بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وبالتقييد بالاستقلالية على وجه الخصوص؛
- قبول العلاقات مع العملاء والاستمرار فيها وعمليات التدقيق: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء والاستمرار فيها وعمليات التدقيق، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن يستمر إلا في عمليات التدقيق التي يكون فيها كفوًا ومؤهلًا، آخذًا بعين الاعتبار نزاهة العميل وعدم وجود تعارض في المصالح؛
- الموارد البشرية: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عددا كافيا من الأفراد العاملين ذوي الكفاءات والقدرات، إضافة إلى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل أداء عمليات التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المطبقة؛

* ISQC: International Standard on Quality Control.

¹ محمد متولي محمد ابراهيم بركات، أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 09، العدد 02، 2018، ص 13.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص: 35-41.

- أداء عملية التدقيق: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن عمليات التدقيق مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وأن المكتب يصدر تقارير مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- المراقبة: ينبغي على المكتب وضع آلية مراقبة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية؛
- توثيق نظام رقابة الجودة: ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء توثيق مناسب لتوفير أدلة على عمل كل عنصر في نظام رقابة الجودة الخاص به، بالإضافة إلى الزامية الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية تسمح للذين ينفذون إجراءات الرقابة من تقييم التزام المكتب بنظام رقابة الجودة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاتحاد الدولي أكد على ضرورة قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة 01 (ISQC 1) في سياق المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 220، إلا أنه من الملاحظ أن ISQC 1 يختلف عن ISA 220، فالأول يطبق على مستوى مكتب التدقيق ككل، والالتزام به يضمن الجودة في أداء مكتب التدقيق، بينما الثاني يطبق على عمليات التدقيق الفردية، والالتزام به يضمن توافر الجودة في مخرجات عملية التدقيق¹.

ب. جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

- أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين* (AICPA) في عام 1979 نشرة المعايير رقم (01)، احتوت على عناصر لرقابة الجودة تغطي عمليات مكاتب المحاسبة، وهي²:
- الاستقلالية: يحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلالية المدقق، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في دليل آداب وسلوك المهنة؛
 - تخصيص المدققين لأداء المهام: يجب على مكاتب التدقيق مراعاة والتأكد من توفر الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى المدققين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة التدقيق؛
 - الاسترشاد برأي الآخرين: أي أنه ينبغي على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل قضايا ومشكلات محاسبية أو مشكلات تدقيق خلال عملية التدقيق، وذلك من خلال إحالة الأمر إلى أشخاص مختصين ذوي خبرة ومعرفة كافية، فضلا عن توفير مكتبة فنية خاصة بمدققي المكتب؛

¹ محمد متولي محمد ابراهيم بركات، مرجع سابق، ص 13.

* AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

² وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص ص: 189-192.

- الإشراف: يجب أن تخضع كافة أعمال مكتب التدقيق للإشراف الجيد على كافة مستوياته، ويتطلب ذلك ضرورة تخطيط كل مهمة تدقيق من خلال الحصول على كافة المعلومات عن العميل واعداد استراتيجية أداء المهمة، إضافة إلى فحص كافة أوراق التدقيق، التقارير، القوائم المالية، النماذج، والاستقصاءات؛
- التوظيف: يجب أن يحدد مكتب التدقيق الكفاءات الواجب توافرها في المدققين الجدد، وذلك حتى يضمن تحقيق الحد الأدنى لمستوى جودة عمل المبتدئين، كما يجب وضع حد أدنى كذلك لمستوى الخبرة اللازم للراغبين في شغل وظائف بالمكتب؛
- تنمية القدرات المهنية: يقصد بها أن على مكاتب التدقيق أن تضع سياسات وإجراءات التدقيق، برامج التعليم المستمر، والتدريب اللازم خلال الأداء، وذلك لتطوير معرفة المدققين؛
- الترقية: أي أن على مكاتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية مدققيها إلى مستويات عالية قبل استيفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة الذين ترقوا إليها؛
- قبول العملاء الجدد واستمرار العمل مع العملاء الحاليين: يقصد به أن تتبع مكاتب التدقيق سياسات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، ومواصلة العمل مع العملاء الحاليين، من أجل تفادي التعامل مع العملاء الذين تنقصهم الأمانة؛
- الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء: يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برامج الرقابة على جودة العمل بمكتب التدقيق، والذي غالبا ما يقوم به أعضاء المكتب أو قد يسمح لأحد مكاتب التدقيق الأخرى بالقيام به.

ج. جهود المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري

- بصدور القانون 01-10 تم تكوين لجنة مراقبة النوعية (الجودة) كلجنة متساوية الأعضاء تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث تقوم هذه اللجنة بعدة مهام تتمثل في إعداد ومراقبة كل من أعمال مراقبة الجودة، معايير محددة للمكاتب المهنية، أساليب العمل من حيث جودة الخدمات، وأعمال مراقبة جودة التدقيق المنوطة بمحترفي المحاسبة؛ وكجزء من تنفيذ مراقبة الجودة، قامت لجنة مراقبة النوعية بما يلي¹:
- تنظيم كيفية أداء المدققين لمهمة التدقيق بدءا بمرحلة قبول المهمة، مروراً برسالة المهمة، تعميق المعرفة بالعميل، الإعداد للمهمة وتنظيمها، التحكم في العمل، نهاية مهمة العمل، وأخيرا تقرير نهاية المهمة؛

¹ Conseil National de la comptabilité, **les taches du comité de contrôle audit**, disponible sur le site: <https://www.cnc.dz/missions/control-qualite/> (04/04/2022).

- تزويد المدققين بملف عمل نموذجي حول ما ينبغي أن يحتويه ملفات العمل الخاصة بهم والمتمثلة في الملف الدائم، ملف التدقيق السنوي، وملف المدقق، وكذا شروط الاحتفاظ بها كأمر أساسي لإنجاز المدقق واجباته؛
- توفير دليلين للرقابة على مكاتب التدقيق، الأول خاص بالرقابة الذاتية يحتوي على استبيان نموذجي للتقييم الذاتي، والآخر خاص برقابة الجودة يتضمن كافة الإجراءات والقواعد المتعلقة بمهام الرقابة.

3.4.2. أساليب الرقابة على جودة التدقيق

إن تحسين جودة خدمات التدقيق يتطلب وجود رقابة للتأكد من مدى التزام مكاتب التدقيق بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يساهم في زيادة فعاليتها في تفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ولتحقيق تلك الرقابة أوجدت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية أساليب وآليات للرقابة على جودة عملية التدقيق، ومن أهم تلك الأساليب الرقابية نجد أسلوب مراجعة النظر، ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية.

أ. أسلوب مراجعة النظر

يقصد بأسلوب مراجعة النظر (Peer Review) قيام مكتب تدقيق معين بتدقيق أعمال مكتب تدقيق آخر بهدف التأكد من أن مكاتب التدقيق ملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة التي أصدرتها لجنة معايير الرقابة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين¹.

كما يعني به، عملية تحديد وتقديم تقرير عما إذا كان مكتب التدقيق قد صمم سياسات وإجراءات ملائمة لمراقبة الجودة، وأنه يتبعها في الممارسة العملية².

ويعد أسلوب مراجعة النظر كأحد الأساليب المهمة لرقابة الجودة، وذلك لتحقيقه العديد من المنافع لكل من مهنة المحاسبة والتدقيق ومكاتب التدقيق، أبرزها³:

- مساعدة مكاتب التدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة؛
- تحسين أداء الممارسين وتنفيذهم لعملية التدقيق وفق مستوى عالٍ من الجودة؛
- قيام مكاتب التدقيق التي تخضع لمراجعة النظر إلى تحسين جوانب الممارسة التي تقوم بها، وبالتالي تحسين سمعتها وتحقيق فعالية التدقيق بها، بما يخفف من احتمال التعرض للتقاضي.

¹ أمين السيد أحمد لطفني، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص 104.

² Rita Yuniarti, Karhi Nisjar, **Peer review and audit quality**, conference paper, Indonesia, 2015, p 38, available from: https://www.researchgate.net/profile/Rita-Yuniarti-2/publication/324968388_Peer_Review_and_Audit_Quality/links/60953528a6fdccaebd14a21e/Peer-Review-and-Audit-Quality.pdf (27/05/2022)

³ ألفين أرينز، مرجع سابق، ص 48.

كما توصلت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة ارتباط ايجابية ومهمة بين مراجعة النظر وجودة التدقيق، ومن تلك الدراسات، دراسة (Dies & Giroux) والتي توصلت إلى أن جودة التدقيق تتحسن متى ما علم المدقق أن عمله سيدقق من قبل طرف ثالث¹، ودراسة (Mrton, 2010) التي أثبتت أن مراجعة النظر هي أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط عملية التدقيق، ومرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرا مرحلة إعداد تقرير التدقيق².

وعلى الرغم من المنافع التي حققها هذا الأسلوب، إلا أنه تعرض لكثير من الانتقادات، لاسيما بعد اختيار مكتب التدقيق آرثر أندرسون (Arthur Andersen) بالرغم من أنه كان يخضع لأسلوب مراجعة النظر، وتم إصدار تقرير إيجابي عنه، ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب نذكر³:

- مراجعة النظر تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون؛
- الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل؛
- يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح قسم مراجعة النظر بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب التدقيق لاختيار المكاتب القائمة بتدقيقه، مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص، وبالتالي تقرير الفحص.

ب. مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة

تم إصدار قانون SOX (Sarbanes-Oxley Act) عام 2002، والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة التدقيق يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة* (PCAOB) التي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق المالية.

تم إنشاء المجلس بهدف الإشراف على مكاتب التدقيق، والتي تخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية، ويعمل كهيئة لا تهدف للربح خاضعة لقانون SOX تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، ويقوم بمهام معينة، نوجزها في الآتي:

- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه، والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 76.

² حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 02، العدد 01، مصر، 2014، ص 78.

³ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 77.

- إصدار أو تبني معايير التدقيق، ومعايير رقابة الجودة، وأية معايير تتعلق بإعداد تقارير التدقيق للشركات المساهمة؛
- إجراء تفتيش مكاتب التدقيق المسجلة لديه، وإجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها؛
- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية، وتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه، مما يؤدي إلى حماية المصلحة العامة بشكل أفضل؛
- تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه بقواعد المجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير التدقيق¹.

في الأخير، يمكن القول أنه بعدما كانت الرقابة على جودة التدقيق يقوم بها مكاتب التدقيق لبعضهم البعض بشكل روتيني، ويستطيع مكتب التدقيق اختيار المكتب القائم بتدقيقه، أصبح يقوم بها مجلس مستقل يعمل على فحص جودة خدمات التدقيق، ووضع معايير تحكم عمليات التدقيق، إلا أنه يعد كلا الأسلوبين من الأساليب الهامة التي تؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة على أداء مكاتب التدقيق وبما يضمن تحسين مستوى أدائها ويقلل من الدعاوي القضائية، وبالتالي تعزيز ثقة الأطراف ذات المصلحة في الخدمات المقدمة من طرف المدقق.

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 79.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الخارجي

لم يتفق الباحثون على مفهوم واحد لجودة التدقيق، وعليه فقد ركز كثير منهم على تحديد مجموعة من المقومات والعوامل ذات العلاقة بمكتب التدقيق، والتي من شأنها أن تؤثر على جودة خدمات التدقيق، حيث يرتبط نجاح مكتب التدقيق وتقديمه لخدمات ذات جودة عالية تتماشى مع توقعات عملائه ارتباطا وثيقا بخصائص المكتب في حد ذاته كحجمه وسمعته، وخصائص ترتبط بفريقه أهمها خبرة المدققين واستقلاليتهم، إضافة إلى عوامل أخرى.

ويمكن تبويب العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

- عوامل مؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق؛
- عوامل مؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق؛
- عوامل أخرى مؤثرة على جودة خدمات التدقيق.

1.3. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

تعتبر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من أبرز العوامل التي تستخدم لقياس جودة التدقيق، حيث تشمل هذه العوامل خصائص مكتب التدقيق مثل حجمه وسمعته، كما تشمل النواحي التنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث السياسات المتبعة، إضافة إلى الأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق كالتخصص الصناعي لمكتب التدقيق، وغيرها من العوامل المؤثرة ذات العلاقة بمكتب التدقيق، ويمكن توضيح مدلول تلك العوامل كما يلي:

1.1.3. حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المقاييس البديلة لتقييم جودة خدمات التدقيق، ويتم تقسيم مكاتب التدقيق إلى مكاتب تدقيق كبيرة الحجم، متوسطة الحجم، وصغيرة الحجم، كما أن هناك العديد من المعايير التي يتم على أساسها تمييز مكاتب التدقيق وتحديد حجمها، لعل أهمها عدد العملاء، أتعاب عملية التدقيق، عدد العاملين في مكتب التدقيق¹.

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، أبرزها دراسة (DeAngelo, 1981) والتي أكدت على أن شركات التدقيق الكبرى تتمتع بجودة تدقيق

¹ هدير عاطف السيد عبد ربه، مرجع سابق، ص 151.

أفضل، نظرا لاستثمارها في تقنيات تدقيق جيدة في تدريب الموظفين، مما يجعلهم أكثر كفاءة ودقة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية من موظفي شركات التدقيق الصغرى¹.

أيدت ذلك كثير من الدراسات، والتي برزت العلاقة الطردية القوية بين حجم مكتب التدقيق وجودة خدمات التدقيق بأن مكاتب التدقيق الكبرى تملك امكانيات تقنية كبيرة، كما لها القدرة على جذب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الأقل حجما، فضلا عن وجود برامج تدريب مستمرة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم ما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة².

وعلى الرغم من أن أغلب الدراسات أكدت وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة الخدمات المقدمة، إلا أن ذلك قد لا يجدي دائما، وخير مثال على ذلك فضيحة شركة التدقيق آرثر أندرسون (Arthur Andersen) والتي كانت تعتبر إحدى الشركات الخمس الكبرى العالمية للتدقيق، إلا أنها فشلت في اكتشاف التلاعب في الحسابات وأعطت انطبعا خاطئا عن الوضعية المالية الحقيقية لشركة (Enron).

2.1.3. سمعة مكتب التدقيق

تعتبر سمعة مكتب التدقيق (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة المهنية والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

وتجدر الإشارة إلى أن سمعة مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم وعدد العملاء المنتمين إليه، وإلا اعتبرت المكاتب الصغيرة عديمة السمعة، فهناك مكاتب صغيرة تتمتع بسمعة كبيرة، وعليه فإن سمعة المكتب تنشأ من تضافر العديد من العوامل، لعل أهمها: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأعضاء المكتب، الخبرة المتخصصة في نشاط العميل، الصدى الاعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب³.

أثبتت عدة دراسات التأثير الإيجابي لسمعة مكتب التدقيق على جودة التدقيق، فلقد توصلت دراسة (محمد علي جبران، 2010) إلى أن سمعة مكتب التدقيق وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابا على جودة التدقيق،

¹ Syahril Ali, Mekha Risa Putri Aulia, **Audit firm size, auditor industry specialization and audit quality: an empirical study of Indonesian State-Owned enterprises**, research journal of finance and accounting, Vol. 06, No. 22, 2015, p 03.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 467.

³ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 10، 11.

حيث أن سمعة هذا المكتب ومكانته تجعله أكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءات وخبرات عالية، وذلك من أجل تعزيز مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى¹.

3.1.3. المنافسة بين مكاتب التدقيق

إن الحصول على عملاء جدد في ظل الظروف التنافسية أمر صعب، ولا سيما أن العملاء يتوجهون نحو مكاتب التدقيق ذات السمعة الأفضل، وبالتالي ذي الجودة العالية، وبذلك يمكن القول بأن جودة عملية التدقيق تُعد نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن مكاتب التدقيق ستسعى إلى تحسين جودتها من أجل جذب أكبر عدد من العملاء في ظل الظروف التنافسية².

أوضحت الكثير من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى زيادة جودتها، كون أن جودة خدمات التدقيق تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة، في حين اختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين المكاتب قد تؤدي إلى تخفيض جودتها، وذلك نظرا لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب³.

4.1.3. تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة

مع تزايد التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة، واحتفاظ كل صناعة بخصائص تميزها عن غيرها من الصناعات الأخرى، وكون أن التدقيق يقوم أساسا على تقديم خدمات لتلك الصناعات، فقد ألزم ذلك المدقق ضرورة امتلاكه المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي، وهو ما يعرف بالتخصص الصناعي في التدقيق⁴.

ويقصد بالتخصص الصناعي للمدقق الخارجي، المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة تخصصه في التدقيق لعملاء صناعة معينة، مثل التخصص في تدقيق قطاع البنوك أو الشركات الصناعية وغيرها⁵.

¹ محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 39.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 469.

³ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 17، 18.

⁴ نواف فخر، محمد شلا، أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية: دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، المجلد 37، العدد 03، 2015، ص 585.

⁵ معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، 2011، ص 413.

وتشير الدراسات السابقة إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمدقق على جودة التدقيق، منها دراسة (سامح عبد الرازق الحداد، 2008) التي توصلت إلى أن استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق يؤثر على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق بشكل جيد من خلال زيادة قدرة المدققين في مجال اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية، مما ينتج عنه زيادة جودة الإفصاح في تلك القوائم، وإضافة الثقة والمصدقية عليها، وبالتالي، زيادة جودة عملية التدقيق¹.

وسيتم التطرق للإطار المفاهيمي للتخصص الصناعي في التدقيق بالتفصيل في الفصل الثاني.

5.1.3. مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل

اتفق معظم الباحثين على أهمية هذا المحدد كعامل مؤثر على جودة خدمات التدقيق، إلا أنهم اختلفوا في النتائج المتوصل إليها بخصوص نوعية التأثير، فهناك من توصل إلى أنه يوجد تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل على جودة التدقيق، في حين رأى آخرون أنه يوجد تأثير سلبي لطول فترة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل على جودة التدقيق.

بالنسبة للرأي الأول، توصلت العديد من الدراسات إلى أن طول فترة ارتباط مكتب التدقيق مع عميله تجعله يتعرف أكثر على العميل ويكسبه خبرة كبيرة تزيد من فرصته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبالتالي، يؤثر ذلك إيجاباً على جودة خدمات التدقيق.

أما الرأي الثاني، فلقد أثبتت دراسات أخرى أن طول فترة ارتباط مكتب التدقيق مع عميله يقلل من استقلالته وموضوعيته بسبب زيادة الألفة بينهما، مما يجعل مكتب التدقيق أكثر توافقاً مع إدارة المؤسسة فيما يخص المعالجات المحاسبية والقرارات الهامة التي تؤثر على القوائم المالية، فضلاً عن ذلك، فإن طول فترة الارتباط تجعل مكتب التدقيق يعتقد أنه على علم تام بمشاكل عميله، وبالتالي يفقد صفة ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق، مما يقلل من قدرته على اكتشاف الأخطاء والإبلاغ عنها، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة خدمات التدقيق².

¹ سامح عبد الرازق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين، 2008، ص 129.

² يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجع وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008، ص 767، 768.

6.1.3. حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

إن فشل مكتب التدقيق في أداء مهامه هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوي القضائية ضده، خصوصاً عندما يتكبد المستفيدون من خدمات التدقيق خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة، وتتمثل أهمية عامل الدعاوي القضائية بالنسبة لجودة خدمات التدقيق في مقدار الأضرار التي يلحقها بمكتب التدقيق، إذ من الممكن أن يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، فضلاً عن ضياع وقت وجهد مكتب التدقيق في متابعة القضايا المرفوعة ضده، أما بالنسبة للأضرار التي قد يلحقها عامل الدعاوي القضائية لمهنة التدقيق هو فقدان الثقة في القوائم المالية الذي يعتبر من أهم الأضرار التي قد تمس المهنة.

اتفقت الكثير من الدراسات على أن هناك علاقة عكسية بين الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أنه كلما زادت جودة خدمات التدقيق، كلما قل احتمال فشل عملية التدقيق، وبالتالي، يقل احتمال رفع القضايا ضد مكتب التدقيق، والعكس صحيح¹، ولعل أهم تلك الدراسات، دراسة (Palmrose, 1988)، والتي توصلت إلى أن قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق يعد مؤشر إيجابي لجودة التدقيق².

7.1.3. استخدام مكتب التدقيق للوسائل التكنولوجية الحديثة

لقد شاع استخدام المؤسسات للتكنولوجيا في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها، مما جعل مكاتب التدقيق هي الأخرى أمام تحدي كبير لتطوير أدواتها وأساليبها لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية، لذا ظهر ما يعرف بـ "التدقيق الإلكتروني"، والذي يقصد به عملية تدقيق الحسابات باستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق³.

أشارت عدة دراسات إلى أن اتباع الوسائل التكنولوجية الحديثة في مكتب التدقيق يعتبر من أهم مظاهر جودة التدقيق، ويترتب على استخدام تلك الوسائل الحديثة جعل المدققين على علم بأحدث التطورات المهنية

¹ خليدة عاي، محمد يعقوبي، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، الوادي، الجزائر، 2014، ص 206، 207.

² Zoe- Vonna Palmrose, Op.Cit, p 72.

³ طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008، ص 926.

والتكنولوجية في تنفيذ عملية التدقيق، ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب التدقيق في استخدام الحاسوب والأساليب الاحصائية في عملية التدقيق¹.

8.1.3. قيود الوقت

وهي القيود المتعلقة بضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد، وهذه القيود تؤثر على أداء عمل المدقق، والذي هو الأساس في تحقيق جودة التدقيق، وتعد هذه القيود أمراً طبيعياً في مكاتب التدقيق الكبرى نظراً لطبيعة ظروف المنافسة، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ لوضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق، وقد يكون لقيود الوقت تأثير سلبي على جودة التدقيق، ففي كثير من الأحيان قد تؤدي هذه القيود إلى الحد من وقت عملية التدقيق وإحائها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق، ومن أجل تلافي هذه النتيجة، فإنه ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق².

خلاصة لما ذكر، يتضح أن هناك تعدد وتنوع في العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق، وذلك بسبب تعدد الدراسات التي تناولتها، إلا أن لكل عامل تأثيره الخاص على جودة التدقيق، وأهم هذه العوامل حجم مكتب التدقيق والذي له علاقة طردية بجودة التدقيق، حيث أن مكاتب التدقيق الكبرى تتمتع بجودة تدقيق أفضل من خلال مواكبتها للتطورات والتقنيات الحديثة في تدريب الموظفين، وعليه يصبحون أكثر كفاءة في القيام بخدمات التدقيق، وكذلك سمعة المكتب والتي تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق من خلال تحفيز المدقق على الحفاظ على مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، بالإضافة إلى التخصص الصناعي للمدقق الذي يمكن أن يكون له تأثير كبير على جودة التدقيق من خلال ما يوفره من معرفة متخصصة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل، وبالتالي ينبغي الاهتمام بكل عامل بالقدر الذي يساهم به في تحقيق الجودة.

2.3. العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق

تطرقنا في الجزء السابق إلى العوامل التي يمكنها أن تؤثر على جودة التدقيق والتي ترتبط بمكتب التدقيق في حد ذاته، إلا أن هناك عوامل أخرى تؤثر على جودة التدقيق نابعة من خصائص المدققين العاملين بمكتب التدقيق، والتي تلعب دوراً هاماً في إبداء رأيهم الفني المحايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية، ويمكن حصر هذه العوامل في استقلالية المدقق وخبرته، الاشراف على المدققين ومتابعة أعمالهم، وأخيراً الاتصال بين المدققين.

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 473.

1.2.3. استقلالية المدقق

يقصد باستقلالية المدقق عدم خضوعه لتأثير أي من الأشخاص الذين يدقق أعمالهم عند قيامه بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وإعداد تقريره النهائي بشأنها، ومن ثم فإن استقلالية المدقق تعني عدم التحيز عند وضع برنامج التدقيق، وكذا عند جمع أدلة الإثبات وتقييمها وإقرار مدى الاعتماد عليها، بالإضافة إلى التزامه بإبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق¹.

في هذا الصدد، يرى هادي التميمي أن الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق، ويمكن القول أنه دون استقلالية، تصبح عملية التدقيق دون فائدة، لذلك ينبغي على المدقق أن ينجز عمله بموضوعية واستقلالية².

فيما يخص العلاقة الموجودة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق، فلقد اتفقت أغلب الدراسات أن هناك علاقة طردية بينهما، أبرزها دراسة (DeAngelo, 1981) التي خلصت إلى أن استقلالية المدقق تعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق، حيث أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التبليغ عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي اكتشفها³.

2.2.3. خبرة المدقق

لكي تتم عملية التدقيق بدرجة مقبولة وملائمة، فإن المدقق يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والخبرة، ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، وبالتالي، فإنه بغض النظر عن قدر التعليم الذي يحصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، وعليه فإن هذا التعليم يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق⁴.

إن خبرة المدقق أثر إيجابي على جودة التدقيق، حيث أن تلك الخبرة تكسبه معرفة بالمشاكل والمخاطر المحتملة، كما تسمح له بالتعامل الجيد مع مختلف الأوضاع والحالات، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة، ولا شك أن هناك اختلافات بين المدقق الخبير والمدقق المبتدئ في عدة جوانب كالقدرة على تحديد المشاكل وتفهمها، فضلاً عن ذلك، تسمح الخبرة للمدقق بتحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية وتحسس مكانم الخطر والتلاعبات،

¹ أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دون ناشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 78.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 64.

³ Linda Elizabeth DeAngelo, Op.Cit, p 186.

⁴ وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 54.

نظرا لتعامله مع عدد كبير ومتنوع من المؤسسات، مما يعطيه القدرة على اكتشاف أماكن حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من المدققين الذين ليس لديهم خبرة للتعامل مع عملاء متنوعين¹.

نظرا لأهمية هذا العامل، فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة خبرة المدقق بجودة التدقيق، ومن تلك الدراسات، دراسة (Libby & Frederick, 1990) التي أكدت أن خبرة فريق التدقيق تحسن من جودة عملية التدقيق، حيث أن المدققين الأكثر خبرة لديهم القدرة على تفهم الأخطاء بالقوائم المالية².

3.2.3. الإشراف على فريق التدقيق ومتابعة أعمالهم

يُعرّف الإشراف في مجال التدقيق بأنه: "توجيه جهود المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق، مع تحقق المشرف من أن كل مهمة من مهام التدقيق قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة"، وفيما يخص عناصر الإشراف فتشمل إرشاد المساعدين، إبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق، تدقيق العمل المؤدى، وأخيرا معالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب التدقيق³.

والجدير بالذكر، أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين ينظران للإشراف على عمل المساعدين في التدقيق كأحد عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق، ونتيجة لذلك فقد أكد العديد من العملاء والمدققين خلال ندوة عقدها المدققون في ولاية أوهايو الأمريكية على أهمية الإشراف والمتابعة كأحد وسائل تحسين جودة التدقيق⁴.

4.2.3. الاتصال بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق

تعتمد عملية التدقيق على العلاقة المباشرة بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، حيث أنه يجب أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين مكتب التدقيق والعميل يحدث لغرض معين، كما أنها لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، إذ تحدث هذه العلاقة في إطار من القيود والمحددات، فضلا عن ذلك، ينبغي أن تكون وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها⁵.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2013، ص 398.

² طارق حسنين اسماعيل، أحمد سباعي قطب، مرجع سابق، ص 12.

³ وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 276.

⁴ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 31، 32.

⁵ المرجع نفسه، ص 33.

وترجع أهمية الاتصال إلى اعتماد المدققين على موظفي المؤسسة محل التدقيق في الحصول على المعلومات الهامة التي تساعد على فهم وإدراك طبيعة نشاط المؤسسة، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

وقد اعتبرت دراسة (Lampe & Sutton, 1991) الاتصال الجيد بين المدققين والمؤسسة محل التدقيق أحد العوامل المؤثرة على إتمام عملية التدقيق بمستوى الجودة المرغوب سواء في مرحلة التخطيط أو العمل الميداني أو مرحلة إعداد التقرير النهائي، لذلك يعتبر الاتصال بين المدقق والأشخاص الخاضعين لعملية التدقيق مؤشرا يستدل به العملاء على جودة التدقيق¹.

وفقا لما تقدم ذكره، يتبين أن مهنة التدقيق كأي مهنة تحتاج إلى التدريب والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى يجب على الشخص الذي يرغب أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن في التدريب حتى يكتسب خبرة كافية، كذلك، ينبغي عليه أن يتمتع بقدر من الاستقلالية التي تمكنه من إصدار حكمه المهني دون أي تأثير، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، على المدقق أن يقوم بتوجيه مساعديه وتقييم أدائهم من أجل إتمام عملية التدقيق بأكمل وجه، دون أن ننسى ضرورة التواصل بين فريق التدقيق ككل والعميل محل التدقيق من أجل سد الفجوات التي تخلق عند القيام بإجراءات التدقيق، كل ذلك من شأنه أن يساهم في القيام بخدمات تدقيق ذات جودة عالية.

3.3. العوامل الأخرى المؤثرة على جودة خدمات التدقيق

تتأثر مهنة التدقيق كباقي المهن الأخرى بعوامل ترتبط بالحيث الخارجي، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية، عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية، وأخرى تتعلق بالبيئة الثقافية، كما يلي:

1.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية

من بين أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على جودة التدقيق، نذكر ما يلي:

أ. الأزمات الاقتصادية

إن امتياز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية، يجعلها أمام مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد، حيث أدت الأزمات المالية المفاجئة وعدم الالتزام بمعايير الأخلاق وقواعد السلوك المهني إلى آثار سلبية على الاقتصاديات المحلية والدولية، فالأزمات المالية العالمية كان لها أثرا مباشرا في إضعاف الثقة بالحاسبة، ولاسيما أن البعض اتهم مهنة المحاسبة والتدقيق بأنها من أسباب نشوء الأزمات، الأمر الذي استلزم من

¹ سيد عبد الفتاح صالح حسن، مرجع سابق، ص 224.

الجهات المهنية والحكومات التدخل لمواجهة هذه الأزمات والتحديات من خلال تعديل القوانين والتعليمات التي تنظم المهنة والاستجابة للتغيرات التي تحدث في البيئة، والهدف من كل ذلك هو إضفاء المصدقية على القوائم المالية، وبالتالي، تحسين جودة تدقيق تلك القوائم¹.

ب. التضخم

إن للتضخم أثر كبير على جودة التدقيق، إذ أن الدول التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يعتمد أصحاب المؤسسات بها إلى تحقيق أرباح عالية، وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بإعداد قوائم مالية مضللة لجذب أكبر عدد من المستثمرين، مما ينعكس سلبيًا على جودة خدمات التدقيق، لهذا السبب أصبح من الضروري على المدقق أداء مهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة بهدف كسب ثقة الأطراف ذات المصلحة في القوائم المالية².

2.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية

تعد التشريعات والقوانين من المتطلبات الأساسية التي تضمن التطبيق الجيد لمهنة التدقيق، من خلال ما تتضمنه من مواد وتعليمات تهدف إلى تنظيم المهنة، حيث تسعى تلك التشريعات للحد من الممارسات الاحتياطية والتي من شأنها أن تؤثر على جودة التدقيق، ويعتبر قانون SOX لسنة 2002 من أهم القوانين التي تم إصدارها والتي أثرت في بيئة التدقيق.

إن الهدف الأساسي من إصدار قانون SOX هو زيادة دقة وموثوقية القوائم المالية، ويمكن توضيح ذلك من خلال المحتويات الأساسية للقانون والمتمثلة فيما يلي³:

أ. إنشاء رقابة مستقلة على مكاتب التدقيق

تم إنشاء مجلس الاشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB)، والذي يقوم بالإشراف على عمليات التدقيق وتنظيمها من خلال عملية فحص جودة التدقيق بهدف تحسين الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، حيث تستخدم نتائج الفحص في تحديد المجالات التي ينبغي توجيه تدقيق إضافي لها، تحديد نقاط الضعف في عمليات التدقيق، تحسين أداء المدققين وتعزيز استقلاليتهم، وتختتم عملية الفحص بإعداد تقرير حول

¹ عمر إقبال توفيق المشهداني، ماهر علي حسين الشامام، الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 117، 2013، ص 159.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 477.

³ زينب غزالي، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016، ص 158، 159.

مدى تمكن مكتب التدقيق من الحصول على أدلة تدعم رأيها حول المؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك، يقوم (PCAOB) بوضع معايير تحكم عمليات التدقيق، المساعدة على تعزيز استقلالية المدقق والتزامه بأخلاقيات العمل، تحسين نظام رقابة الجودة، ومن خلال عمليات الفحص، يقوم باستعراض وتحليل المعلومات المتحصل عليها واستخدامها في تطوير المعايير الموضوعية بغرض تحسين جودة خدمات التدقيق.

ب. تعزيز دور لجان التدقيق

قام مركز تدقيق الجودة سنة 2008 باستطلاع حول عمل لجنة التدقيق، حيث أكد 90% من الأعضاء الذين شملهم الاستطلاع، أن صدور قانون SOX جعل لجان التدقيق تتفاعل بشكل أكبر مع المدققين، وتجتمع بخبراء متخصصين في مكاتب التدقيق على مدار السنة، وليس فقط أثناء الاجتماعات الرسمية، وهذا ما أدى إلى تحسينات كبيرة في جودة خدمات التدقيق.

3.3.3. عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية

يمكن أن تتأثر مهنة التدقيق بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستخدميها، ويختلف مستوى التأثير باختلاف نظرة المجتمع للمهنة واختلاف طبيعة المناخ الثقافي السائد.

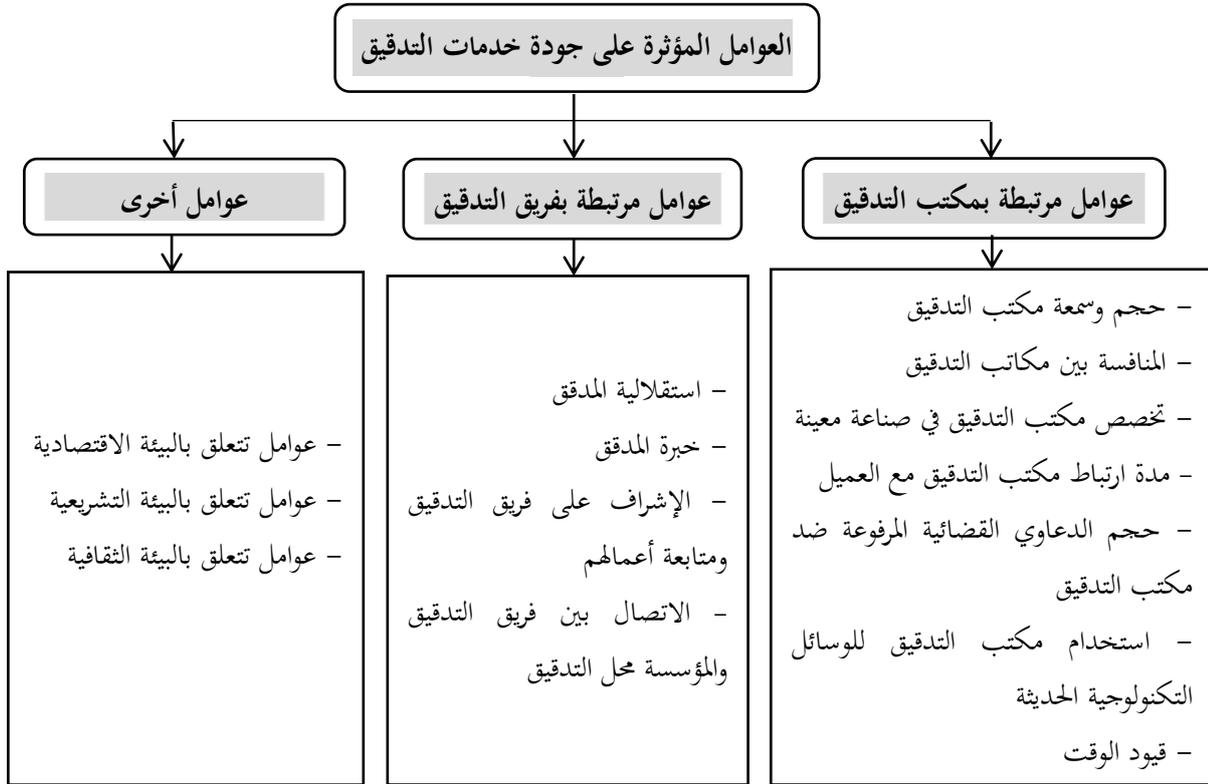
يؤثر المناخ الثقافي في جودة خدمات التدقيق، فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير، وطرق جمع أدلة الإثبات، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية التدقيق ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المدقق لاتخاذ قراراتهم سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو موردين أو عملاء أو باقي الأطراف ذات المصلحة¹.

من خلال ما سبق، يتضح أنه بالإضافة إلى تأثير جودة التدقيق بالعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق وفريقه، فإنها تتأثر كذلك بعوامل تتعلق بالمحيط الخارجي أهمها البيئة الاقتصادية من خلال التغيرات والتطورات التي يشهدها الاقتصاد، إضافة إلى البيئة التشريعية بسبب ما تفرضه من قوانين تنظم مهنة التدقيق، فضلا عن البيئة الثقافية، حيث أن ثقافة المجتمع تدفع بالمدقق إلى تحسين جودة خدمات التدقيق.

وفي الأخير، يمكن تلخيص العوامل المذكورة كما هو موضح في الشكل الموالي.

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 476.

الشكل رقم (03): العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق



المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على دراسات سابقة.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق وسيلة تهدف إلى خدمة الأطراف ذات المصلحة، من خلال قيام المدقق بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد عمّا إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تعبر بصورة صادقة عن وضعيتها المالية، الأمر الذي يدفع بتلك الأطراف للاعتماد على تقريره في تلبية مختلف احتياجاتهم واتخاذ قراراتهم، ولعل تطور الأوضاع الاقتصادية والمالية في بيئة أعمال المؤسسة صاحبه كذلك تطورا موازيا في بيئة التدقيق، برز ذلك من خلال جهود المنظمات المهنية حول الإصدار المستمر لمختلف المعايير المهنية الكفيلة بضبط ممارسة مهنة التدقيق بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية المستجدة.

ولكي تتحقق الغاية من عملية التدقيق، لا بد من توفر مستوى مقبول من جودة التدقيق، والتي تعد من المفاهيم الحديثة التي اختلفت الآراء حول تحديد مفهومها الذي دار بين مدى الالتزام بالمعايير المهنية، مدى اكتشاف الأخطاء والمخالفات، وكذلك مدى القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، إلا أنه لم يتم الاختلاف في أهميتها، نظرا لما تحقّقه من تعزيز الثقة في التقرير الذي يقدمه المدقق، ومنه تعزيز الثقة في القوائم المالية التي يعتمد عليها مستخدموها.

ومن أجل الاستمرار في تحقيق جودة التدقيق، ينبغي أن تخضع تلك الجودة للرقابة عليها من خلال التأكد من أن عملية التدقيق تمت وفقا للمعايير المهنية، وأن المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهامه، ونتيجة لذلك أخذت المنظمات والهيئات المهنية على عاتقها مسؤولية تحسين خدمات التدقيق من خلال الإصلاحات التشريعية أبرزها قانون (Sarbanes-Oxley) عام 2002 والذي تبنى مفهوما جديدا للرقابة على جودة التدقيق، ويظهر ذلك جليا من خلال إنشاء مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB)، الذي يعد أسلوب من أساليب الرقابة على جودة التدقيق جاء بعد أسلوب مراجعة النظير (Peer Review).

والجدير بالذكر، أن هناك عوامل عديدة من شأنها أن تؤثر على جودة خدمات التدقيق، تتمثل في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل مرتبطة بفريق التدقيق، بالإضافة إلى عوامل أخرى ترتبط بالمحيط الخارجي، ومن بين العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق نجد التخصص الصناعي في التدقيق وهو ما سيتم معالجته في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإطار النظري للتخصص الصناعي

للمدقق الخارجي

تمهيد

إن ما شهدته الواقع الاقتصادي من تغيير في البيئة التنظيمية المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق، وتطور الأنشطة الاقتصادية وتنوع مجالاتها، وكذا درجة التعقيد المصاحبة لتلك الأنشطة والممارسات المحاسبية، حيث أن لكل صناعة (قطاع) خصائص فنية ترتبط بأنشطتها تختلف عن الصناعات الأخرى، وكذلك تباين القوانين واللوائح التي تنظم كل صناعة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، كثرة حالات الفساد المالي والإداري التي مست العديد من مؤسسات الأعمال، كل ذلك أدى إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود في سبيل مواكبة تلك التغييرات والتطورات المتلاحقة، وكذا مواجهة الفساد والتقليل منه.

إن أغلب الجهود التي قامت بها المنظمات والهيئات المهنية من أجل الارتقاء بالمهنة، توجهت نحو العمل على تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات، بما في ذلك تقرير المدقق عن الوضعية الحقيقية لها، وعليه فإن المدقق مطالب بإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية بمزيد من الكفاءة والفعالية، مع ضرورة فهمه لطبيعة النشاط أو الصناعة التي يعمل ضمنها عميل التدقيق، وذلك من خلال اكتساب المدقق وتحصيله للخبرة والمعرفة الخاصة بالصناعة التي تخصص في تدقيق حسابات مؤسساتها، والإلمام بكافة الجوانب المتعلقة بها، وهو ما يعرف بالتخصص الصناعي في التدقيق، والذي يعتبر أحد الاتجاهات الحديثة في الآونة الأخيرة نظرا للفوائد المترتبة عنه لكل من المدقق والعميل.

وسنحاول التعرف على أهم الجوانب المتعلقة بمهية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، من خلال تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.
- ✓ المبحث الثاني: دوافع وأهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي والانتقادات الموجهة له.
- ✓ المبحث الثالث: محددات ومقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.
- ✓ المبحث الرابع: أسس إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

وردت في الدراسات والبحوث السابقة في موضوع التخصص في التدقيق العديد من المصطلحات منها: التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص المهني، والتخصص النوعي، إلا أن كلها تصب في نفس المعنى الذي يعبر عن التخصص في النشاط الرئيسي للعميل. في هذا المبحث سيتم التطرق إلى كل من تعريف التخصص الصناعي Industry Specialization في التدقيق، صفات المدقق المتخصص صناعيا ومعارفه، وكذا مستويات التخصص الصناعي في التدقيق، إضافة إلى أهداف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.

1.1.1. تعريف التخصص الصناعي في التدقيق

قبل التطرق إلى تعريف التخصص الصناعي، ينبغي أولاً التفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المتخصصة، فالخبرة العامة يطلق عليها سنوات الأقدمية، وهي عبارة عن طول المدة التي يقضيها الشخص في منصب أو وظيفة أو القيام بمهام معينة، أما الخبرة المتخصصة (التخصص) فتتمثل في امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين¹.

نلاحظ أن الخبرة العامة تعد من أهم العناصر التي تساعد المدقق على أداء مهامه من خلال المعرفة التي اكتسبها طيلة فترة قيامه بوظيفته، أما التخصص فيكسب المدقق مهارة وكفاءة متميزة في القيام بمهامه وذلك من خلال تركيز جهوده في مجال معين.

من خلال الدراسات السابقة، والتي تناولت موضوع التخصص الصناعي في التدقيق، نجد أن بعض الباحثين تطرقوا إلى دراسة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي*، في حين ارتأى البعض الآخر دراسة التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق، وفيما يلي سوف يتم التطرق إلى مفهوم كل منهما على حدى.

1.1.1.1. تعريف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

لم يتفق الباحثون حول إعطاء مفهوم واضح ومحدد لمصطلح التخصص الصناعي للمدقق، فكل منهم سعى لوضع تعريف من جانب معين، إلا أنه يمكن التطرق إلى أهم التعاريف التي قدمت في هذا المجال كما يلي.

¹ ليلي عزيز صليب، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 01، مصر، 2003، ص 379.

* في متن هذه الأطروحة، إذا ذكر مصطلح "المدقق" دون إضافة فهو يعني "المدقق الخارجي"، ومصطلح "تخصص المدقق" يعني "التخصص الصناعي للمدقق الخارجي".

عرّف Bonner & Lewis التخصص الصناعي للمدقق على أنه: "المعرفة التي يكتسبها المدقق من خلال قيامه بالتدقيق لعملاء صناعة معينة وأداء مهام محددة لهم"¹. وقد عرّفه Francis على أنه: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق لعملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات"².

وفي تعريف آخر للتخصص الصناعي، عرّفه Casterella & Al بأنه: "استراتيجية للتمايز تهدف إلى تزويد المدققين بميزة تنافسية تمكنهم من التفوق على غيرهم من المدققين غير المتخصصين"³.

أما Solomon & Al فعرف المدقق المتخصص صناعيا بأنه: "المدقق الذي يخضع للتدريب ويكتسب خبرة شاملة في صناعة معينة (قطاع ما)"⁴. في حين عرّفه Maletta & Wright على أنه: "المدقق الذي يمتلك معرفة شاملة بخصائص نشاط العميل، هذه المعرفة تمكنه من اكتشاف الأخطاء"⁵.

من خلال التعاريف السابقة، يمكن استخلاص النقاط التالية:

- التخصص الصناعي يكسب المدقق المعرفة الشاملة والخبرة المتخصصة في صناعة معينة؛
- يؤدي التدريب والمعرفة والخبرة المتخصصة للمدقق المتخصص صناعيا إلى تحسين طرق اكتشاف الأخطاء، وبالتالي تقديم خدمات تدقيق ذات جودة لعملاء قطاع معين؛
- التخصص الصناعي يؤدي إلى خلق ميزة تنافسية للمدققين تميزهم عن غيرهم من المدققين.

كتعريف شامل، يمكن القول أن التخصص الصناعي للمدقق يتمثل في مجموع المعارف والخبرات التي يكتسبها المدقق في تدقيق نشاط معين من خلال تكثيف جهوده حول هذا النشاط، الأمر الذي يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الأداء المهني في تقديم خدمات تدقيق متميزة لعملاء صناعة معينة (نشاط ما).

¹ Sarah E. Bonner, Barry L. Lewis, **Determinants of auditor expertise**, journal of accounting research, vol. 28, U.S.A, 1990, p 02.

² أمال محمد محمد عوض، قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 01، مصر، 2006، ص 183.

³ Jeffrey R. Casterella & Al, **Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing**, auditing: a journal of practice & theory, Vol. 23, No. 01, 2004, p 123.

⁴ Ira Solomon, Michael D. Shields, & O. Ray Whittington, **What do industry-specialist auditors know ?**, journal of accounting research, vol. 37, No. 01, U.S.A, 1999, p 191.

⁵ ميلود خلط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد 04، طرابلس، ليبيا، 2018، ص 06.

وتجدر الإشارة إلى أن المدقق المتخصص صناعياً، لا يعني بالضرورة عدم أدائه لخدمة التدقيق لمؤسسات القطاعات الأخرى، فقد يكون المدقق متخصصاً في تدقيق مؤسسات قطاع نشاط ما، ويؤدي خدمة التدقيق لبعض مؤسسات قطاعات الأنشطة الأخرى بصفته غير متخصص¹.

2.1.1. تعريف التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق

وصفت شركة التدقيق العالمية KPMG التخصص في التدقيق بأنه: "عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب التدقيق لمدققيها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد، إذ يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة التدقيق المؤداة لمؤسسات القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل"².

تناولت العديد من الدراسات تعريف مكاتب التدقيق المتخصصة صناعياً من وجهات نظر مختلفة، فقد عرّف Craswell & Al مكاتب التدقيق المتخصصة بأنها: "المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل أو تفوق 10% من إجمالي حصص المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع معين"³.

أما Mayhew & Wilkins فعرفها على أنها: "المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل أو تتجاوز 20% من حصص مؤسسات قطاع معين"⁴.

في حين عرفها O'Reilly & Resich بأنها: "تلك المكاتب التي تقوم باستثمار مواردها في تطوير معرفتها وخبرتها في الصناعة محل التخصص، بحيث يمكنها من الحصول على حصة كبيرة في سوق هذه الصناعة"⁵.

من خلال ما سبق تقديمه من تعريفات، نجد أن هناك اختلاف بين الباحثين من حيث نسبة الحصة السوقية التي تميز مكتب التدقيق المتخصص عن غيره، وعليه يمكن تعريف مكاتب التدقيق المتخصصة صناعياً بصفة عامة على أنها المكاتب التي تسعى إلى كسب ثقة العملاء من خلال تكريس جهودها في تطوير المعرفة والخبرة المتعمقة في قطاع معين، الأمر الذي يكسبها حصة جوهريّة في سوق هذا القطاع.

¹ هشام فاروق الإياري، التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 01، العدد 02، طنطا، مصر، 2008، ص 04.

² دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 01، عمان، الأردن، 2011، ص 49.

³ Allen T. Craswell, Jere R. Francis, & Stephen L. Taylor, **Auditor brand name reputations and industry specializations**, journal of accounting & economics, Vol. 20, 1995, p 301.

⁴ Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, **Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public**, auditing: a journal of practice & theory, vol. 22, No. 02, 2003, p 41.

⁵ Dennis M. O'Reilly, John T. Reisch, **Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us?**, the ohio CPA journal, vol. 16, 2002, p 42.

1.2.1. صفات ومعارف المدقق الخارجي المتخصص صناعيا

هناك العديد من الصفات والمعارف التي من الضروري أن تتوفر في جميع المدققين بغض النظر عن اختلاف القطاعات والأنشطة التي يمارسها مهنتهم فيها، إلا أن هناك صفات محددة يجب على المدققين الذين يختصون في تدقيق صناعة ما أن يتصفوا بها حتى يتميزوا بها عن غيرهم من المدققين غير المتخصصين.

1.2.1. صفات المدقق الخارجي المتخصص صناعيا

تتمثل صفات المدقق المتخصص في المؤهلات والمهارات التي يجب أن يتصف بها حتى يؤدي مهامه بكفاءة وفعالية تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة بشأن التقارير المالية، ولقد تناولت بعض الدراسات الصفات المثلى للمدقق حتى يكون متخصصا صناعيا، ومن أولى هذه الدراسات، الدراسة التي قام بها Shanteau & Abdolmohammadi سنة 1992 حول صفات المدققين الخبراء، ثم قاما بدراسة أخرى سنة 2004 حول صفات المدققين المتخصصين صناعيا، وفيما يلي سوف يتم التطرق إلى هذه الصفات في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04): صفات المدقق المتخصص صناعيا

عدد الصفات	صفات المدقق المتخصص صناعيا	تعريف الصفات
01	القدرة على التكيف	أن يعدل المدقق استراتيجية اتخاذ القرار ويكيفها لتصحيح الوضع الحالي، وأن يستجيب لتغيير الأمور في حالة حدوث مشاكل مستمرة.
02	الحزم	أن يكون المدقق صارما في تحديد أهدافه، وأن يتخذ قراراته في الوقت المناسب.
03	تحمل المسؤولية	أن يتحمل المدقق المسؤولية عن نتائج قراراته سواء الصائبة منها أو غير الصائبة.
04	مهارة التواصل	أن يقنع المدقق الآخرين بأن لديه معرفة متخصصة، وأن بمقدرته اتخاذ القرارات الصائبة.
05	معالجة المعلومات	أن يعالج المدقق المعلومات، ويدرك العلاقات المتداخلة بين مختلف الأدلة.
06	المعرفة الشاملة	أن يكون للمدقق قاعدة معرفية واسعة، وأن يبذل جهده لمواكبة الحقائق والتطورات الحاصلة.
07	النشاط	يستخدم المدقق طاقته بشكل كبير في حل المشاكل، وأن يقض وقتا كافيا في اتخاذ القرارات.
08	الخبرة	أن يكون المدقق ماهرا في الاعتماد على خبراته السابقة لاتخاذ القرارات.
09	التغذية العكسية	أن يستخدم المدقق المعلومات المتاحة والوسائل المساعدة في تقييم صحة قراراته، ويواجه المشاكل المعقدة من خلال التغذية العكسية المناسبة عند اتخاذ القرارات.
10	حب الاستطلاع	أن يكون المدقق على قدر عال من حب الاستطلاع فيما يخص حل المشاكل، ومختلف الجوانب المتعلقة بها.
11	الذكاء	أن يكون للمدقق مستوى عال من الذكاء، يمكنه من فهم واستيعاب المشاكل المعقدة بسرعة.
12	معرفة ما هو مناسب	أن يميز المدقق بسهولة بين المعلومات المناسبة التي عليه أن يستفيد منها، والمعلومات غير المناسبة التي يتجاهلها.

13	مواجهة الاستثناءات	أن يعرف المدقق متى يتبع الاستراتيجيات المختلفة لاتخاذ القرارات، وألا تكون لديه طريقة واحدة فقط لحل المشاكل.
14	المنهجية	أن تكون للمدقق خطة مدروسة لحل المشاكل، مع اتباع أسلوب الخطوة بخطوة لاتخاذ القرار.
15	إدراك الأساليب	أن يدرك المدقق كيفية وقوع الأخطاء بسهولة من خلال الأدلة التي يجمعها، وبالتالي يستطيع الحكم عليها.
16	حاد الملاحظة	أن يكون المدقق قادرا على استنباط المعلومات التي لا يستطيع الآخرون ملاحظتها في المشكلة.
17	الإتقان	يحاول المدقق أن يكون متقنا في عمله من خلال البحث على الاستراتيجيات المثلى، وإيجاد أفضل الحلول.
18	اختيار المشكلة الممكن معالجتها	أن يستخدم المدقق الحكمة والتخطيط في انتقاء المشاكل الممكن معالجتها أو حلها بشكل فعال.
19	تبسيط المشكلة	في المشاكل المعقدة، أن يستخدم المدقق استراتيجية تحليل المشكلة بتفاصيلها حتى يسهل عليه فهمها جيدا.
20	حل المشاكل	أن يكون المدقق قادرا على إيجاد حلول للمشاكل الصعبة، وعند حدوث مشاكل جديدة يمكنه تطوير مختلف الاستراتيجيات لحلها.
21	سرعة التفكير	أن يدرك المدقق العلاقة بين البيانات، وأن يتصور الاحتمالات والمخاطر المستقبلية.
22	مهارات البحث	أن تكون للمدقق القدرة على البحث عن مصادر جديدة للمعلومات، بحيث تساعده على معالجة المشاكل الصعبة.
23	الثقة بالنفس	أن يكون المدقق واثقا من نفسه عند اتخاذ مختلف القرارات.
24	تحمل الضغوط	أن يكون المدقق قادرا على تحمل الضغوط الكبيرة، ويستمر في حل المشاكل بفعالية حتى في الظروف المعقدة جدا.
25	تحليل المهام	أن يحدد المدقق طبيعة المهمة بسهولة، ويستطيع التمييز بين مختلف المهام والأنشطة، مثل التمييز بين المهام الصعبة من السهلة.

Source: Mohammad J. Abdolmohammadi, D. Gerald Searfoss & James Shanteau, **An investigation of the attributes of top industry audit specialists**, behavioral research in accounting, Vol.16, 2004, p14, 15.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ تعدد واختلاف صفات المدقق المتخصص صناعيا وأهميتها في صحة قراراته عند أداء مهامه، وبالرجوع إلى التعاريف المقدمة للمدقق المتخصص، نجد أن الخبرة والمعرفة الشاملة الخاصة بتدقيق صناعة محددة، تعد من أهم الصفات الضرورية التي يجب أن تتوفر فيه، بالإضافة إلى باقي الصفات كالقدرة على التكيف، مهارات التواصل والتحليل، والسمات الذاتية، فضلا عن كيفية التعامل مع المشاكل ومعالجتها وتقديم حلول لها.

1.2.2. معارف المدقق الخارجي المتخصص صناعيا

بالإضافة إلى صفات المدقق ومهاراته التي سبق التطرق إليها، فإن هناك مجموعة من المعارف الواجب توفرها لدى المدقق حتى يكون متخصصا صناعيا، ولقد حدد Simnett & Wright محفظة المعرفة المطلوبة من قبل المدقق المتخصص في صناعة معينة، تتمثل هذه المحفظة في ستة مجموعات رئيسية¹:

أ. معرفة المتطلبات التنظيمية والقانونية المختلفة، والمتعلقة بصناعة معينة، والتي قد تكون مفيدة مثلا في تقييم بعض العوامل مثل مخاطر التدقيق؛

ب. معرفة بيئة الأعمال الاقتصادية والتجارية الخاصة بنشاط معين، والتي قد تساعد في تدقيق الأعمال الخاصة بهذا النشاط بشكل مميز؛

ج. معرفة المعايير والممارسات المحاسبية الخاصة بصناعة محددة وفهمها، وذلك من أجل التدقيق بطريقة فعالة؛

د. معرفة خاصة بالمؤسسة محل التدقيق، مثل هيكلها التنظيمي والمعلومات المرتبطة بها، والتي تساعد في تدقيق المؤسسة ضمن قطاعها بشكل أفضل؛

هـ. معرفة معايير وتقنيات التدقيق، والتي تعتبر ذات أهمية في التدقيق الفعال للعميل في صناعة ما؛

و. معارف ومهارات أخرى، مثل معرفة من هم الأفراد الذين يمكن استشارتهم في حالة حدوث مشاكل معينة.

في هذا الصدد، أوضح Bonner & Lewis أن أداء المدقق المتخصص لمهامه يتطلب أنواعا معينة من المعرفة كمحددات أساسية للخبرة، حيث تتمثل هذه الأنواع في: المعرفة العامة بمختلف الصناعات، والتي يكتسبها مع مرور الوقت ومن قبل الأشخاص الذين يزاولون المهنة، بالإضافة إلى المعرفة المتخصصة بالصناعة، والتي يكتسبها المدقق من خلال التعليم والتدريب في مجال محدد، وأخيرا المعرفة الإضافية، هذه الأخيرة لا يتم اكتسابها بالضرورة من خلال التدريب، بل يكتسبها المدقق عن طريق تجاربه الشخصية².

في الأخير، نستنتج أن معرفة القوانين والتنظيمات والسياسات المتعلقة بصناعة محددة، وكذا كيفية تطبيق المعايير المحاسبية، وغيرها من المعارف والمهارات الأخرى تعتبر مكملات لصفات المدقق التي يجب أن يتحلى بها حتى يكون متخصصا صناعيا، فمثلا، المدقق الذي لديه القدرة على التعامل مع المشاكل التي تواجهه، وكيفية معالجتها، وليس لديه أساس معرفي من القوانين والتنظيمات وغيرها ذات العلاقة بصناعة ما، أو العكس، فإنه من المرجح أن يصعب عليه أداء مهامه بكفاءة.

¹ Roger Simnett, Arnold Wright, **The portfolio of knowledge required by industry specialist auditors**, journal of accounting and business research, Vol. 35, No. 01, 2005, p 91.

² Sarah E. Bonner, Barry L. Lewis, Op.Cit, p 03-04-05.

3.1. مستويات التخصص الصناعي في التدقيق

يمكن تقسيم مستويات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي أو لمكتب التدقيق إلى العديد من التصنيفات، يمكن توضيحها في الآتي:

1.3.1. مستوى التخصص الصناعي في التدقيق حسب النطاق

يمكن تقسيم التخصص في التدقيق من حيث النطاق أو المجال إلى نوعين¹:

- التخصص الضيق (الدقيق): ويعني الاكتفاء بتدقيق نشاط أو صناعة واحدة فقط.
- التخصص المرن: والذي يعني تدقيق نشاطين أو أكثر بينهما تقارب وتشابه مثل البنوك والتأمين أو الحديد والصلب والإسمنت أو صناعة الملابس والنسيج.

2.3.1. مستوى التخصص الصناعي في التدقيق حسب المنطقة الجغرافية

يستطيع المدقق أو مكتب التدقيق أن يكون متخصصا على ثلاثة مستويات، تتمثل في الآتي²:

- مستوى المدينة أو مكتب التدقيق: هو مستوى التخصص لمكتب التدقيق في مدينة ما، وذلك من خلال تدقيقه قطاع (صناعة) من القطاعات لمجموعة من المؤسسات التي توجد في المدينة نفسها.
- المستوى الوطني أو المحلي: هو مستوى التخصص لمكتب التدقيق في دولة ما، وذلك من خلال تدقيقه قطاع من القطاعات لمجموعة من المؤسسات المتواجدة في الدولة نفسها.
- المستوى العالمي: هو مستوى التخصص لمكتب التدقيق حول العالم بأكمله، وذلك من خلال تدقيق المكتب لقطاع من القطاعات لمجموعة من المؤسسات التي توجد في مختلف دول العالم.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من أن معظم الأبحاث السابقة تطرقت إلى دراسة التخصص في التدقيق على المستوى الوطني، فإن الدراسات الحديثة أولت الاهتمام بالتخصص على مستوى المدينة الذي قد يلعب دورا أكثر أهمية، ومثال ذلك، مكاتب التدقيق الكبرى التي لديها هيكل لامركزي، وتعمل كشبكة من المكاتب المحلية المستقلة، فالمكاتب المتخصصة على مستوى المدينة تقوم بإنجاز عمليات التدقيق بجودة عالية، وذلك بسبب حصولها على فهم أعمق لاحتياجات العميل، بالإضافة إلى المعرفة المتخصصة بأنشطته، كما أنها تكون قادرة على

¹ أشرف محمد ابراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 02، مصر، 2007، ص 243.

² دعاء خالد أبو عيسى، مرجع سابق، ص 51.

بناء تفاهم وتناسق جيد مع العميل، مما يؤدي إلى الارتباط معه لفترة أطول¹.

من جهة أخرى، فالمكاتب المتخصصة على مستوى العالم لديها من الميزات ما يمكنها من التنافس بشكل أقوى من مكاتب التدقيق المتخصصة على المستوى المحلي، وذلك من خلال المعرفة المختلفة للممارسات المتبعة في أنحاء الدول لنفس القطاع، والعمل في بيئات مختلفة، وكذا الخبرة المكتسبة من التعامل مع عملاء متشابهين مقيمين بمواقع مختلفة، بالإضافة إلى أخذ الخبرة من ذوي الكفاءات العالية لموظفي مختلف المكاتب، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق اسم تجاري لامع².

ما يمكن ملاحظته، أن التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق على جميع المستويات ذو أهمية بالغة، سواء التخصص في أداء عملية التدقيق على مستوى المدينة وما يحققه من فهم ومعرفة متخصصة بالعميل وبيئته التي ينتمي إليها، أو التخصص على مستوى الدولة والذي قد يؤهل المكاتب إلى التخصص في تدقيق قطاع من القطاعات لمختلف الدول على مستوى العالم، هذا الأخير له أهمية جوهرية من حيث المعرفة والخبرة المكتسبة من بيئات متعددة لنفس القطاع محل التدقيق.

4.1. أهداف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

يسعى المدقق الذي يتخصص في تدقيق صناعة ما لتحقيق العديد من الأهداف، يتمثل أهمها في الآتي:

- زيادة الطلب على خدمات التدقيق، وخدمات غير التدقيق* عبر هذه الصناعة لمكاتب التدقيق؛
- تحسين كفاءة مكتب التدقيق من خلال اقتصاديات الحجم الناتجة عن تركيز استثمارات الموارد والتكنولوجيا في صناعة محددة³؛
- السعي لتحقيق ميزة تنافسية للمدقق المتخصص عن باقي المنافسين في السوق؛
- تعظيم كفاءة مهمة المدقق، حيث أن المدقق المتخصص يستغرق وقت أقل من الوقت المستهدف، واختبارات تدقيق أقل بشكل عام⁴؛

¹ Somdeb Bhattacharya, **Auditor Industry specialization and earnings response coefficient: A New Zealand perspective**, master of business thesis, Auckland university of technology, Auckland, New Zealand, 2011, p 15, 16.

² دعاء خالد أبو عيسى، مرجع سابق، ص 51.

* خدمات غير التدقيق: مثل الخدمات الاستشارية، خدمات مسك الدفاتر المحاسبية وغيرها.

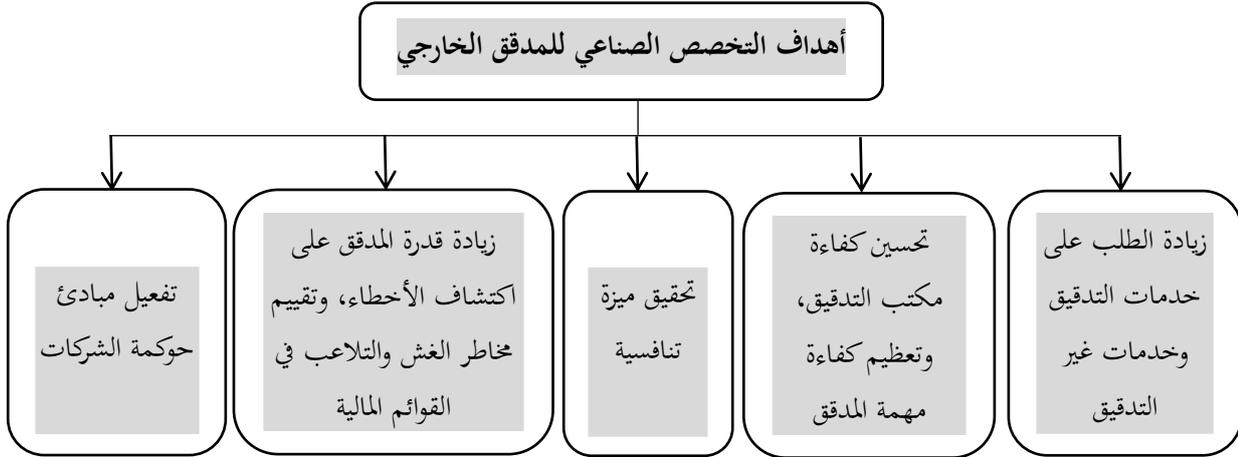
³ Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, **Audit firm industry expertise: a review and synthesis of the archival literature**, journal of accounting literature, Vol. 20, 2001, p 02.

⁴ أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 179، 192.

- زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء التي تحدث في القوائم المالية، حيث أنه من المتوقع أن يكتشف المدقق الذي لديه معرفة متخصصة بصناعة معينة أخطاءً أكثر من المدقق غير المتخصص¹؛
- قدرة المدقق على تقييم مخاطر التدقيق بطريقة أفضل، فالمدقق الذي تكون له معرفة خاصة بصناعة محددة، يسهل عليه معالجة المعلومات الضرورية لتدقيق حسابات مؤسسات هذه الصناعة، وهو ما يمكنه من اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالمدقق المتخصص يستخدم خبرته من تدقيق أنشطة الصناعات المماثلة²؛
- تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، حيث أن هذه المبادئ تتضمن ضرورة الالتزام بإجراء تدقيق سنوي من قبل مدقق مستقل وكفاء، وإبداء رأيه الفني بموضوعية للأطراف ذات المصلحة عن مدى صحة القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب من المدقق تطوير آليات عمله بحيث يصبح أكثر معرفة بطبيعة نشاط العميل، مما يمكنه من إصدار تقريره بشكل أفضل³.

من خلال ما سبق ذكره، يمكن تلخيص هذه الأهداف في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): أهداف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على ما ذكر أعلاه.

¹ Vincent E. Owhoso, William F. Messier & John G. Lynch, **Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review**, journal of accounting research, Vol. 40, No. 03, U.S.A, 2002, p 885.

² Mark H. Taylor, **The effects of industry specialization on auditors' Inherent risk assessments and confidence judgement**, journal of contemporary accounting research, Vol. 17, No. 04, 2000, p 698, 699.

³ محمد السيد محمد الصغير، دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22، العدد 02، مصر، 2008، ص 192.

المبحث الثاني: دوافع وأهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي والانتقادات الموجهة له

في هذا المبحث سنحاول إلقاء الضوء على أهم الدوافع التي أدت إلى ظهور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، أهمية تخصص المدقق صناعياً، مساهمة كل من المنظمات المهنية ومعايير التدقيق ومكاتب التدقيق في إبراز هذه الأهمية، بالإضافة إلى التطرق لأهم الانتقادات التي وجهت للتخصص الصناعي.

1.2. دوافع ظهور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي والحاجة إلى تطويره

أصبح التخصص الصناعي للمدقق ذو أهمية بالغة، وضرورة ملحة لممارسة مهنة التدقيق في الوقت الحالي، وذلك للعديد من الأسباب والدوافع التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة تصنيفات تتمثل في دوافع عامة، دوافع متعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق، دوافع متعلقة بصفة مباشرة بالتخصص الصناعي للمدقق، وذلك كما يلي:

1.1.2. دوافع عامة

هناك العديد من الأسباب وراء ظهور تخصص المدقق بشكل عام، يمكن توضيحها من خلال الآتي¹:

أ. التحول في معظم دول العالم من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي

إن التحول في معظم دول العالم من النظام الاشتراكي القائم على أساس امتلاك الدولة لعوامل الإنتاج إلى النظام الرأسمالي القائم على أساس آليات السوق الحر، أدى إلى زيادة عدد شركات المساهمة الخاصة والتي تحتل الجانب الأكبر من سوق التدقيق، الأمر الذي يعد دافعا لوجود مدققين متخصصين في نشاط هذه الشركات.

ب. زيادة حجم ودرجة التعقيد في العديد من مؤسسات الأعمال

إن حجم عدد كبير من المؤسسات اتسع وتعمد بشكل واضح، خاصة في ظل تقدم تكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي أدى إلى زيادة القضايا الخاصة بالمحاسبة والتدقيق وتعقدها، فالمسؤوليات التي قد يتعرض لها المدقق (مدنية أو جنائية أو تأديبية)، ترجع في معظم الأحوال إلى التعقيد الذي أصبحت تتسم به بيئة الأعمال، وبالتبعية بيئة التدقيق، ومن ثم زيادة حاجة المدقق إلى وسيلة تمكنه من الوفاء بهذه المسؤوليات، وكانت هذه الوسيلة هي التخصص في تدقيق نشاط معين.

على ضوء ما تقدم، يتضح أن التغيرات التي طرأت في بيئة الأعمال المعاصرة بصفة عامة وبيئة التدقيق بصفة خاصة، وكذا التوجه إلى العمل بآليات السوق الحر، أدى إلى صعوبة التحكم في إدارة القضايا المتعلقة بالتدقيق، وكان تخصص المدقق أحد الوسائل التي يمكن أن تواجه هذه الصعوبة، وذلك من خلال تطوير المدقق

¹ أشرف محمد ابراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 245.

لمعارفه وخبراته المتعلقة بصناعة معينة، الأمر الذي يؤدي إلى تعمق المدقق في معالجة قضايا التدقيق المتعلقة بهذه الصناعة، وبالتالي يكون المدقق قادرا على القيام بمهامه بمزيد من الكفاءة والجودة.

2.1.2. دوافع متعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق

تتمثل أهم دوافع ظهور تخصص المدقق ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق فيما يلي:

أ. نقص ثقة المجتمع في أداء المدققين الخارجيين

لقد أدت حالات التعثر والإفلاس التي تعرضت لها بعض مؤسسات الأعمال في بعض دول العالم إلى التساؤل عن دور المدقق، حيث وُجد أن المدقق إما أنه لم يقوم بالدور المطلوب منه بما يتفق مع متطلبات معايير الأداء المهني وقواعد السلوك المهني، و/أو أنه كان متواطئا مع إدارة المؤسسة، إن هذا الإخفاق أو التواطؤ من طرف المدقق أدى إلى التأثير السلبي على ثقة المجتمع بصفة عامة، ومجتمع الأعمال بصفة خاصة، فإعادة الثقة في التدقيق يمكن تحقيقها من خلال زيادة جودة خدمات التدقيق، والتي يمكن تحقيقها من خلال العديد من الأساليب، منها تبني استراتيجية تخصص المدقق¹.

بالإضافة إلى ذلك، فإن إفلاس وانحيار المؤسسات المذكورة أعلاه، وما تبع ذلك من انهيار إحدى الشركات الخمس الكبرى العالمية للتدقيق آرثر أندرسون (Arthur Andersen)، أدى إلى واقع مهني شهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد بعض أعضاء المهنة، على كل من المستويين العالمي والمحلي، مما أثر كذلك على ثقة المستفيدين من خدمات التدقيق².

ب. الاعتماد على الأحكام والتقدير الشخصية للمدقق أثناء عملية التدقيق

يعتمد المدقق في أداء المهام المكلف بها على مجموعة من القواعد الواردة في معايير الأداء المهني للتدقيق، إلا أن هذه المعايير لم تمنع المدقق من اعتماده على حكمه وتقديره الشخصي في مراحل عملية التدقيق، والتي من بينها قبول مهمة التدقيق، التخطيط لها، تنفيذها، وإعداد تقرير التدقيق، فتقدير المدقق يلعب دورا جوهريا في التدقيق رغم ظهور العديد من الأساليب الإحصائية المستخدمة في عملية التدقيق، وبالتالي يمكن أن يلعب تخصص المدقق دورا هاما في ترشيد التقدير والحكم الشخصي للمدقق من خلال كمية ونوعية المعلومات المتوفرة

¹ أشرف محمد ابراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 246.

² خالد محمد عبد المعتم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 42، العدد 01، القاهرة، مصر، 2005، ص 86.

لديه سواء المعلومات العامة أو المتخصصة، وتتوافر هذه المعلومات لدى المدقق المتخصص¹.

ج. الزيادة في حجم القواعد المحاسبية المتخصصة

إن التغيرات والتطورات المتلاحقة والمتسارعة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي، توضح مدى الحاجة إلى ضرورة تطوير آليات العمل المهني للتدقيق²، وما تبع ذلك من تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدى، أدى إلى ضرورة فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة، وهو ما يرمي إليه التخصص الصناعي للمدقق الذي قد يكون وسيلة فعالة لتوفير خدمات تدقيق ذات جودة عالية³.

من خلال ما سبق ذكره، يتبين لنا أن تخصص المدقق قد يساهم في إعادة الثقة لمهنة التدقيق بعد الفضائح المالية التي تعرضت لها أكبر مكاتب التدقيق في العالم هذا من جهة، ومن جهة أخرى، نجد أن استراتيجية تخصص المدقق يمكن أن تلعب دورا هاما في ترشيده الحكم الشخصي للمدقق، مما يؤدي إلى إبداء رأيه الفني بكفاءة أكبر، وبالتالي تقديم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى.

3.1.2. دوافع متعلقة بالتخصص الصناعي في التدقيق

تعددت الأسباب ذات العلاقة المباشرة بظهور التخصص الصناعي للمدقق، ونذكر أهمها فيما يلي:

أ. استخدام تخصص المدقق كاستراتيجية للمنافسة

مع تزايد حدة المنافسة والتغيرات العالمية على النطاق الدولي، بدأت مكاتب التدقيق الكبرى في البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها، وقد أدى ذلك إلى قيامها بمحاولات للحصول على نسب أعلى من حصص السوق -وهو ما يتماشى مع مفهوم التخصص الصناعي للمدقق- لتحقيق خبرة أفضل لجذب العملاء، ولجعل اللجوء إلى مكاتب التدقيق الأخرى خيارا غير جذاب بالنسبة للعملاء⁴.

ونظرا لأن رسوم التدقيق تعتمد على درجة التمايز بين مكاتب التدقيق، فإن استراتيجية تخصص المدقق تساعد على تحقيق ميزة تنافسية هامة (تكاليف أقل، وجودة خدمة أعلى) تكسبه قوة تفاوضية مع عملاء التدقيق الذين يحرصون على خدمات تدقيق ذات جودة أعلى⁵.

¹ أشرف محمد ابراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 248.

² خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 85.

³ أحمد زكي حسين متولي، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية تطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 01، مصر، 2006، ص 165، 166.

⁴ المرجع نفسه.

⁵ Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, Op.Cit, p 37.

ب. تأكيد المعايير الدولية للتدقيق على أهمية تخصص المدقق

لقد ألزمت معايير التدقيق الدولية (ISA) المدقق بضرورة إلمامه بنشاط العميل، حتى يتمكن المدقق من أداء التدقيق بكفاءة وفعالية، حيث أن أبرز هذه المعايير، المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 315 بعنوان: "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" الذي طالب المدقق بضرورة تفهم أعمال العميل والصناعة التي يعمل بها¹.

ج. زيادة إدراك مكاتب التدقيق العالمية لأهمية تخصص المدقق

إن مكاتب التدقيق العالمية التي يطلق عليها مجموعة الكبار* (Big N)، والتي يبلغ عددها حتى الآن أربعة مكاتب (Big 4)، والتي تسيطر على سوق التدقيق العالمي باعتبارها تمتلك أكبر الحصص فيه، قد قامت بإعادة تنظيم أنشطة تدقيقها حسب صناعات محددة، كما أشارت مقالات في الصحافة المالية (Financial Press) على أن مكاتب التدقيق (Big 4) تبذل جهوداً كبيرة في إنشاء التخصص الصناعي للمدققين².

وتماشياً مع خطة البحث، سيتم التطرق إلى مساهمة كل من المعايير الدولية للتدقيق، وكذا مكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق بشيء من التفصيل لاحقاً.

من خلال ما ورد أعلاه، يمكن القول أن تخصص المدقق قد يكون وسيلة للتمييز في ظل حدة المنافسة التي شهدتها بيئة الأعمال مؤخراً، وهو ما جعل المنظمات المهنية تؤكد على أهمية تخصص المدقق من خلال إصدار معايير تنص على ضرورة فهم المدقق لطبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها، هذا وبالإضافة إلى مكاتب التدقيق العالمية التي نادى هي الأخرى بأهمية التخصص من خلال إعادة هيكلة أنشطة تدقيقها حسب صناعات محددة.

2.2. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

يعد تخصص المدقق صناعياً أحد الاستراتيجيات الحديثة لتطوير خدمات التدقيق في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من تطورات وتغييرات جوهرية والتي تعتبر بمثابة تحديات للمهنة، لذلك تسعى مكاتب التدقيق إلى العمل بالتخصص بهدف تحسين الأداء المهني، ويتم توضيح أهمية المدقق المتخصص صناعياً في الآتي:

¹ أشرف محمد إبراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 248.

* Big N: كانت هذه المجموعة تعرف باسم Big 8، وفي سنة 1989 تم تخفيضها إلى Big 6، ثم 5 Big سنة 1998 بسبب سلسلة من الإندماجات التي حصلت بين أكبر الشركات العالمية، وفي عام 2002 أصبحت المجموعة Big 4 بعد سقوط شركة آرثر أندرسون إثر مشاركتها في فضيحة أنرون (Enron)، ومنذ ذلك الحين وهي Big 4 إلى يومنا.

² Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, Op.Cit, p 35.

1.2.2. زيادة كفاءة عملية التدقيق

يعد المدقق المتخصص أكثر كفاءة في إنجاز مهمة التدقيق، إذ يتطلب وقت أقل في التنفيذ من الوقت المستهدف، كما يؤدي إلى اختبارات تدقيق أقل بشكل عام¹، وذلك من خلال قيام المدقق بتركيز جهوده في صناعة معينة، مما يسمح له باكتساب معرفة متخصصة بقضايا تلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات متميزة في الأداء المهني، بالإضافة إلى ذلك، يؤدي الفهم المتعمق في صناعة محددة إلى زيادة القدرة على تحديد المشاكل والقضايا التي تتعلق بعملاء تلك الصناعة وكيفية التعامل معها، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة التدقيق².

2.2.2. تقليل مخاطر التدقيق

تكمن مخاطر التدقيق في إبداء المدقق لرأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات المالية، فالتخصص الصناعي يكسب المدقق خبرة عالية لتقييم المخاطر المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بالمدقق غير المتخصص، إذ أن نوع الصناعة يؤثر في مخاطر أعمال المدقق، ومن هنا تأتي أهمية المدقق المتخصص في تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها³.

3.2.2. تخفيض احتمال عدم اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية

يُسهل تخصص المدقق في تدقيق صناعة ما مهمته عند فحص العمليات المحاسبية التي تقوم بها إدارة المؤسسة، والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية أو غش⁴.

فعلى الرغم من أهمية المعرفة التي تتوافر لدى المدقق عن عميل التدقيق، بدءاً من قبول المدقق تدقيق حسابات العميل إلى غاية تحرير تقريره، إلا أنها لا تغن عن الخبرة المتخصصة في الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، فعدم توفر تلك الخبرة في الصناعة قد تقود المدقق إلى إبداء رأي غير سليم عن القوائم المالية، والتي تمثل مسؤولية جسيمة تقع على عاتقه⁵.

4.2.2. تعزيز سمعة المدقق

إن التخصص الصناعي للمدقق يحسن من سمعته، حيث يساعد في جذب عملاء جدد في صناعة محددة، بالإضافة إلى الاحتفاظ بالعملاء الحاليين، وبالتالي، يتم الحصول على عوائد مالية مرتفعة، ويتم ذلك من

¹ أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 197.

² Dennis M. O'Reilly, John T. Reisch, Op.Cit, p 42, 43.

³ معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سابق، ص 417.

⁴ أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص 177.

⁵ ليلى عزيز صليب، مرجع سابق، ص 389.

خلال تقديم المدققون المتخصصون لخدمات تدقيق متميزة - حيث يتم استثمار الوقت والموارد لاكتساب خبرة متخصصة في تلك الصناعة- مقارنة بالخدمات التي يقدمها المدققون غير المتخصصون¹.

5.2.2. زيادة قدرة المدقق على التفاوض حول أتعاب التدقيق

إن استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق تعد أحد وسائل تطوير ورفع مستويات الأتعاب، حيث أنها تمنح للمدقق قوة التفاوض مع العملاء حول تحديد نسبة الأتعاب مقابل الخدمات المتخصصة التي يقدمها²، فمن الطبيعي أن يقوم المدقق المتخصص بالمطالبة بزيادة أتعاب عملية التدقيق، نظرا لتحمله استثمارات إضافية لتطوير وتنمية خبرته الخاصة بالصناعة المعنية، وبالتالي يتحصل على عائد لهذه الاستثمارات³، وفي المقابل، قد تفضل مؤسسات قطاعات الأنشطة الحساسة مثل مؤسسات قطاع (صناعة) البترول التعامل مع مكاتب تدقيق أكثر خبرة وتخصص وذات رأس مال بشري كبير، وذلك من أجل الحفاظ على سمعة هذه المؤسسات وكذا تخفيض تكاليف الوكالة مقابل تحمل أتعاب إضافية⁴.

وخلافا لذلك، ينبغي الإشارة إلى أن هناك دراسات توصلت إلى أن تخصص مكتب التدقيق في صناعة ما، يؤدي إلى زيادة حصته السوقية في تلك الصناعة مقارنة بالمنافسين، مما يمكن المكتب من تحقيق اقتصاديات الحجم، والذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب التدقيق⁵.

6.2.2. التقليل من ممارسات إدارة الأرباح

إن تخصص المدقق صناعيا يعمل على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة الأرباح، وذلك بعدة طرق منها⁶:

- يُفترض أن المدقق المتخصص صناعيا، لديه معرفة جيدة بالممارسات المحاسبية التي تخص تلك الصناعة، وبالتالي، يعتبر أكثر قدرة على تحديد الممارسات التعسفية والسيطرة عليها؛

¹ Dennis M. O'Reilly, John T. Reisch, Op.Cit, p 43.

² أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص 188.

³ شوقي السيد فودة وآخرون، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 04، مصر، 2018، ص 17.

⁴ صبري ماهر مشتهى، تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، غزة، فلسطين، 2014، ص 292.

⁵ Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, Op.Cit, p 34.

⁶ Kenneth J. Reichelt, Dechun Wang, **National and Office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality**, journal of accounting research, Vol. 48, No. 03, USA, 2010, p 652.

- نظرا لأن المدقق المتخصص صناعيا يكتسب سمعة جيدة في الصناعة التي يتخصص فيها، وعليه، يكون لديه حافزا لحماية سمعته والحفاظ عليها، من خلال مقاومة ضغط العميل للحصول على قدر كبير من الاستقلالية من أجل تقليل مخاطر التقارير المضللة، لا سيما ممارسات إدارة الأرباح.

من خلال ما سبق ذكره، نجد أن التخصص صناعيا يوفر خبرة ومعرفة متخصصة للمدقق بكافة ظروف الصناعة وقضاياها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة المدقق، وبالتالي يسهل عليه أداء العديد من مهام عملية التدقيق، على رأسها إبداء رأي سليم حول القوائم المالية، وذلك من خلال زيادة قدرة المدقق المتخصص على اكتشاف الغش والأخطاء التي تحدث في تلك القوائم، وأيضا اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي قد يلجأ إليها بعض المديرين من خلال ممارسة الحكم الشخصي حول بعض الأمور للتأثير على الأرباح المعلن عنها، هذا وبالإضافة إلى تحديد مخاطر التدقيق بدقة وفعالية، كل ذلك يؤدي إلى تعزيز سمعة المدقق، وعليه قدرته على التفاوض حول أتعاب التدقيق.

وسيتم التفصيل في أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وعلاقته بجودة خدمات التدقيق في الفصل الثالث.

3.2. مساهمة المنظمات المهنية، المعايير الدولية ومكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

إن العمل باستراتيجية تخصص المدقق في صناعة ما، من شأنه أن يؤثر بشكل فعال على الأداء المهني للمدقق من جهة، وعلى المؤسسة محل التدقيق من جهة أخرى، وعليه أكدت بعض المنظمات المهنية على أهمية فهم المدقق لطبيعة صناعة العميل، كما نجد أن هناك بعض المعايير التي أشارت إلى أهمية هذه الاستراتيجية، ليس هذا فقط، بل وصرحت مكاتب التدقيق العالمية أيضا باهتمامها بتخصص المدقق، وبالتالي سيتم تناول مساهمة كل من هذه المنظمات، المعايير الدولية ومكاتب التدقيق في مجال تخصص المدقق في قطاع محدد.

1.3.2. مساهمة المنظمات المهنية في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

تمثل أهم المنظمات المهنية التي طالبت بضرورة فهم المدقق لنشاط العميل، وبالتالي اتباع استراتيجية تخصص المدقق، في الآتي:

أ. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

- اعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1998 أن التخصص الصناعي للمدقق يمثل أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة التدقيق في القرن الواحد والعشرين، وقضية هامة وحاسمة لاستمرارية مكاتب

التدقيق في العمل مستقبلاً¹، كما يعد أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة، علاوة على ذلك، يمثل أيضاً مدخلاً مهماً للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المدقق².

- أشار معيار التدقيق رقم 99 لسنة 2002 الصادر عن (AICPA) إلى أن حصول المدقق على المعرفة المتعلقة ببيئة ونشاط العميل يمثل الإطار الذي من خلاله يمارس المدقق دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للتدقيق، كما أنه من خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة (البيئة الخارجية)، وفهم الأحداث الاقتصادية والمعاملات داخل المؤسسة (البيئة الداخلية)، يمكن للمدقق تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه أعمال التدقيق بكفاءة وفاعلية³.

ب. مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (GAO)

- أوضح تقرير صادر عن مكتب المحاسبة العام الأمريكي* (GAO) سنة 2003، أن تخصص المدقق يعد أحد المزايا الرئيسية التي قد تؤثر على اختياره والتعاقد معه في المستقبل، ويرجع ذلك إلى أن تخصص المدقق يحسن من السمعة التي يتمتع بها، ويزيد من ثقة أصحاب رأس المال فيه، كما أكد التقرير على أن التخصص الصناعي للمدقق يمثل عنصراً هاماً من عناصر تقديم خدمات التدقيق.

إضافة إلى ذلك، أكد التقرير على أن التخصص الصناعي للمدقق يمثل الدافع الرئيسي لحالات الاندماج التي تتم بين مكاتب التدقيق، من أجل بناء خبرة صناعية⁴.

- في تقرير آخر، أشار مكتب (GAO) سنة 2008 على أهمية التخصص الصناعي في التدقيق، حيث أنه قد تستثمر مكاتب التدقيق المتخصصة صناعياً تخصصها من خلال تطوير وتسويق الخدمات المتعلقة بعملية التدقيق، وتعتبر هذه الخدمات خاصة بعملاء التدقيق لصناعة محددة، بالإضافة إلى تقديم مستويات أعلى من التأكيد، وفي هذه الحالة يمكن أن تحقق هذه المكاتب عوائداً من هذا الاستثمار من خلال تطبيق أساليب معينة⁵.

¹ أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 172.

² نادية خواجه موسى جمعة، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 32.

³ المرجع نفسه، ص 194.

* GAO: Government Accountability Office.

⁴ أشرف محمد إبراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 247.

⁵ GAO, Audits of public companies - continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action, United States Government Accountability Office, Washington, 2008, p 111, Available from: <https://www.gao.gov/assets/280/270953.pdf> (19/04/2020).

من خلال ما سبق ذكره، يمكن ملاحظة أن المنظمات المهنية أوضحت الدور الفعال لتخصص المدقق في التأثير على تقديم خدماته بمستويات ذات جودة، وذلك من خلال سمعته كمتخصص، له من المعارف المتخصصة والخبرة في مجال صناعة محددة ما يجعله يتمتع بقدرات مهنية يستطيع من خلالها القيام بهذه الخدمات، الأمر الذي يتطلب من المدقق الإلمام بكافة المعلومات حول نشاط العميل وبيئته.

2.3.2. مساهمة المعايير الدولية للتدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

إن المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي المحاسبي (IFAC)، تحدد مسؤولية المدقق المهنية من خلال وضع قواعد أساسية وإرشادات تساعد على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وبالنظر إلى مجال الدراسة، فإنه لا توجد معايير نصت بشكل مباشر على ضرورة تخصص المدقق في صناعة معينة، إلا أن بعض المعايير تطرقت إلى ذلك بشكل غير مباشر من خلال مطالبة المدقق بضرورة فهم طبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها، ومن أبرز هذه المعايير ما يلي:

أ. المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 (ISA 315) بعنوان: "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

إن هدف المدقق حسب هذا المعيار هو تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، وذلك من خلال فهم المؤسسة وبيئتها. ويقضي هذا المعيار أن التوصل إلى فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية للمؤسسة، يعد آلية مستمرة وديناميكية من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها أثناء التدقيق، ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المدقق من خلاله للتدقيق، ويمارس حكمه المهني طوال عملية التدقيق¹.

وحتى يتسنى للمدقق فهم طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها، يجب عليه أن يتوصل إلى فهم ما يلي²:

أ. عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية الخارجية الأخرى ذات الصلة بالأوضاع الاقتصادية مثل معدلات الفائدة والتضخم؛

ب. طبيعة المؤسسة، بما في ذلك عملياتها، هياكل الملكية والحوكمة بها، أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المؤسسة وتخطط للقيام بها، وكذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطريقة تمويلها لمعرفة ما إذا كان لها هيكل معقد، وذلك لتمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص: 219، 224.

² المرجع نفسه، ص 220.

- ج. اختيار المؤسسة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها، كما يجب أن يقيّم المدقق ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمؤسسة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المطبق، وكذا يقيّم السياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة؛
- د. أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهري؛
- هـ. قياس وفحص الأداء المالي للمؤسسة.

والجدير بالذكر أن المعيار رقم 315 حل محل المعيار رقم 310 بعنوان: "المعرفة بنشاط العميل" الذي هدف إلى توفير إرشادات حول المقصود بالمعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة، وتبيان أهمية ذلك بالنسبة للمدقق، ولكن تم سحبه سنة 2004.

ولالإشارة كذلك، فإن اهتمام المعايير الدولية للتدقيق بتخصص المدقق لم يقتصر فقط على المعيار رقم 315، وإنما هناك معايير أخرى أشارت إلى ضرورة إلمام المدقق بقدر كاف من المعلومات اللازمة حول الصناعة التي ينتمي إليها المدقق، وذلك حتى يتمكن المدقق من أداء مهامه ومسؤولياته بكفاءة، ومن أهم هذه المعايير:

ب. المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 (ISA 300) بعنوان: "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

إن هدف المدقق حسب هذا المعيار هو التخطيط للتدقيق من أجل تنفيذه بطريقة فعالة. يقضي هذا المعيار أنه عند تحديد خطة تدقيق شاملة، يجب على المدقق أن يحدد خصائص عملية التدقيق التي تبين نطاقها، ومن بين هذه الخصائص¹:

- متطلبات إعداد التقارير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات؛
- طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.

ج. المعيار الدولي للتدقيق رقم 250 (ISA 250) بعنوان: "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

إن الهدف الرئيسي للمدقق حسب هذا المعيار هو الحصول على الأدلة الكافية للتدقيق عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي لها تأثيرا مباشرا على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 207، 208، 214.

يتطرق هذا المعيار في إطار التوصل لفهم نشاط المؤسسة وبيئتها، إلى أنه يجب على المدقق أن يتوصل لفهم عام حول الإطار القانوني والتنظيمي الذي تخضع له المؤسسة، ويكون ذلك من خلال استخدام فهمه لعوامل الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة والعوامل الخارجية الأخرى المرتبطة بها¹.

من خلال ما تقدم ذكره، نجد أن بعض المعايير الدولية للتدقيق نادت بضرورة دراسة المدقق لبيئة المؤسسة محل التدقيق من خلال فهمه وإدراكه لكافة المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تنتمي إليها هذه المؤسسة، بما في ذلك عوامل القطاع ذات الصلة، طبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي وغيرها، كل ذلك من شأنه أن يساعد المدقق في إعداد خطة مناسبة لعملية التدقيق، بالإضافة إلى تمكينه من فهم اللوائح والأنظمة القانونية عند تدقيق القوائم المالية، مما يؤدي إلى اكتساب المدقق المعرفة المتخصصة التي قد تؤهله إلى تقديم خدمات تدقيق ذات جودة وفعالية.

3.3.2. مساهمة مكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

لقد شهدت السنوات الأخيرة، اتجاه العديد من مكاتب التدقيق المهنية الكبرى نحو القيام بعمليات إعادة هندسة أنشطتها في مجال التدقيق الخارجي على أساس التخصص الصناعي، وذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات التدقيق بمستوى كفاءة أكبر، وزيادة درجة ثقة المدقق في نفسه وأدائه، بما ينعكس في النهاية على درجة جودة عملية التدقيق.

ونظرا لأن استراتيجية التخصص الصناعي تعتمد في نجاحها على كبر حجم مكاتب التدقيق، وارتكازها على توافر كم مناسب من المدققين من ذوي التخصصات الصناعية المختلفة، فلقد قامت العديد من مكاتب التدقيق المهنية خلال العقود السابقة بعمليات اندماج، بغية توافر القدرات البشرية لإنجاح استراتيجية التخصص، ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية².

ولقد أوضحت مكاتب التدقيق العالمية (Big 4) اهتمامها المتزايد بتخصص المدقق من خلال التصريحات التي قامت بها³:

أ. تصريح شركة Deloitte

أوضحت شركة Deloitte اهتمامها في مجال تخصص المدقق مخاطبة العميل كما يلي: "نحن لا نعتقد أن نمطا واحدا يلائم الجميع، ونقدم حولا مثل مصممة لكل نشاط وسوق وموقف فريد، ويضمن تركيزنا النوعي

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 163، 167.

² خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 85.

³ هدير عاطف السيد عبد ربه، مرجع سابق، ص 79، 80.

لك بأن الخبراء الذين يعملون في شركتنا هم خبراء بالصناعة وعلى وعي بالاتجاهات الحالية، والتكنولوجيا، والقضايا التنافسية التي تواجهها، وأياً كان نشاطك، فلدينا الخبرة والمعرفة الملائمة للوصول إلى الحلول التي تلائم شركتك وتضيف لها قيمة دائماً".

ب. تصريح شركة PwC

أدلت شركة PwC (Price water house Coopers) بتصريحها المتعلق بتخصص المدقق كالاتي:
"لقد أعدنا أنفسنا لتوصيل الخبرة الصناعية إلى 22 من قطاعات السوق والتي يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات، وهي المنتجات والخدمات الصناعية والاستهلاكية، الخدمات المالية، التكنولوجيا وتوصيل المعلومات والخدمات الترفيهية".

ج. تصريح شركة EY

تطرت شركة EY (Ernst & Young) إلى تخصص المدقق كما يلي: "يشمل تخصصنا الصناعي على مجالات الخدمات المالية، التكنولوجيا والاتصالات، الخدمات الترفيهية، الطاقة، الكيمياء... إلخ".

د. تصريح شركة KPMG

صرحت شركة KPMG حول أهمية تخصص المدقق بما يلي: "إن مدخلنا الأساسي هو التخصص حسب الصناعة، وفي اعتقادنا أنه لا يمكننا أن نضيف قيمة حقيقية لعملائنا دون الفهم المتعمق لأنشطتهم، وهذا هو سبب استثمارنا المستمر من أجل تحسين معرفتنا بالأنشطة التي نقوم بخدمتها".

مما سبق، يتضح أن مكاتب التدقيق العالمية (Big 4) هي الأخرى، اهتمت بتخصص المدقق من خلال تصريحاتها في مواقعها الإلكترونية حول ما يمكن أن يقدمه الفهم المتعمق بنشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها من مزايا حقيقية تمثل في زيادة ثقة المدقق بنفسه وأدائه، مما ينعكس على تحسين خدمات التدقيق، حيث أن معظم هذه المكاتب قامت بتقسيم مجالات أعمالها إلى قطاعات محددة.

4.2. الانتقادات الموجهة للمدقق الخارجي المتخصص صناعياً

على الرغم من ما تم ذكره من الأسباب والدوافع التي أدت إلى المطالبة بضرورة تخصص المدقق صناعياً ومدى أهميته في بيئة التدقيق، إلا أن هناك عدة انتقادات وُجّهت لاستراتيجية التخصص الصناعي للمدقق، نتيجة لما قد يترتب عليه من قيود وآثار سلبية، ويمكن الإشارة إلى أبرز هذه الانتقادات كما يلي:

1.4.2. احتمال تسريب المدقق المتخصص لمعلومات إلى العملاء المنافسين

إن المدقق المتخصص يقوم بتدقيق مؤسسات تعمل في نفس الصناعة، فقد يتجنب العملاء التعاقد مع مدقق متخصص صناعياً، لأنه غالباً ما يقوم هذا الأخير بتقديم خدمات لعدد كبير من منافسيهم، مما يؤدي إلى تخوف العملاء من تسريبه لبعض المعلومات الخاصة بهم إلى هؤلاء المنافسين، فعلى سبيل المثال، عندما اندمجت شركة Ernst & Whinney مع شركة Arthur Young سنة 1989 لتشكيل شركة التدقيق Ernst & Young، فأصبحت الشركة المندمجة مسؤولة مؤقتاً عن تدقيق حسابات كل من شركة Coca Cola وشركة Pepsi، الأمر الذي كان غير مقبولاً لكلا الشركتين، مما أدى إلى تخوف شركة Pepsi وقيامها بتعيين مكتب تدقيق آخر¹.

ويمكن الرد على ذلك، بالقول أنه حسب قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، فإن المدقق، سواء كان متخصصاً أو غير متخصصاً ملزم بالسرية، حيث ينبغي عليه عدم كشف المعلومات والبيانات المهمة الخاصة بالعميل، والتي حصل عليها أثناء تنفيذ مهامه، إلا إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك².

2.4.2. التهديد المحتمل لاستقلالية المدقق

قد يؤثر التخصص الصناعي على استقلالية المدقق، حيث يرى البعض أن تطبيق استراتيجية تخصص المدقق صناعياً قد تؤدي إلى تخفيض استقلاليته وموضوعيته، وذلك من خلال اعتماد مكتب التدقيق على عدد محدود من العملاء الذين ينتمون إلى الصناعة نفسها، وبالتالي، يؤدي ذلك إلى توطيد العلاقة بينهم، مما يشكل تهديداً على استقلاله³.

ويمكن تدارك هذا التهديد والتغلب عليه، إذا ما تم التحقق من جدوى التخصص الصناعي في الواقع المهني، من خلال تطوير التنظيمات المهنية الملائمة لترجمة ذلك التخصص في الواقع العملي، ومن ثم تطوير كل من معيار الاستقلالية، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة، وكذلك فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية، فضلاً عن إطار عمل لجان التدقيق بالشركات المساهمة⁴، بالإضافة إلى ذلك، تنص قواعد السلوك الأخلاقي أيضاً على إلزامية المدقق أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً أثناء ممارسته لعمله أو إعداده لتقرير التدقيق⁵.

¹ Kimberly A. Dunn, Brian W. Mayhew, **Audit firm industry specialization and client disclosure quality**, review of accounting studies, No. 09, 2004, p 39.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 89.

³ Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, Op.Cit, p 17.

⁴ معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سابق، ص 416.

⁵ حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 92.

3.4.2. تقليص الخبرة العامة للمدقق

ينجم عن تخصص المدقق صناعياً تقليص خبرته المهنية العامة، مقابل زيادة فرص التطوير المتعمق له في مجال الصناعة التي يتخصص فيها¹، فقد يسيء بعض المدققين الراغبين في التخصص فهم المعنى الحقيقي لاتجاه استراتيجية التخصص الصناعي، فيقومون باكتساب المعرفة الخاصة بالصناعة التي يتخصصون فيها فقط -المعرفة المتخصصة-، ومن ثم لا يتابعون الأحداث والتطورات التي قد تتعرض لها الأنشطة والصناعات الأخرى. ويمكن مواجهة هذه السلبية، من خلال إعلام المدققين وتوعيتهم بأن التخصص لا يغن عن المعرفة والخبرة العامة التي يجب أن يتمتعون بها، خاصة وأن العديد من الأنشطة والصناعات المختلفة ليست مستقلة عن بعضها، فقد تؤثر صناعة معينة على صناعة أو صناعات أخرى، ومن الأمثلة الدالة على ذلك العلاقة بين كلاً من صناعة الإسمنت، الحديد، والصلب².

4.4.2. خلق الاحتكار في مهنة التدقيق

ينظر إلى التخصص الصناعي للمدقق بأنه قد يؤدي إلى خلق درجة تركيز صناعية عالية داخل سوق خدمة التدقيق، والتي قد تؤدي بدورها إلى خلق سيطرة من قبل بعض مقدمي الخدمة على بعض الصناعات من خلال حصص سوقية صناعية مؤثرة، مما يضعف المنافسة صناعياً في سوق الخدمة، ويزيد من الاقتراب من حالة احتكار القلة السوقية بالصناعات المختلفة. ويمكن الرد على ذلك، بالقول أن ظاهرة التركيز السوقي ترتبط بقدرة مكاتب التدقيق كبيرة الحجم مقارنة بما تعانيه مكاتب التدقيق صغيرة الحجم من قيود على طاقتها -خاصة البشرية-، فضلاً عن نقص الممارسة والخبرة الفنية لتدقيق مؤسسات بصناعات معينة، مما قد يبرر عدم قدرة مكاتب التدقيق صغيرة الحجم على منافسة تلك الأخرى كبيرة الحجم³.

في الأخير، يمكن القول أنه مهما اختلفت الانتقادات الموجهة لاستراتيجية التخصص الصناعي للمدقق، فإن ذلك لا يقلل من فاعلية هذه الاستراتيجية، خاصة وأن الآثار الإيجابية لتخصص المدقق تفوق سلبياته، هذا وبالإضافة إلى أن هذه السلبيات غير مؤكدة، وبالتالي، يمكن التقليل أو الحد منها من خلال التزام المدقق بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق المتعارف عليها، وذلك قصد المحافظة على استقلالية المدقق وموضوعيته، وكذا سرية

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 87.

² أشرف محمد إبراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مرجع سابق، ص 260.

³ هشام فاروق الإياري، مرجع سابق، ص 09، 33.

المعلومات وعدم تسريبها للمنافسين، أيضا، من خلال وعي المدقق بأهمية بقاءه على اطلاع مستمر على التغيرات الحاصلة في الصناعات الأخرى إضافة إلى معرفته المتخصصة بصناعة محددة، نظرا لأنها غير مستقلة عن بعضها، أما بالنسبة إلى أن التخصص يخلق الاحتكار ويقلل المنافسة فيمكن تفسيره بأن المؤسسات صغيرة الحجم أصلا قد لا يمكنها منافسة المؤسسات كبيرة الحجم.

المبحث الثالث: محددات ومقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

من أجل فهم واستيعاب مفهوم التخصص الصناعي للمدقق بشكل أفضل، فإنه ينبغي فهم محددات تخصص المدقق وكيفية قياسه، وهذا ما سيتم معالجته في هذا المبحث.

1.3.1 محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

تمثل محددات تخصص المدقق في الظروف والعوامل التي يتوقف عليها اختيار المدقق لتدقيق صناعة محددة دون الأخرى، أو بعبارة أخرى مجموعة الاعتبارات التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند اختيار الصناعة التي يرغب في تدقيقها دون غيرها، ويمكن توضيح أهم هذه المحددات كما يلي:

1.1.3.1 حالة الاستقرار التي تتسم بها الصناعة

يعتبر مستوى الاستقرار الذي تتمتع به صناعة معينة، والفرص الاستثمارية المتوقعة لها، محددًا رئيسيًا في تفضيل صناعة معينة عن أخرى للتخصص فيها، فاستقرار البيئة سواء الداخلية أو الخارجية التي تعمل فيها صناعة معينة، وحالات النمو والتوسع المنتظر تحقيقها منها، يشجع العديد من المدققين على تحمل المزيد من الاستثمارات من أجل تحسين قدراتهم على تدقيق النشاط أو الصناعة المختارة، وتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية¹.

2.1.3.1 حجم عميل التدقيق

يعد حجم المؤسسات محل التدقيق من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار في اختيار المدقق تدقيق صناعة ما، حيث أنه كلما كبر حجم المؤسسة، كلما نتج عنه تعقيد في العمليات والأنشطة المتعلقة بعملها بدرجة أكبر، وهذه التعقيدات تزيد من حقيقة أن مكتب التدقيق المتخصص في صناعة العميل هو الأكثر قدرة على تقديم خدمات تدقيق جيدة وبتكلفة مناسبة.

بالإضافة إلى ذلك، فالشركات الكبرى مثل شركات المساهمة يكون لها هيئة مساهمين ولجنة تدقيق، ينتج عنه زيادة اتجاه هذه الشركات إلى استخدام مكتب تدقيق متخصص في مجال صناعتها، ويرجع ذلك إلى مسؤولية الإدارة التي تعتبر هي الوكيل عن المساهمين في إدارة أموالهم واتخاذ القرارات الاستثمارية نيابة عنهم².

3.1.3.1 مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة

يمثل مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة التي يرغب المدقق التخصص فيها محددًا هامًا في اختيار تخصص صناعي معين، فدرجة تركيز وتخصص المدقق تتوفر بكثرة في الصناعات المنظمة والتي يقصد بها الصناعات

¹ أشرف محمد إبراهيم منصور، التخصص النوعي للمراجع الخارجي: تعريفه - أنواعه - محدداته، مجلة المحاسبة، المجلد 16، العدد 54، السعودية، 2012، ص 14.

² سامح عبد الرازق الحداد، مرجع سابق، ص 64، 65.

التي تنظم أعمالها مختلف التشريعات مثل صناعة التأمين وصناعة البنوك، مقارنة بالصناعات غير المنظمة التي تتمثل في الصناعات التي لا تتوفر على التشريعات الكافية لتنظيم أعمالها، فحاجة الصناعات المنظمة لمدقق متخصص تزيد عن حاجة الصناعات غير المنظمة، ويرجع ذلك إلى أن متطلبات المعرفة المطلوبة للصناعات المنظمة تفوق بكثير الصناعات غير المنظمة¹.

ولقد أكد Hogan & Jeter ذلك في دراستهما، حيث أن مستويات تركيز المدقق وتخصصه تكون أعلى في الصناعات المنظمة مقارنة بالصناعات غير الخاضعة للتنظيم، وذلك نظرا لمخاطر التقاضي المرتفعة التي تشهدها هذه الأخيرة، إضافة إلى صعوبة الامتثال لمتطلبات التقارير المالية المفروضة من قبل الصناعات غير المنظمة، مما يؤدي إلى زيادة تركيز المدققين في الصناعات المنظمة.

وتجدر الإشارة إلى أن مستوى تركيز المدقق وإمكانية تحقيقه لخبرة ومعرفة متخصصة لا يقتصر على الصناعات المنظمة فقط، بل يمتد أيضا إلى الصناعات غير الخاضعة للتنظيم ولكن بنسبة أقل².

4.1.3. حصة الصناعة في سوق التدقيق

بالإضافة إلى المحددات المذكورة أعلاه، تعد الحصة التي تمثلها صناعة معينة في سوق التدقيق محددًا هامًا هي الأخرى في تمييزها من طرف المدقق للتخصص فيها دون غيرها من باقي الصناعات، فالمدقق يفضل أن يتخصص في تدقيق الصناعة ذات النسبة الأكبر من سوق التدقيق، وذلك بسبب توفر ميزتين هما³:

- أن مكاتب التدقيق التي تتمتع بحصص سوقية كبيرة قادرة على توزيع تكاليف التدريب الخاصة بصناعة محددة على عدد كبير من العملاء، مما يؤدي إلى تحقيق اقتصاديات الحجم والتي لا يمكن تطبيقها بسهولة من قبل المكاتب ذات الحصص السوقية الصغيرة؛

- وأن مكاتب التدقيق ذات الحصص السوقية الكبيرة قادرة كذلك، على تطوير المزيد من المعرفة والخبرة الخاصة بصناعة معينة، وبالتالي قد يمكنها ذلك من تقديم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى من مكاتب التدقيق ذات الحصص السوقية الصغيرة.

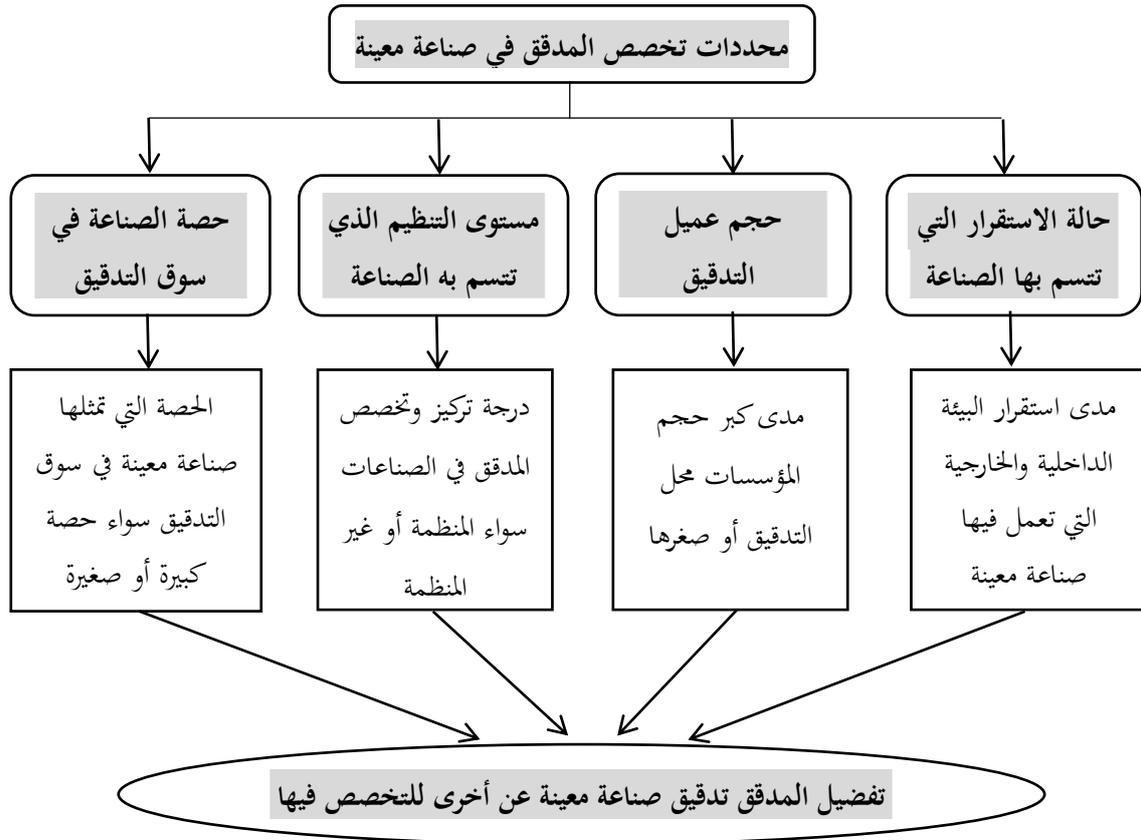
ويمكن تلخيص محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في الشكل الموالي:

¹ أشرف محمد إبراهيم منصور، التخصص النوعي للمراجع الخارجي: تعريفه - أنواعه - محدداته، مرجع سابق، ص 14.

² Chris E. Hogan, Debra C. Jeter, **Industry Specialization by auditors**, Auditing: A journal of practice, Vol. 18, No. 01, 1999, p p : 04-05.

³ Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, Op.Cit, p 33.

الشكل رقم (05): محددات التخصص الصناعي للمدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على ما ذكر أعلاه.

2.3. مقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

من خلال استقراء الدراسات السابقة، والتي تناولت كيفية قياس تخصص المدقق صناعيا، ونظرا لأن التخصص الصناعي للمدقق لا يمكن ملاحظته أو قياسه بشكل مباشر، إذ ينبغي الاعتماد على بدائل Proxies لتقديره، وعليه، نجد أن هناك ثلاثة مداخل (مقاييس) لتحديد ما إذا كان المدقق -أو مكتب التدقيق- يعد متخصصا في تدقيق مؤسسات صناعة معينة، وتمثل هذه المداخل في مقاييس رئيسيين هما مقياس الحصة السوقية، ومقياس حصة المحفظة، بالإضافة إلى مقياس آخر مقترح يتمثل في مقياس الحصة السوقية المرجحة والذي يعتبر مزج للمقياسين السابقين، ومن هذا المنطلق سيتم تناول هذه المقاييس بشيء من التفصيل.

1.2.3. مقياس الحصة السوقية

يتم التطرق إلى هذا المقياس كما يلي:

أ. مفهوم مقياس الحصة السوقية

عرف Pitts & Al الحصة السوقية على أنها: "مدى نفوذ المؤسسة في السوق التنافسية وحجم منتجاتها مقارنة بالحجم الكلي للسوق"¹.

يفسر مدخل الحصة السوقية Market share التخصص الصناعي، على أن المدقق يميز نفسه عن منافسيه من حيث حصته السوقية في صناعة معينة، حيث تتشابه المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة من خلال الأبعاد التشغيلية، الاستراتيجية، والاقتصادية، وتختلف عن المؤسسات التي تنتمي إلى صناعات أخرى، فالمدقق الذي يمتلك أكبر حصة سوقية في صناعة محددة، يعتبر الأكثر امتلاكاً للقاعدة المعرفية المتعلقة بتلك الصناعة، وتعكس الحصة السوقية الكبيرة في صناعة ما الاستثمارات الهامة التي يقوم بها المدقق في سبيل تطوير تقنيات التدقيق الخاصة بتلك الصناعة².

وفي هذا الصدد، ينبغي تحديد مستوى الحصة السوقية للمدقق في سوق التدقيق، فيما إذا كان على مستوى مدينة محددة، أو على المستوى الوطني (المحلي)، أو على المستوى الدولي، فلقد توصل بعض الباحثين إلى أنه كلما زاد التوسع في مدى الحصة السوقية من مجرد مستوى المدينة إلى المستوى المحلي إلى المستوى الدولي، كلما أعطى مؤشراً واضحاً على صلاحية مدخل الحصة السوقية كأساس للحكم على تخصص المدقق³.

في الواقع، إن امتلاك أكبر قاعدة معرفية خاصة بصناعة ما، لا تكون نتيجة أكبر حصة سوقية فقط، بل هناك سبل أخرى، مثلاً عدد السنوات التي قام فيها المدقق بتدقيق عملاء صناعة محددة، أو من خلال تدريب خاص للمدقق، وأيضاً عن طريق تقديم خدمات استشارية لعملاء ينتمون للصناعة نفسها، وكذلك من خلال توظيف خبراء من نفس الصناعة، وبالتالي، قد يتمتع المدقق بقاعدة معرفية كبيرة في صناعة معينة، حتى وإن كان يمتلك حصة سوقية صغيرة مقارنة بباقي المدققين⁴.

ب. طرق قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب مقياس الحصة السوقية

وفقاً لهذا المقياس، هناك عدة أساليب لقياس التخصص الصناعي للمدقق، يتمثل أهمها في الآتي:

¹ حسن جبر علوان، دور التوجه السوقي في تحقيق الحصة السوقية: دراسة تطبيقية في معمل إطارات بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 07، العدد 28، العراق، 2011، ص 17.

² Terry L. Neal, Richard R. Riley, **Auditor Industry Specialist research design**, Auditing: a journal of practice and theory, Vol. 23, No. 02, 2004, p 170.

³ محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 204.

⁴ Miguel Minutti Meza, **Does auditor industry specialization improve audit quality?**, journal of accounting research, Vol. 51, No. 04, USA, 2013, p 784.

- الحصص السوقية على أساس الأتعاب

طبقاً لهذا الأسلوب، يتم احتساب الحصص السوقية من خلال نسبة أتعاب التدقيق التي يحصل عليها المدقق في صناعة محددة (قطاع ما) إلى إجمالي أتعاب التدقيق المدفوعة من طرف جميع المؤسسات العاملة بتلك الصناعة (العملاء).

والجدير بالذكر، أنه نظراً لصعوبة توفر المعلومات الخاصة بأتعاب التدقيق في معظم الأحيان، فإن مجل الدراسات السابقة قامت باستخدام أساليب أخرى تعكس أتعاب التدقيق¹، تمثلت أهم هذه الأساليب في حجم المبيعات أو حجم الأصول²:

- الحصص السوقية بناء على مبيعات العملاء: يتم توضيحها على النحو التالي:

$$\frac{\text{إجمالي مبيعات عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي مبيعات العملاء لنفس الصناعة Y}} = \text{الحصة السوقية}$$

- الحصص السوقية بناء على أصول العملاء: يتم تحديدها كما يلي:

$$\frac{\text{إجمالي أصول عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي أصول العملاء لنفس الصناعة Y}} = \text{الحصة السوقية}$$

وتجدر الإشارة، إلى أن هناك بعض الدراسات التي استخدمت الجذر التربيعي لحجم المبيعات أو حجم الأصول لحساب الحصص السوقية³.

- الحصص السوقية على أساس عدد العملاء

أوضح Balsam & AL في دراستهم أن استخدام الحصص السوقية بناء على إجمالي مبيعات العملاء أو إجمالي أصول العملاء يؤدي إلى نتائج متحيزة للعملاء ذوي الحجم الكبير، وبالتالي أعتبر استخدام الحصص السوقية بناء على عدد العملاء بديل ملائم من شأنه أن يجد من هذا التحيز.

¹ Gopal V. Krishnan, Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?, journal of accounting horizons, Vol. 17, 2003, p 04.

² Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, Op.Cit, p 05.

³ Ibid, p 13.

ووفقا لهذا الأسلوب، يتم احتساب الحصة السوقية من خلال نسبة عدد عملاء مكتب التدقيق في صناعة معينة إلى إجمالي عدد العملاء في نفس الصناعة، ويتم تبيانها على النحو الموالي¹:

$$\frac{\text{إجمالي عدد عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي عدد العملاء لنفس الصناعة Y}} = \text{الحصة السوقية}$$

وبالتالي، طبقا لمقياس الحصة السوقية، لكي يكون المدقق -أو مكتب التدقيق- متخصصا صناعيا، ينبغي أن يستحوذ على أكبر حصة سوقية في صناعة محددة، وهذا ما اتفقت عليه العديد من الدراسات أهمها دراسة (O'Reilly & Resich, 2002)، لكن بالرجوع إلى التعاريف السابقة الذكر في هذا المجال، نجد أن هناك اختلاف في النسبة التي يتم عندها اعتبار مكتب التدقيق متخصصا صناعيا، فهناك بعض الدراسات التي حددتها بـ 10% فما فوق، أهمها دراسة (Craswell & Al, 1995)، وأخرى حددتها بـ 20% فما فوق، أهمها دراسة (Neal & Riley, 2003) ودراسة (Mayhew & Wilkins, 2003)، في حين ذكرت دراسة (Krishnan, 2003) أن نسبة الحصة السوقية ينبغي أن تعادل أو تتجاوز 15%².

ج. مزايا مقياس الحصة السوقية وقيوده

يعتبر مدخل الحصة السوقية هو الأنسب لقياس التخصص الصناعي نظرا لافتراض أن الخبرة الخاصة بصناعة ما تكتسب من خلال تكرار العمل في ظروف متشابهة، وبالتالي يشير كبر حجم الأعمال في صناعة محددة إلى زيادة الخبرة بهذه الصناعة³.

كما يعد هذا المقياس الأكثر ملاءمة وموضوعية لقياس التخصص الصناعي، ذلك كونه يتطابق مع متطلبات ومعتقدات عملاء التدقيق، حيث أنهم عادة ما ينظرون إلى المدقق الذي يدقق أكبر عدد من المؤسسات في الصناعة التي ينتمون إليها، بأنه مدقق متخصص، كما يريدون التعامل معه لما له من سمعة ومصداقية كبيرة في هذه الصناعة، وأيضا بغرض الاستفادة من معرفته بأفضل أنواع الاستراتيجيات والتكنولوجيا التي يمكن استخدامها في تلك الصناعة⁴.

¹ Steven Balsam, Jagan Krishnan, & Joon S. Yang, Auditor Industry Specialization and Earnings Quality, auditing: a journal of practice and theory, Vol. 22, No. 02, 2003, p 75.

² Gopal V. Krishnan, Op.Cit, p 06.

³ Steven Balsam, Jagan Krishnan, & Joon S. Yang, Op.Cit, p 74, 75.

⁴ شوقي السيد فوده وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

وعلى الرغم من أن مدخل الحصة السوقية يعتبر المدخل الأكثر استخداماً لقياس التخصص الصناعي للمدقق، إلا أنه يعاني بعض القصور، من أهمها أنه في الصناعات التي تتميز بمنافسة قوية، حيث يمكن لمكاتب التدقيق أن تحقق إيرادات مهمة، يتطلب التخصص تكريس موارد كبيرة جداً لتطوير خبرات وتقنيات التدقيق في تلك الصناعة¹، ويمكن الرد على ذلك من خلال تخصص مكاتب التدقيق فقط التي تكون لها الإمكانيات والموارد المطلوبة.

مما سبق، نستنتج أنه بالرغم من تعدد أساليب قياس الحصة السوقية، واختلاف النسب التي عندها يمكن القول أن مكتب التدقيق متخصص، إلا أن النتيجة واحدة، ألا وهي اعتبار مكتب التدقيق متخصصاً في صناعة ما عندما يتحصل على حصة سوقية جوهرية في تلك الصناعة.

2.2.3. مقياس حصة المحفظة

يتم توضيح هذا المقياس من خلال الآتي:

أ. مفهوم مقياس حصة المحفظة

يقوم مدخل حصة المحفظة Portfolio Share على أساس التمييز بين مكاتب التدقيق في صناعات مختلفة²، حيث يركز هذا المدخل على التوزيع النسبي لخدمات التدقيق والألعاب ذات الصلة التي يتقاضاها مكتب التدقيق من بين العديد من الصناعات، إذ يؤخذ كل مكتب على حدى. ويفترض هذا المقياس أنه من خلال توزيع مكاتب التدقيق للألعاب حسب صناعات محددة، يمكن تحديد تخصص المدقق، فالصناعات الخاصة بعملاء المدقق والتي يمتلك فيها الحصة الأكبر في المحفظة، تعكس الصناعات التي قام المدقق بتطوير قاعدة معرفية فيها، إذ أن الحصص الكبيرة في المحفظة تدل على الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المدقق لتطوير تقنيات التدقيق المتعلقة بهذه الصناعة، وبالتالي، وفقاً لهذا المدخل فإن المدقق يعتبر متخصصاً في الصناعات التي يحقق فيها أكبر الإيرادات، وعليه يكرس معظم موارده في تطوير المعارف والخبرات الخاصة بتلك الصناعات³.

ب. طرق قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب مقياس حصة المحفظة

وفقاً لهذا المقياس، هناك عدة أساليب لقياس التخصص الصناعي للمدقق، يتمثل أهمها فيما يلي:

¹ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 170.

² أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 195.

³ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 170.

- حصة المحفظة على أساس الأتعاب

حسب هذا الأسلوب، يتم احتساب حصة المحفظة من خلال نسبة أتعاب التدقيق التي يحصل عليها المدقق من عملاء صناعة محددة إلى إجمالي أتعاب التدقيق التي يحصل عليها من جميع عملاء مختلف الصناعات التي يدققها.

وتجدر الإشارة، إلى أنه نظرا لصعوبة توفر المعلومات الخاصة بأتعاب التدقيق، استخدم الباحثون أساليب أخرى كأساس لتقدير أتعاب التدقيق¹، تمثلت أهم هذه الأساليب في حجم المبيعات أو حجم الأصول²:

- حصة المحفظة بناء على مبيعات العملاء: يتم توضيحها على النحو التالي:

$$\frac{\text{إجمالي مبيعات عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي مبيعات عملاء مكتب التدقيق X في جميع الصناعات}} = \text{حصة المحفظة}$$

- حصة المحفظة بناء على أصول العملاء: يتم تحديدها كما يلي:

$$\frac{\text{إجمالي أصول عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي أصول عملاء مكتب التدقيق X في جميع الصناعات}} = \text{حصة المحفظة}$$

كما أن هناك بعض الدراسات التي استخدمت الجذر التربيعي لحجم المبيعات أو حجم الأصول لحساب حصة المحفظة.

- حصة المحفظة على أساس عدد العملاء

وفقا لهذا الأسلوب، يتم احتساب حصة المحفظة من خلال نسبة عدد عملاء مكتب التدقيق في صناعة معينة إلى إجمالي عدد العملاء في مختلف الصناعات، ويتم توضيحها كما يلي³:

$$\frac{\text{إجمالي عدد عملاء مكتب التدقيق X في صناعة معينة Y}}{\text{إجمالي عدد عملاء مكتب التدقيق X في جميع الصناعات}} = \text{حصة المحفظة}$$

¹ Gopal V. Krishnan, Op.Cit, p 03.

² Ibid, p 03, 04.

³ شوقي السيد فوده وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

وعليه، طبقا لمقياس حصة المحفظة، يعتبر المدقق متخصصا في الصناعات التي يحقق فيها أكبر الإيرادات، ولقد تم تحديد نسبة معيارية لحصة المحفظة كحد أدنى لاعتبار المدقق متخصصا صناعيا كما يلي¹:

1

• النسبة المعيارية لمحفظة المدقق =
عدد الصناعات التي يدققها المدقق

يفترض مقياس حصة المحفظة أن المدقق يقدم خدماته لجميع الصناعات بنسب متساوية، وبالتالي، فإذا زادت نسبة إحدى الصناعات في محفظة المدقق عن النسبة المعيارية، فيعتبر المدقق متخصصا في تلك الصناعة.

ج. أهمية مقياس حصة المحفظة وقيوده

إن مكاتب التدقيق صغيرة الحجم من المحتمل أن تشكل صناعة ما نسبة كبيرة من محفظتها، وذلك من خلال قيامها باستثمارات كبيرة نسبيا كتطوير التكنولوجيا وبناء قاعدة معرفية خاصة بتلك الصناعة، ولكنها قد لا تملك حصة سوقية كبيرة من هذه الصناعة، وبالتالي، وفقا لمدخل الحصة السوقية لا تعتبر هذه المكاتب متخصصة، بينما تعتبر متخصصة بناءً على مدخل حصة المحفظة².

وبالرغم من أهمية مدخل حصة المحفظة في قياس تخصص المدقق صناعيا، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود قيود لهذا المدخل، يتمثل أهمها في احتمال تصنيف المدقق كمخصص صناعيا استنادا إلى حجم الصناعة قد لا يعكس الجهود المبذولة من طرف المدقق للتخصص في تلك الصناعة، حيث يمكن اعتبار كل مكتب من مكاتب التدقيق الكبرى Big 4 كمخصص في العديد من الصناعات الكبيرة، لكن قد لا يمكن تحديد أيٍّ منهم كمخصص في الصناعات الصغيرة³.

خلاصة لما سبق، يتضح أن مدخل حصة المحفظة يسمح للعديد من مكاتب التدقيق بأن تكون متخصصة في صناعة ما، حيث تعتبر هذه المكاتب متخصصة بمجرد أن تحقق في تلك الصناعة أكبر إيراداتها، على عكس مدخل الحصة السوقية، الذي يشترط تحقيق حصة سوقية جوهرية في الصناعة المراد التخصص فيها.

3.2.3. مقياس الحصة السوقية المرجحة

يتم التطرق إلى هذا المقياس على النحو الموالي:

¹ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 171.

² Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, Op.Cit, p 14.

³ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 170.

أ. مفهوم مقياس الحصة السوقية المرجحة

يقوم هذا المدخل على الجمع بين المدخلين السابقين، مدخل الحصة السوقية ومدخل حصة المحفظة في مقياس واحد يسمى مدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted Market share، مما يشير إلى أن المقياس المشترك يجسد خصائص كلا المدخلين، ووفقا لهذا المقياس، يتم اعتبار مكتب التدقيق متخصصا إذا تجاوزت حصته السوقية المرجحة الحد الأدنى المطلوب (النسبة المعيارية)¹، حيث يتم تحديد هذه الحصة السوقية المرجحة من خلال ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي هو حصة المحفظة².

ب. كيفية قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب مقياس الحصة السوقية المرجحة

وفقا لهذا المدخل، يتم قياس التخصص الصناعي للمدقق من خلال الحصة السوقية المرجحة كما يلي³:

$$\text{الحصة السوقية المرجحة} = \text{الحصة السوقية} \times \text{حصة المحفظة}$$

ولقد حدد (Neal & Riley) في دراستهما نسبة معيارية للحصة السوقية المرجحة كحد أدنى لاعتبار المدقق متخصصا صناعيا كما هو موضح:

النسبة المعيارية للحصة السوقية المرجحة = النسبة المعيارية للحصة السوقية X النسبة المعيارية لمحفظة المدقق
أي أن:

$$\frac{1}{\text{عدد الصناعات التي يدققها المدقق}} \times \left(1,2 \times \frac{1}{\text{عدد مكاتب التدقيق في صناعة ما}} \right) = \text{النسبة المعيارية للحصة السوقية المرجحة}$$

مع العلم أن المعامل 1,2 غير ثابت، حيث تم استخدامه في هذه الدراسة -التي بلغ عدد مكاتب التدقيق فيها ستة مكاتب- حتى يكون الحد الأدنى للحصة السوقية يعادل 20%، ويتغير هذا المعامل وفقا لعدد مكاتب التدقيق والحد الأدنى المعتمد في الدراسة.

وعليه، يمكن اعتبار مكتب التدقيق متخصصا إذا تجاوزت حصته السوقية المرجحة هذه النسبة المعيارية.

ج. أهمية مقياس الحصة السوقية المرجحة

تمثل أهمية مقياس الحصة السوقية المرجحة في كونه يعالج أوجه القصور في كل من مقياس الحصة السوقية، ومقياس حصة المحفظة كما يلي⁴:

¹ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 170.

² شوقي السيد فوده وآخرون، مرجع سابق، ص 23.

³ Terry L. Neal, Richard R. Riley, Op.Cit, p 175,176.

⁴ Ibid.

- في الصناعات الصغيرة حيث لا تتاح للعديد من مكاتب التدقيق الفرص للتخصص وفقا لمقياس حصة المحفظة، يمكن أن تصنف هذه المكاتب على أنها متخصصة إذا قامت بتطوير خبرة متخصصة في تلك الصناعات، واتبعت استراتيجية تسويقية تؤدي إلى جعل حصتها في السوق أكبر من المتوقع؛

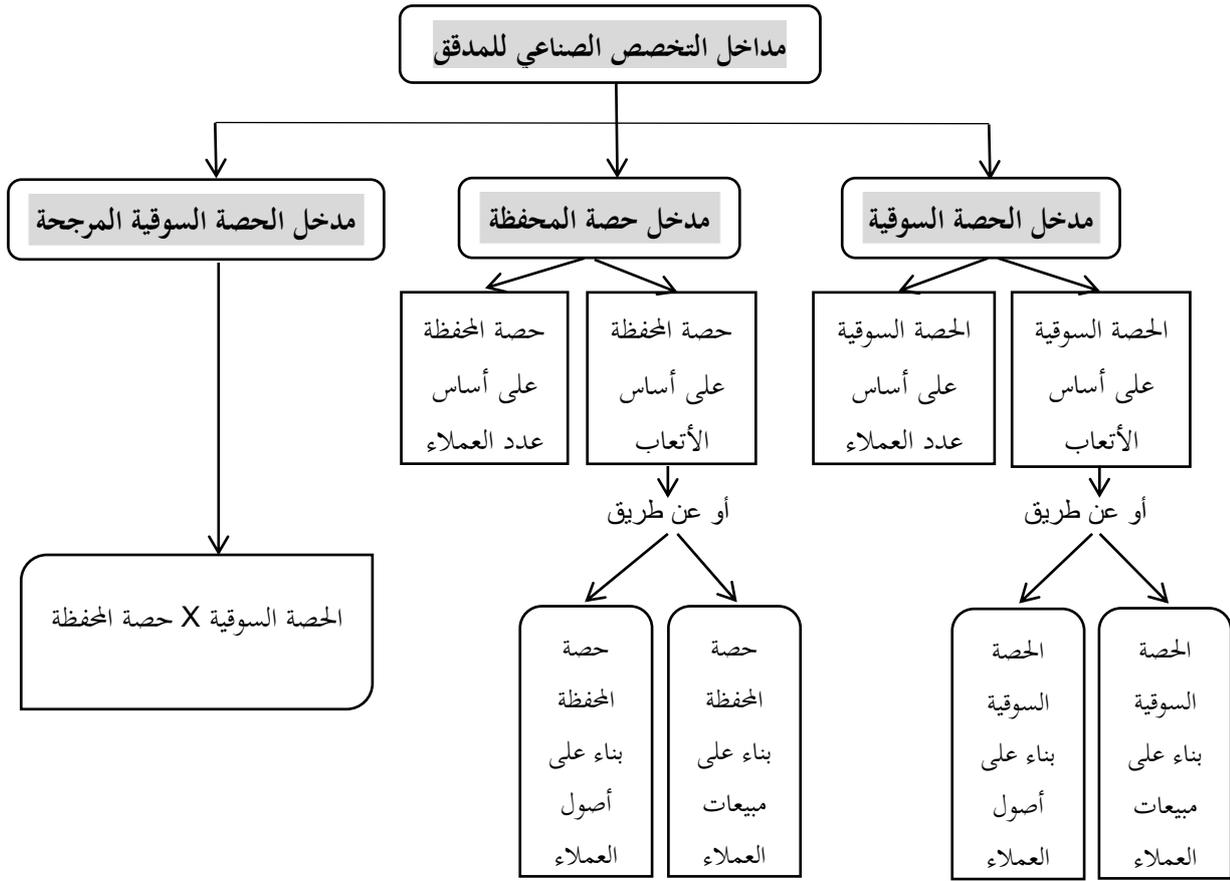
- وبالمثل، في الصناعات الكبيرة حيث تكون المنافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، نجد أن أغلب المكاتب الصغيرة لا تحظى بفرص التخصص وفقا لمقياس الحصة السوقية نتيجة احتكار أكبر المكاتب لهذه الصناعات، وعليه، يمكن تصنيف المكاتب على أنها متخصصة إذا استطاعت الحصول على حصة سوقية معتبرة بما يكفي لتعويضها من خلال حصة المحفظة، حتى لو كانت الحصة السوقية أقل من الحد الأدنى المطلوب.

في الأخير، يتضح أن هناك ثلاثة مداخل لقياس التخصص الصناعي للمدقق، يتمثل المدخل الأول في مقياس الحصة السوقية الذي يقوم على أساس تميز مكاتب التدقيق بين منافسيهم في صناعة محددة، وطبقا لهذا المدخل، يتم اعتبار هذه المكاتب متخصصة عندما تتحصل على حصة سوقية جوهريّة في تلك الصناعة، في حين يتمثل المدخل الثاني في مقياس حصة المحفظة الذي يركز على أساس التميز بين مكاتب التدقيق في صناعات مختلفة، ووفقا لهذا المدخل فإن المكاتب تعتبر متخصصة في الصناعات التي تحقق فيها أكبر الإيرادات، إلا أنه بالرغم من المزايا التي يحققها كلا المدخلين، فإن لهما بعض القيود.

كما يتضح كذلك، أنه نظرا لقيود المدخلين السابقين، فقد تم تبني مدخلا آخرًا يجمع بين هذين المدخلين في مقياس واحد هو الحصة السوقية المرجحة، والذي يقوم على أساس ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي هو حصة المحفظة، وتكمن أهمية هذا المدخل الأخير في معالجة قصور المدخلين الآخرين، حيث أن مكتب التدقيق الذي لا تتاح له فرصة في أحد المقياسين لكي يعتبر متخصصا، يعوضه المقياس الآخر.

ويمكن تلخيص كيفية قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب المداخل الرئيسية له، من خلال الآتي.

الشكل رقم (06): قياس التخصص الصناعي للمدقق حسب مداخل التخصص



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على ما ذكر أعلاه.

المبحث الرابع: أسس إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق الخارجي

إن ما شهدته مهنة المحاسبة والتدقيق من انتقادات، وبيئة التدقيق من تغيرات، كان وراء توجه المهنة نحو التخصص الصناعي في التدقيق، وتوجه الأدب المحاسبي نحو دراسة وتحليل آثاره وتداعياته، باعتباره أحد محاور التطوير المهني في مواجهة ظروف بيئة الأعمال، ومحاولة استعادة الثقة بالمهنة.

ولأن التنظيم المهني والتشريعي جاء ليؤكد على جودة خدمات التدقيق، من خلال إصدار معايير مهنية وقوانين تنظيمية أهمها قانون "ساربانس أوكسلي" *SOX، ونظراً لأن الأدب المحاسبي كشف عن وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمدقق وجودة التدقيق، فإنه من المتوقع أن تعمل الجهات التنظيمية جاهدة على تشجيع تخصص المدقق صناعياً¹.

وفي هذا المبحث، سنحاول توضيح دور أطراف المهنة في تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق، إضافة إلى تناول أهم الإجراءات والضوابط المقترحة لتطبيق هذه الاستراتيجية وتفعيلها.

1.4. دور أطراف المهنة في تفعيل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

إن أطراف مهنة التدقيق والمتمثلة في المنظمات المهنية، مكاتب المحاسبة والتدقيق وكذا مؤسسات الأعمال لها دور فعال في التأثير على السياسات والاستراتيجيات الخاصة بالمهنة، ولا سيما تبني استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق، وعليه يظهر دور هذه الأطراف في تفعيل تخصص المدقق كما يلي:

1.1.4. دور المنظمات المهنية في تفعيل تخصص المدقق

للمنظمات المهنية دور أساسي في نشر ثقافة تخصص المدقق، بل إنها الجهة التي تستطيع تطبيق هذا الاتجاه، بما لديها من سلطة تستطيع من خلالها تشجيع المدققين بالتخصص في تدقيق صناعة معينة، وحث مؤسسات الأعمال على التعامل مع مدقق متخصص في نشاطها، ويمكن توضيح ذلك في الآتي²:

- إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب التدقيق التي توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له؛

- توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب التدقيق، ونوعية الصناعة التي تتخصص المكاتب في تدقيقها؛

- إعداد دورات تدريبية لتدريب المدققين على تدقيق أنشطة أو صناعات معينة؛

- إلزام مؤسسات الأعمال كبيرة الحجم بالتعاقد مع مدقق متخصص.

* SOX : Sarbanes Oxley Act.

¹ هشام فاروق الإبياري، مرجع سابق، ص 30، 31.

² أشرف محمد إبراهيم منصور، دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاولة مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين، مجلة المحاسبة، المجلد 17، العدد 56، السعودية، 2013، ص 13.

إضافة إلى ذلك، على المنظمات المهنية المسؤولة، تنظيم محاور استراتيجية التخصص الصناعي، بدءاً من مرحلة طلب خريجي الجامعات الحصول على ترخيص مزاوله المهنة، بحيث يتم تحديد أوجه التخصصات المتاحة، والشروط المهنية والعلمية والعملية اللازمة لكل منها، مع إمكانية إتاحة تخصص عام لمن يرغب في مزاوله مهنة التدقيق على المؤسسات الفردية أو مؤسسات الأشخاص، بحيث يتم ربط برامج التعليم المهني المستمر بتلك التخصصات¹.

2.1.4. دور مكاتب المحاسبة والتدقيق في تفعيل تخصص المدقق

يمكن توضيح الدور الهام لمكاتب المحاسبة والتدقيق في تفعيل تخصص المدقق كما يلي²:

- اقتناع أصحاب هذه المكاتب والعاملين فيها بأن التخصص أصبح أمراً ضرورياً، وإنه سيؤدي إلى زيادة كفاءتهم في أداء خدمات التدقيق؛
- اقتناع أصحاب المكاتب بأن التخصص سيؤدي إلى تقليل المنافسة بينهم، ومن ثم تقليل الدعاوي القضائية المحتمل رفعها عليهم؛
- اقتناع أصحاب المكاتب بأن التخصص لن يؤدي إلى انخفاض حصتهم من سوق التدقيق أو انخفاض إيرادات التدقيق، وإن حدث ذلك، فسوف يقتصر على الأجل القصير إلى أن يحدث التوازن؛
- تقسيم سوق التدقيق بشكل يتناسب مع حجم مكتب التدقيق، حيث يمكن تكليف مكاتب التدقيق صغيرة ومتوسطة الحجم بتدقيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME*، حيث أن هذه المؤسسات غالباً ما تتسم بعدم تعقد عملياتها، ومن ثم سهولة تدقيقها، أما مكاتب التدقيق الكبيرة فعلى الرغم من إمكانية تدقيقها لجميع أنواع المؤسسات، إلا أنه من الأفضل أن تتولى تدقيق المؤسسات كبيرة الحجم، والتي تتسم بضخامة رأسمالها، ويتصف نشاطها بطبيعة فنية خاصة، إذ يؤثر على الاقتصاد القومي مثل مؤسسات الحديد والصلب، ومؤسسات التأمين والبنوك.

وفي هذا الصدد، أشارت دراسة (ليلي عزيز صليب، 2003) إلى بعض الدلائل على قيام مكاتب التدقيق الكبيرة في الولايات المتحدة بالاهتمام بتخصص المدقق، تمثل أهمها في³:

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 123.

² أشرف محمد ابراهيم منصور، دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاوله مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين، مرجع سابق، ص 13.

* PME: Petites et Moyennes Entreprises.

³ ليلي عزيز صليب، مرجع سابق، ص 373.

- تزايد بشكل ملحوظ للدورات التدريبية المتخصصة لتزويد المدققين بالمعلومات الخاصة بسياسات وإجراءات التخطيط، وكل ما يتعلق بالصناعات التي ينتمي إليها العملاء؛
- طالبت إحدى مكاتب التدقيق الكبيرة مدققها باختيار صناعة واحدة، والقيام بالدراسات الخاصة بها لتكون مجال تخصصهم؛
- قامت إحدى مكاتب التدقيق الكبيرة بإعادة تنظيم وحداتها بحسب الصناعات الخاصة بعملائها.

3.1.4. دور مؤسسات الأعمال في تفعيل تخصص المدقق

- إن لمؤسسات الأعمال كذلك دورا هاما في تدعيم تخصص المدقق صناعيا باعتبارها طرفا في عملية التدقيق، ويمكن تبيان ذلك في النقاط التالية¹:
- التعاقد مع مدقق متخصص في تدقيق نشاط المؤسسة؛
 - عدم التركيز عند التعاقد مع المدقق على أتعاب التدقيق فقط، حيث قد يؤدي ذلك إلى الاستعانة بمدقق قد لا تتوفر لديه الخبرة الكافية لتدقيق نشاط المؤسسة، بل يجب مراعاة بعض المحددات الأخرى كتخصص المدقق؛
 - اقتناع أصحاب المؤسسة ومجلس إدارتها بأن التعاقد مع مدقق متخصص يزيد من جودة القوائم المالية.
- مما سبق، نستنتج أن كل أطراف المهنة يمكنها أن تساهم في تفعيل تخصص المدقق صناعيا، فالمنظمات المهنية تعتبر هي المسؤولة عن تطبيق وتبني أي استراتيجية جديدة، لا سيما استراتيجية التخصص، أما مكاتب التدقيق فيمكن دورها في اقتناعها بأهمية التخصص والعمل به، في حين أن مؤسسات الأعمال هي الأخرى تساهم في تفعيل التخصص من خلال تعاقدها مع المدقق المتخصص.

2.4. الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص الصناعي في مكاتب التدقيق

- لكي تستطيع مكاتب التدقيق العمل باستراتيجية تخصص المدقق صناعيا، وتضمن فعالية تطبيقه، تم اقتراح بعض التدابير والإجراءات التي ينبغي على هذه المكاتب اتخاذها، ونوضح ذلك من خلال الآتي:

1.2.4. زيادة درجة التركيز السوقي وتشجيع المنافسة

- تقوم مكاتب التدقيق بمحاولة الحصول على أكبر نسبة من سوق خدمات التدقيق، وذلك من خلال زيادة تركيز الحصة السوقية لها في صناعة محددة، مما يؤدي إلى ضرورة زيادة المنافسة بين تلك المكاتب.

¹ أشرف محمد ابراهيم منصور، دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاولة مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين، مرجع سابق، ص 13.

وفي ضوء مفهوم التخصص الصناعي للمدقق، يمكن اعتبار أن مكاتب التدقيق متخصصة أم لا بالاعتماد على عدة مقاييس (الحصة السوقية، حصة المحفظة، الحصة السوقية المرجحة) والتي سبق توضيحها، وعليه فإن مكاتب التدقيق ينبغي أن تستحوذ على أكبر نصيب من سوق الصناعات المعنية التي تقوم بتدقيقها. ونجد أن زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني للمدققين، حيث تحرص هذه المكاتب على تنفيذ عملياتها وفق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني لزيادة حصتها السوقية، والقدرة على الارتباط مع عدد أكبر من العملاء، حيث أنه في ظل ظروف المنافسة يتم الارتباط بين مكتب التدقيق والعملاء بالاعتماد على جودة الخدمات المقدمة¹.

4.2.2.2. تطوير تكنولوجيا التدقيق المطبقة في المؤسسات

يتطلب التطبيق الأمثل لاستراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق مراعاة التطور التكنولوجي والتغيرات العالمية والاقتصادية والمعلوماتية والعمولة، لذلك لابد من مواكبة التطور التكنولوجي لعملية التدقيق حتى يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة².

وتحكم تكنولوجيا التدقيق المطبقة في مكاتب التدقيق مجموعة من المقومات يتمثل أهمها في³:

- تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسؤولية في مكتب التدقيق، والتي تعتبر كمرشد للمدققين في أدائهم للأعمال الموكلة إليهم، مما يساعد في زيادة درجة التخصص؛
- تطبيق برامج التدقيق المهيكلة (البرامج سابقة الإعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم في عملية التدقيق، حيث تعتمد استراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق في استخدام تلك البرامج على تحقيق خفض احتمالات حدوث الأخطاء، وعدم وجود انحرافات في قرارات المدققين؛
- استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، والتي تساعد على تطوير أداء المدقق بصفة عامة، والمدقق المتخصص بصفة خاصة، فهي تمكنه من زيادة فاعلية وكفاءة إجراءات التدقيق في الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها؛
- استخدام الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية التدقيق، لما تقدمه من دعم كبير للمدقق في مراحل الاستدلال واتخاذ القرار؛
- تطبيق المفاهيم المتطورة في التدقيق، مثل مفهومي إعادة هندسة الأعمال وإدارة الجودة الشاملة.

¹ أميرة عارف مصطفى صالح، التخصص الصناعي للمراجع: إطار مفاهيمي ومنهج إجرائي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 06، ملحق العدد 03، جامعة قناة السويس، مصر، 2015، ص 143.

² بسنت علي أحمد نور الدين، أثر تطوير التخصص الصناعي على حوكمة مهنة المراجعة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 02، جامعة بورسعيد، مصر، 2019، ص 64.

³ أحمد ركي حسين منولي، مرجع سابق، ص: 195-198.

3.2.4. زيادة حجم مكتب التدقيق وتحسين سمعته

يعتبر حجم مكتب التدقيق وسمعته أحد المتغيرات الهامة التي تؤثر على التخصص الصناعي، نظرا لاختلاف طبيعة مكاتب التدقيق صغيرة الحجم عن المكاتب كبيرة الحجم، حيث تعتمد المكاتب صغيرة الحجم على العلاقات الشخصية في جذب العملاء الجدد، بينما تعتمد المكاتب كبيرة الحجم على تفوقها المادي في جذب العملاء¹.

ونظرا لأن نجاح استراتيجية التخصص الصناعي يعتمد على كبر حجم مكاتب التدقيق، ويرتكز على توافر كم مناسب من المدققين من ذوي التخصصات الصناعية المختلفة، فلقد قامت العديد من المكاتب العالمية التي تسيطر على سوق التدقيق خلال العقود السابقة بعمليات اندماج، كما سبق الإشارة إلى ذلك*، وعليه تعتبر عملية الاندماج بين المكاتب أحد السبل لدعم نجاح استراتيجية التخصص، فعلى سبيل المثال قامت شركة التدقيق PW (Price Water house) بالاندماج مع شركة التدقيق CL (Coopers & Lybrand) سنة 1998، لتصبح شركة التدقيق الجديدة باسم PwC (Price water house Coopers) والتي أصبحت تدقق مؤسسات للعديد من الصناعات²، حيث كان الهدف من هذا الاندماج هو خلق التخصص في مجالات جديدة، وتعزيزه في المجالات الموجودة، والذي قد يؤدي إلى جذب عملاء جدد أو على الأقل الاحتفاظ بالعملاء الحاليين³.

كما أن السمعة الجيدة التي يحققها مكتب التدقيق، تؤدي إلى كثرة الطلب على خدماته، حيث أن معظم العملاء يسعون للتعامل مع مكاتب تدقيق ذات شهرة وسمعة جيدة، إذ أن سمعة المكتب تؤثر على حصته السوقية، وبالتالي، تؤثر على التخصص الصناعي لذلك المكتب⁴.

4.2.4. تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة

يتطلب تخصص المدقق كذلك، تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة، بهدف زيادة كفاءة أحكام وقرارات المدققين، وذلك من خلال⁵:

- تحديث المعرفة المهنية للمدققين، من خلال البحث الدائم عن كل ما هو جديد ومفيد في مجالات المعرفة المهنية؛

¹ أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص 198.

* أنظر في متن هذا الفصل: مساهمة مكاتب التدقيق في مجال التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.

² PwC, available from: <https://www.pwc.com/us/en/about-us/pwc-corporate-history.html> (23/06/2020).

³ Sumithira Thavapalan, Robyn Moroney & Roger Simnett, **The impact of the Price water house Coopers Merger on auditor-Client alignment**, pacific accounting review, Vol. 18, No. 01, 2006, p 71.

⁴ أميرة عارف مصطفى صالح، مرجع سابق، ص 146.

⁵ أحمد زكي حسين متولي، مرجع سابق، ص: 199-201.

- استشارة أهل الخبرة في عملية التدقيق، خاصة فيما يتعلق بالمهام المعقدة، مما قد يساعد على توضيحها، والحصول على معلومات تساعد في اتخاذ القرارات؛
- رقابة الجودة على مكاتب التدقيق، من خلال تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، حيث أن وجود نظام للرقابة على الأداء يؤكد على كفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة على الأداء.

وفقا لما تقدم، نلاحظ أن زيادة تركيز الحصة السوقية في صناعة ما، تعد من أهم الإجراءات الواجب اتخاذها من طرف مكاتب التدقيق، وهو ما يؤكد مفهوم المكاتب المتخصصة صناعيا، كما يعتمد تطبيق تخصص المدقق صناعيا على كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها الجيدة، الأمر الذي يزيد من اعتماد المؤسسات محل التدقيق عليها، هذا وبالإضافة إلى الزامية مواكبة التطورات التكنولوجية وذلك قصد توفير التكلفة والجهد.

3.4. ضوابط مقترحة لتفعيل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي

يتطلب إرساء استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة التدقيق مجموعة من الضوابط المقترحة، وذلك بغرض الارتقاء بالمهنة، وتمثل هذه الضوابط في الآتي:

1.3.4. تطوير وإعادة هيكلة التعليم الجامعي والتدريب المهني في مجال المحاسبة والتدقيق

إن من أهم ضوابط تفعيل تخصص المدقق صناعيا، هو ما يتصف به المدقق ذاته من تعليم جامعي وتدريب مهني يمكنه من أداء عمله المطلوب على أكمل وجه، ويتحقق ذلك من خلال إجراء تطوير للتعليم الجامعي والاستمرار في التدريب المهني للمدقق، حيث يمر على عدة مراحل بداية من مرحلة التعليم الجامعي إلى غاية أن يكون المدقق متخصصا، ويتم توضيح ذلك على النحو التالي¹:

أ. المرحلة الأولى: التأهيل العلمي

يتم من خلال المعلومات التي يحصل عليها المحاسب أو المدقق والمعرفة التي يكتسبها أثناء دراسته في الجامعة بقسم المحاسبة عن كل ما يخص مهنة المحاسبة والتدقيق.

وفي هذا السياق، ينبغي مراعاة ما يلي:

- ضرورة إعادة بناء وتصميم المنهجية المحاسبية الملائمة من خلال إعداد مقررات برامج تعليم جديدة، وتطوير المحتوى العلمي للمقررات الحالية في مجال المحاسبة والتدقيق وفقا للأسس التي تعمل على إكساب الطلاب مبادئ الممارسة الجيدة واللازمة لتحقيق المستوى المتميز علميا، أخلاقيا، مهنيا وتقنيا؛

¹ أنظر كلاً من:

- خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 121، 122.

- أميرة عارف مصطفى صالح، مرجع سابق، ص 148.

- ضرورة بناء شراكة قوية وبناءة بين كل من أقسام المحاسبة بالجامعات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، بحيث تعمل تلك الشراكة على تنمية وتطوير البنية الأساسية للمهنة، من أجل مواكبة التطورات العالمية الاقتصادية، المعلوماتية والتقنية، وكذلك التعاون بين الأكاديميين والممارسين من أعضاء المهنة، من خلال استطلاع آراء الممارسين حول احتياجات الممارسة العملية، ومدى وفاء برامج التعليم الجامعي في ميدان المحاسبة والتدقيق بمتطلبات المهنة المتطورة.

ب. المرحلة الثانية: التأهيل العملي

يتم بعد انقضاء الدراسة الجامعية للمدقق، حيث يقوم بقضاء فترة تدريب عملي لدى إحدى مكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة، مما يزيد من كفاءة المدقق وإلمامه بالمعرفة الكافية بمتطلبات المهنة، حيث ينبغي توفير كافة المقومات اللازمة للتدريب العملي لخريجي الجامعات، سواء تعلق الأمر بالأفراد المسؤولين عن تدريبهم، أو بالأجهزة المادية والإلكترونية، بالإضافة إلى توفير تمويل كافة الأبحاث العلمية والعملية وتفعيل سبل الاستفادة منها.

ج. المرحلة الثالثة: التدريب المهني المستمر

أي تطوير معرفة المدقق بصفة مستمرة من خلال برامج للتعليم والتدريب المهني من طرف جهات معتمدة لديها المعرفة التقنية والمهنية المطلوبة، ومما يزيد الأمر أهمية، قيام الهيئات المسؤولة بتنظيم الندوات والمؤتمرات المهنية، أو ورشات العمل المهني بصورة دورية منتظمة، وذلك قصد عرض ودراسة التطورات المهنية ومشاكل الواقع العملي، واقتراح الحلول الملائمة، وكذلك لعرض أحدث ما صدر من معايير أو توصيات مهنية، وصيغ ومحاوَر التطبيق العملي المناسب للمهنة.

من خلال ما سبق ذكره، ومن أجل تفعيل تخصص المدقق صناعيا، يمكن اقتراح إعادة تصميم مناهج تعليمية تتضمن برامج خاصة بتدقيق صناعة محددة من الصناعات، وأن تمنح شهادات في أنشطة محددة، مثلا شهادة المحاسبة والتدقيق في قطاع التأمين، في قطاع الأدوية وغيرها، وذلك من خلال ما يتلقاه المدقق من تعليم جامعي وتكوين متخصص من الجانب النظري للمحاسبة والتدقيق، وكذلك عندما ينتقل المدقق إلى مرحلة التأهيل العملي، يجد نفسه متخصصا في تدقيق صناعة ما، فيكمل مشواره عن طريق دورات تدريبية متخصصة أيضا في تلك الصناعة، فيكتسب معرفة كافية بمتطلبات المهنة، بعد ذلك يستطيع تطوير تلك المعرفة عن طريق عدة تقنيات منها المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالصناعة التي يتخصص في تدقيقها، حتى يكون على علم بجميع التغيرات والتطورات التي تحدث في مجال تخصصه.

2.3.4. دعم استقلالية المدقق

إن استقلالية المدقق تعد من أساسيات مهنة التدقيق، وعليه ينبغي إعادة النظر في مدى ملاءمة وصلاحيه معيار الاستقلالية، وكذلك متطلباته القائمة بدليل السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق، وذلك تحسبا لاحتمال تأثر استقلالية المدقق بشكل سلبي باستراتيجية التخصص الصناعي*، فقد يكون من الضروري إدخال بعض التعديلات الملائمة على المعيار ومواكبة لطبيعة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، والتي أحاطت بالواقع العملي للمهنة في الفترة الأخيرة، ذلك أن معيار الاستقلالية ودليل السلوك الأخلاقي، كجهد بشري، لا تستمر صلاحيته على مر السنين، بل إنه قد يكون من الضروري إعادة تقويمه دوريا، لتمكينه من مواكبة تلك التغييرات الحادثة¹.

بالإضافة إلى ذلك، يتم دعم استقلالية المدقق من خلال التشدد في تطبيق العقوبات التي يمكن أن تقع على عاتق المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة، لا سيما مبدأ الاستقلالية، حيث تتمثل تلك العقوبات في ثلاثة أشكال، مدنية، جزائية وانضباطية².

من خلال ما سبق، ونظرا لأن استقلالية المدقق قد تشكل تهديدا لاستراتيجية التخصص الصناعي للمدقق، فإنه من الضروري تفعيل الجهود التنظيمية لمعيار الاستقلالية بما يلائم التطورات الحاصلة في المهنة، لا سيما الاتجاه نحو التخصص في المهنة، وكذلك بما يحول دون تعرض المدقق لأي ضغوطات مادية أو معنوية من قبل المؤسسات المعنية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تكثيف العقوبات اللازمة بحق المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة، وبالتالي يؤثر ذلك إيجابا على السلوك الأخلاقي للمدقق بصفة عامة، وللمدقق المتخصص صناعيا بصفة خاصة.

3.3.4. تطوير معايير الأداء المهني للتدقيق

تعد معايير الأداء المهني بمثابة القاعدة التي يركز عليها المحاسبين والمدققين في أداء مهامهم، وبالتالي عند محاولة تبني أي استراتيجية تخص المهنة، يستوجب على السلطات المسؤولة النص عليها ضمن معايير مهنية. وبالتالي، من أجل تفعيل استراتيجية تخصص المدقق صناعيا، ينبغي قيام المنظمات المهنية المسؤولة بالعمل على إعداد وتطوير وتحديث قاعدة معايير أداء مهني عامة، وكذلك قاعدة معايير أداء مهني متخصصة مناظرة

* أنظر في متن هذا الفصل: الانتقادات الموجهة للمدقق الخارجي المتخصص صناعيا، التي كان من ضمنها التهديد المحتمل لاستقلالية المدقق.

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 125.

² نادية خواجه موسى جمعة، مرجع سابق، ص 76، 77.

للقطاعات (الصناعات) الاقتصادية الرئيسية القائمة، والعمل على إلزام كافة أعضائها بالأداء المهني وفقا لمقتضياتها، وتقييم ومراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق المهنية وفقا لها وللمعايير الرقابة النوعية¹.

كما ينبغي على تلك المنظمات إعادة دراسة المعايير المحاسبية بهدف تغطية أوجه القصور في المعايير الحالية بما يتماشى مع التطورات الحاصلة في بيئة التدقيق، وتطبيق نطاق المعالجات المحاسبية البديلة التي تقوم الإدارة بالمفاضلة بينها عند اعداد القوائم المالية، واستبعاد قدر الامكان المعالجات التي تؤدي إلى نتائج متباينة بدرجة كبيرة².

خلاصة لما سبق، يتبين أن تفعيل استراتيجية تخصص المدقق صناعيا تقوم على ضرورة قيام المنظمات المهنية بدورها، ألا وهو تكييف المعايير وتطويرها بما يتناسب مع التطورات الحاصلة في المهنة، ونظرا للأهمية البالغة لاستراتيجية التخصص، فيمكن لتلك المنظمات العمل على تفعيلها من خلال إصدار معايير خاصة فقط بالتخصص.

4.3.4. تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات محل التدقيق

عرّفت لجنة (Cadbury) حوكمة الشركات على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات ومراقبتها، حيث يعتبر مجلس الإدارة هو المسؤول عن إدارة الشركة، أما دور المساهمين فيتمثل في تعيين أعضاء مجلس الإدارة ومدققي الحسابات من أجل التأكد بأن النظام الذي تدار به الشركة يناسب مصالحهم"³.

إن عملية التدقيق تعتمد بشكل كبير على مفهوم حوكمة الشركات، وذلك أن التخطيط للتدقيق يتطلب الفهم الكافي لنشاط العميل والبيئة التي يعمل فيها -وهذا يتماشى مع مفهوم التخصص-، والذي بدوره يتم من خلال التعرف على أسلوب الإدارة وكيفية تطبيق خصائص ومبادئ حوكمة الشركات⁴، وبالتالي، ضرورة إلزام كافة شركات الأعمال المساهمة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وذلك كأحد العوامل الهامة لمواجهة حالات الاحتيال المالي، وحالات إصدار تقارير مالية مضللة، على أن يتم تنظيم ذلك من خلال قيام السلطات التشريعية بإصدار القوانين اللازمة، والتي تتضمن الشروط الواجب توافرها في أعضاء مجالس إدارات الشركات المساهمة من حيث الكفاءة والخبرة، وكذلك مسؤوليات تلك المجالس فيما يتعلق بالتطبيق العملي لها⁵.

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 125.

² بسنت علي أحمد نور الدين، مرجع سابق، ص 60.

³ The Cadbury Committee, **Report of the committee on the financial aspects of corporate governance**, burgess science press, London, 1992, p 14.

⁴ محمد السيد محمد الصغير، عبد الرحمان بن أحمد المحاربي، دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل تطبيق إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد 20، العدد 01، السعودية، 2019، ص 178، 179.

⁵ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 127.

بالإضافة إلى ذلك، ونظرا لأن عملية التدقيق تعد آلية من آليات حوكمة الشركات، فإن هذه الأخيرة تعمل على فرض رقابة جيدة على أداء الشركات، وتحقيق الشفافية في إجراءات المحاسبة والتدقيق لتقليل الفساد في الشركات، كذلك، تهدف إلى مساعدة أصحاب القرار مثل المديرين ومجالس الإدارة على بناء استراتيجية متطورة تحسن الكفاءة الإدارية والمالية للشركة¹،

وعليه، فإن تطبيق وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات، يؤدي إلى تفعيل التخصص الصناعي للمدقق، ذلك أن حوكمة الشركات تعمل في إطار يتمثل الهدف الأساسي له في جودة الإفصاح المحاسبي والشفافية، بما يحول دون وقوع الأطراف ذات المصلحة في مخاطر الغش والاحتيال وعدم المصادقية، وهذا ما يبرز دور المدقق المتخصص في الحكم على مصداقية معلومات القوائم المالية باعتباره المسؤول على ذلك².

¹ عبد الوهاب نصر علي، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج 03، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 177.

² نادية خواجه موسى جمعة، مرجع سابق، ص 87.

خلاصة الفصل

من خلال تناولنا لهذا الفصل، اتضح لنا أن تخصص المدقق صناعياً يتمثل في تكريس جهوده حول تدقيق حسابات مؤسسات صناعة محددة، الأمر الذي يكسب المدقق مزيداً من الخبرة والمعرفة المتخصصة التي تتعلق بتلك الصناعة، مما يؤهله إلى إبداء رأي سليم حول القوائم المالية، فضلاً عن زيادة قدرته على تحديد مخاطر التدقيق بدقة، واكتشاف الممارسات التعسفية التي قد يلجأ إليها بعض المديرين، مما يؤدي إلى تعزيز سمعة المدقق.

كما خلص هذا الفصل إلى أن هناك ثلاثة مداخل رئيسية لقياس تخصص المدقق، تمثلت في مدخل الحصة السوقية، مدخل حصة المحفظة، ومدخل الحصة السوقية المرجحة، بالإضافة إلى أنه يوجد العديد من المحددات التي يتوقف عليها اختيار المدقق لتدقيق صناعة محددة دون الأخرى تمثلت أهمها في حالة الاستقرار التي تنسم بها تلك الصناعة، وحجم عميل التدقيق.

وفي الأخير، حاولنا توضيح أسس إرساء استراتيجية التخصص، من خلال التطرق إلى الدور الذي ينبغي أن يلعبه أطراف المهنة في تفعيل هذه الاستراتيجية، وعلى رأسهم المنظمات المهنية باعتبارها الجهة المسؤولة عن تنظيم المهنة، وبالتالي، قدرتها على تشجيع المدققين بالاتجاه نحو التخصص في التدقيق، إضافة إلى معالجة أهم الضوابط والإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص.

ونظراً لأن تخصص المدقق صناعياً يعد أحد الاستراتيجيات الحديثة المقترحة للارتقاء بالأداء المهني للتدقيق، فقد ارتأينا تخصيص الفصل الموالي لدراسة أهمية ذلك التخصص ومساهمته في سبيل تحسين جودة خدمات التدقيق.

الفصل الثالث

التخصص الصناعي للمدقق الخارجى كآلية

لتحسين جودة خدمات التدقيق الخارجى

تمهيد

أصبح تخصص المدقق في صناعة ما أو قطاع معين مطلباً أساسياً لكل من المدقق وعميله، وذلك من أجل زيادة الثقة في القوائم المالية، خاصة في ظل ازدياد حجم القواعد المحاسبية المتخصصة حسب النشاط، الأمر الذي أدى بالمدقق إلى ضرورة تطوير قدراته المهنية على اكتشاف مواطن الغش والأخطاء التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية، وكذا تقييم مخاطر التدقيق التي قد تترتب أثناء عملية التدقيق، وعليه فإن امتلاك المدقق للمعرفة المتخصصة في مجال قطاع صناعي معين يساعد على الارتقاء بمستوى الإدراك والإلمام بطبيعة أنشطة المؤسسات محل التدقيق بشكل لا يتمكن المدقق غير المتخصص من تحقيقه، مما ينعكس على كفاءة المدقق المتخصص وقدراته في تقديم خدماته المهنية.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى مساهمة تخصص المدقق صناعياً في تحسين جودة خدمات التدقيق التي يقدمها من خلال عدة محددات لجودة التدقيق، وعليه ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى خمسة مباحث كما يلي:

✓ المبحث الأول: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.

✓ المبحث الثاني: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.

✓ المبحث الثالث: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.

✓ المبحث الرابع: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.

✓ المبحث الخامس: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

المبحث الأول: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي

يرتكز أداء المدقق في قيامه بمهام التدقيق بالدرجة الأولى على مجموعة من المعايير والصفات الشخصية التي تمكنه من أداء مهامه على الوجه المطلوب، ويتمثل جوهر تلك الصفات في ضرورة تمتع المدقق بالكفاءة اللازمة. فمن خلال هذا المبحث، وتماشياً مع طبيعة الموضوع، سيتم التطرق إلى ماهية كفاءة المدقق وكيف يمكن للتخصص الصناعي للمدقق أن يساهم في زيادة تلك الكفاءة.

1.1 مفهوم الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي

يشترط على المدقق أثناء فحصه للقوائم المالية أن يكون كفوًا لذلك، وأن تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ومن أجل أن تتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقية فلا بد أن يكون صاحبها قد حصل على التأهيل والتدريب المناسبين.

1.1.1 تعريف الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي

يقصد بالكفاءة المهنية "القدرة على استعمال المهارات والمعارف الشخصية في وضعيات جديدة داخل إطار المهنة لتنظيم العمل وتخطيطه، وكذلك الابتكار والقدرة على التكيف مع نشاطات غير عادية"¹. أما الكفاءة المهنية للمدقق فقد عُرفت بأنها: "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي"².

وفي مفهوم آخر لكفاءة المدقق فهي تعبر عن مدى قدرة المدقق على استغلال الموارد المتاحة للتدقيق أفضل استغلال³.

من خلال ما سبق، يمكن وصف الكفاءة المهنية للمدقق بأنها مجموعة المواصفات والقدرات الفنية التي يكتسبها المدقق من خلال التأهيل والتدريب المناسبين، والذيان يسمحان له بالحصول على المهارة والابتكار في تعامله مع الظروف والمشاكل التي من الممكن أن تحصل له أثناء تقديم خدماته.

¹ سالم مفتاح الصالح، التخصص المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، مجلة الساتل، جامعة مصراته، المجلد 10، العدد 15، 2016، ص 18.

² يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 378.

³ أشرف محمد إبراهيم منصور، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة، مجلة المحاسبة، المجلد 18، العدد 58، 2015، ص 10.

2.1.1. مراحل الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي

يمكن تقسيم الكفاءة المهنية للمدقق إلى مرحلتين هما¹:

أ. مرحلة اكتساب الكفاءة المهنية للمدقق

تعد بمثابة مرحلة الحصول على الكفاءة، بمعنى اختيار الكفاءات ذات الخبرة والمعرفة والتأهيل اللازم لأداء العمل، وأضاف "أمين السيد أحمد لطفي" أن المدقق يحتاج إلى مهارة وكفاءة خاصة يكتسبها من خلال التأهيل العلمي والمهني، حيث يتطلب اكتساب تلك الكفاءة مستوى عالٍ من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص أو تدريب واختبارات في موضوعات مهنية ملائمة بالإضافة لفترة خبرة مناسبة.

ب. مرحلة الحفاظ على الكفاءة المهنية للمدقق

تتطلب هذه المرحلة وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والفنية ذات الصلة، حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات التي تمكن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئة المهنية والحفاظ عليها، وأضاف "أمين السيد أحمد لطفي" أن المدقق يحتاج إلى الوقوف على التطور المهني على المستويين المحلي والدولي، وكذلك المتطلبات القانونية واللوائح المرتبطة بالعمل، حيث يتطلب الحفاظ على الكفاءة وعياً ودراية مستمرة بالتطورات في المهنة والمتطلبات القانونية المرتبطة بها، كما يجب أن يتم تبني برنامج مصمم للتأكد من الرقابة على جودة الأداء في العمل المهني.

وفقاً لما تقدم ذكره، يتضح أنه من الضروري حصول المدقق على التكوين العلمي والشهادات اللازمة من أجل اكتساب خبرة ومهارة تساعده في قيامه بمهام التدقيق بكفاءة، كما ينبغي عليه تحديث المعلومات والمهارات الفنية ذات العلاقة بالمهنة من خلال الاطلاع على أحدث التطورات الحاصلة في المهنة ثم القيام بالتدريب اللازم، وذلك بغرض الحفاظ على كفاءة المدقق وتطويرها.

2.1. مقومات الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي

يتعين توفر ثلاث مقومات تمثل المتطلبات الأساسية للتأهيل اللازم لمزاولة مهنة التدقيق تتمثل فيما يلي:

1.2.1. التأهيل العلمي

يقصد بالتأهيل العلمي حصول المدقق على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً من المعرفة، ويتم الحصول عليها من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم له تكويناً في المحاسبة والتدقيق، ولا يكفي المدقق

¹ بالاعتماد على:

- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 73.

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 51.

بالجوانب المحاسبية فقط عند تأهيله العلمي، بل يتطلب منه أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكنه من أداء مهامه التي يطلب منه القيام بها¹.

وإذا كان لمهنة التدقيق أن تستمر في صيانة المعايير المتعلقة بالكفاءة وتأصيل موقفها بين المهن الأخرى، فلا بد من تطوير سياسات التدريب والتأهيل لأجيال المحاسبين والمدققين بما يناسب التطورات الحديثة والفنية في مجال المحاسبة والتدقيق².

2.2.1. التأهيل العملي

ينطوي التأهيل العملي للمدقق على ضرورة تدريب المدقق قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريباً مهنياً فنياً كافياً حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية³.

ومما لا شك فيه أن كافة اجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التأهيل العلمي الذي حصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، وعليه فإن هذا التعليم المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكيمية عند أداء مهمة التدقيق⁴.

3.2.1. التعليم المهني المستمر

إن حصول المدقق على التأهيل العلمي فقط من خلال سنوات الدراسة السابقة لمزاولة المهنة يعد غير كافٍ، وبالتالي لا بد من وجود تعليم مستمر يستلزم ضرورة التحاق المدقق ببعض برامج التعليم المستمر*، وذلك حتى يمكنه من تحديث معرفته العلمية والمهنية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية، فالتعليم المستمر يتيح للمدقق التعرف على أحدث الإصدارات المهنية كالقياس والإفصاح المحاسبي، وكذلك التعرف على التشريعات الحديثة المؤثرة على ممارسة المهنة، إضافة إلى التعرف على الطلب المستحدث على خدمات التدقيق⁵.

إضافة لما سبق، يلعب التعليم المهني المستمر دوراً أساسياً في تطوير خبرات المدقق وتعميقها والمحافظة عليها لضمان تأدية أعماله على الوجه المطلوب منه وحصول المستفيدين من التدقيق على أفضل الخدمات

¹ عبيد سعد شريم، مرجع سابق، ص 47.

² محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية، مكتبة الشباب، مصر، 1998، ص 27.

³ عبيد سعد شريم، مرجع سابق، ص 48.

⁴ وليام توماس، مرجع سابق، ص 54.

* اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في مجال التعليم المهني المستمر سبعة مستويات من برامج التعليم المستمر لتحديث التأهيل العلمي للمدقق، منها: برامج التأهيل الأولى، برامج التأهيل المهني وتحديد المعلومات، برامج التأهيل المهني للحصول على عضوية المهنة، برامج التدريب الخاصة بمشاكل معينة في صناعات معينة، وغيرها.

⁵ عبيد سعد شريم، مرجع سابق، ص 47.

وأحدثها، وبالتالي فإن الهدف من التعليم المهني المستمر هو رفع درجة الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، وبناء عليه يتوقع من المدقق أن يحافظ ويرفع درجة كفاءته المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات هذا التعليم¹.

في الأخير، يمكن القول أن كفاءة المدقق ترتبط بصورة كبيرة بتأهيله العلمي والعملية باعتبارها ضروريين لأداء خدماته، فالمدقق يواجه الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية أثناء عمله مما يستوجب تأهيله العلمي، هذا وبالإضافة إلى وجوب تأهيله العملي الذي يسهل عليه ممارسة المهنة في الواقع العملي الذي يتيح له فرصة الاحتكاك بتلك المسائل والمشاكل المحاسبية، وبما أن هناك تطورات وتغيرات مختلفة في مجال المحاسبة والتدقيق، فإنه ينبغي تحديث برامج التأهيل العلمي والعملية من خلال ما يسمى ببرامج التعليم المهني المستمر، والتي من شأنها أن تعطي تأكيداً معقولاً حول المعرفة الفنية والمهارات الحديثة التي تمكن المدقق من أداء الخدمات الموكلة إليه حسب التطورات الحاصلة في مجال المهنة، وبالتالي تحقيق أحد المطالب الدائمة لمستخدمي معلومات التدقيق ألا وهو أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية.

3.1. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي

يعد التخصص الصناعي للمدقق أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة عملية التدقيق، ويتم توضيح ذلك من خلال الآتي.

1.3.1. الحاجة لتخصص المدقق لزيادة كفاءته

لم يعد في قدرة المدقق استيعاب وفهم طبيعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة نتيجة التطور المتسارع فيها، وما يصاحبها من تقنيات وتكنولوجيا في الإنتاج وتعدد أنظمتها، وبالتالي أصبح من الضروري اتباع منهج التخصص في تدقيق صناعة معينة لرفع كفاءة المدقق، وذلك لأن عملية إلمام المدقق بطبيعة نشاط العميل تُعد عملية مستمرة وتساعدية من تجميع المعلومات وتقييمها، وربط نتائج المعرفة بأدلة وقرائن الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل عملية التدقيق².

2.3.1. أهمية تخصص المدقق بالنسبة لمقومات كفاءة المدقق

نتيجة للتغيرات العالمية في ميادين الاقتصاد والمعلوماتية وانتشار العولمة، كان لابد من توجه اهتمام القائمين بشؤون مهنة التدقيق نحو تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مجال التأهيل العلمي والعملية بحيث

¹ محمد نزار شلا، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 74.

² سالم مفتاح الصالح، التخصص المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، مجلة الساتل، المجلد 10، العدد 15، جامعة مصراته، 2016، ص 19، 20.

تصبح التخصصات الدقيقة المقابلة لمجالات النشاط الاقتصادي المتنوعة أمراً حيوياً وأساسياً لمزاولة المدققين لعملهم المهني، كما ويستلزم تطبيق استراتيجية تخصص المدقق ضرورة الاهتمام بالتعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، بحيث يركز ذلك التعليم على السمات ومحاور العمل المهني المرتبطة بأنشطة اقتصادية معينة وذلك وفقاً لطبيعة تخصص كل فئة من فئات أعضاء المهنة، لذلك فإن الاهتمام بالتخصص الصناعي للمدقق في مرحلتي التأهيل العلمي والعملية يعتبر مفيداً للارتقاء بمستوى تأهيل المدقق وانعكاسه على الزيادة في مستوى كفاءة المدقق¹.

وهذا ما أيدته دراسة (محمد إبراهيم محمد راشد، 2021) التي أوضحت أن التخصص الصناعي في مجال التدقيق هو استراتيجية تتبعها مكاتب التدقيق، ولا سيما كبيرة الحجم التي تتاح لها إمكانية استثمار مواردها في صقل مستوى التأهيل العلمي والعملية واكتساب المعارف والخبرات لدى مواردها البشرية في مجال صناعة محددة لتصل إلى مستوى من التفهم التام لطبيعة نشاط ومعاملات مؤسسة العميل².

1.3.3. التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهميته في زيادة كفاءة المدقق

إن التخصص الصناعي في تدقيق صناعة معينة له دور في زيادة كفاءة المدقق في التخطيط لعمليات التدقيق 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 له دور مهم في تحديد اختبارات الالتزام، حيث يوفر للمدقق الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في ذلك النشاط، ويكون لدى المدقق نتيجة تكرار التدقيق في نشاط معين بصفة خاصة صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في ذلك النشاط، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المدقق المتخصص أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية³.

إضافة إلى ذلك، يساعد تخصص المدقق على زيادة الكفاءة في إنجاز مهام عملية التدقيق، حيث يمكن المدقق من أداء اختبارات وإنجاز مهمة التدقيق في وقت أقل، كما أنه يساعده في إتمام الإجراءات التحليلية من خلال زيادة قدرته على طرح فروض أكثر معقولة وأكثر ارتباطاً بالأخطاء من تلك التي يطرحها نظيره الأقل خبرة في الصناعة⁴.

¹ محمد نزار شلا، مرجع سابق، ص 75.

² محمد إبراهيم محمد راشد، أثر خصائص صناعة عميل المراجعة على العلاقة بين سمعة منشأة المحاسبة والمراجعة ودرجة تخصصها الصناعي: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 05، العدد 03، مصر، 2021، ص 222.

³ سالم مفتاح الصالح، مرجع سابق، ص 20.

⁴ هدير عاطف السيد عبد ربه، مرجع سابق، ص 84.

وفي هذا السياق، أكد كل من (Low, 2004) و (Wright & Jean, 2000) من واقع نتائج دراستهم الميدانية، أن المعلومات التي يجوزها المدقق من خلال تخصصه في تدقيق صناعة معينة، من شأنها أن تعمل على تحسين قدراته المهنية بصورة مباشرة في طبيعة ونوعية جودة تخطيط عملية التدقيق، وأن تلك المعلومات المتخصصة تعمل بشكل مباشر على تحسين درجة حساسية القرارات التخطيطية للمدقق، بما يمنحه المزيد من المهارة الفنية في اتخاذ القرارات التي من شأنها العمل على رفع درجة كفاءة عملية تدقيقه، بالمقارنة بما يتم إنجازها من قبل المدقق غير المتخصص، ذلك وبالإضافة إلى كفاءة المدقق المتخصص لإجراءات التدقيق التي تتم وفقاً لبرنامج التدقيق والموازنة الزمنية المخططة، تفوق تلك المنفذة من قبل المدقق غير المتخصص¹.

ويرى خالد محمد عبد المنعم لبيب حول احتمال نقص كفاءة المدقق، وانخفاض جودة أداء عملية التدقيق، أن استراتيجية التخصص الصناعي يمكنها أن تساهم بصورة واضحة في سد تلك الثغرة، حيث أن المدقق المتخصص في صناعة معينة من المتوقع أن ترفع درجة كفاءة أدائه لواجباته المهنية، من خلال ارتفاع رصيده من الخبرات المتراكمة في مثل تلك الصناعة، بدءاً من مرحلة تخطيط عملية التدقيق وحتى تقديمه لتقريره الفني المحايد بشأن عدالة القوائم المالية الخاضعة لتدقيقه، الأمر الذي ينعكس في النهاية على ارتفاع درجة جودة أداء عملية التدقيق²، فضلاً عن ذلك، فالمدقق الذي لديه فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديه القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية والإصدارات التي توجد في تلك الصناعة³.

ويمكن القول أن التخصص الصناعي يمكن المدقق من التكيف بشكل فعال مع القواعد والأنظمة التي تحكم صناعة محددة، وذلك من خلال تعود المدقق على القيام بأعمال تدقيق ذات خصائص مماثلة بسبب انتماء العملاء للصناعة نفسها، مما يزيد ذلك من قدرة المدقق على التخطيط الجيد لعملية التدقيق، الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وكذا معرفة أماكن الأخطاء والتلاعبات، الأمر الذي يزيد من كفاءة المدقق في القيام بإجراءات تدقيق مناسبة.

وفيما يخص أهمية انجاز المدقق لعملية التدقيق بكفاءة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، يؤكد أشرف محمد إبراهيم منصور أن أحد المطالب الدائمة لمستخدمي القوائم المالية وعلى رأسهم أصحاب رأس المال هو أداء التدقيق بكفاءة وفعالية، وإذا كان من الممكن تحقيق ذلك في ظل توافر مجموعة من المحددات مثل حياد المدقق، ملاءمة التأهيل العلمي والعملية للمدقق، وبذل العناية المهنية، فإن أحد هذه المحددات هو ضرورة أداء عملية

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 108.

² المرجع نفسه، ص 118.

³ خليدة عاي، محمد يعقوبي، مرجع سابق، ص 212.

التدقيق بمعرفة مدقق متخصص في نشاط المؤسسة الخاضعة للتدقيق، فتخصص المدقق يعطيه ميزة تنافسية قد لا تتوافر لغيره، ولقد أكدت إحدى الدراسات على ذلك، حيث أشارت إلى أن المدقق المتخصص في صناعة معينة يمكنه أكثر من غيره من المدققين غير المتخصصين على تدقيق أنشطة وأعمال المكاتب التي تعمل في نفس مجال هذه الصناعة، وبذلك يتمتع المدقق المتخصص بميزة تنافسية¹.

ويمكن النظر إلى التأثير الإيجابي للتخصص على كفاءة وفعالية التدقيق من زاوية أخرى، فالتخصص في أداء عمل معين يعني ببساطة تكرار أداء هذا العمل، ومن المنطقي أن ذلك يؤدي إلى الإلمام بمعظم - إن لم يكن جميع- خبايا وأسرار هذا العمل، ومن ثم زيادة القدرة أدائه وإتقان هذا الأداء².

لقد توصلت دراسة (O'Reilly & Resich, 2002) إلى أن تخصص المدقق يؤدي إلى تعزيز كفاءته من خلال تعلم التعرف على مجالات المخاطر والمشاكل المختلفة داخل الصناعة، فضلا عن اكتساب فهم أكثر شولا لقواعد المحاسبة ومتطلبات إعداد التقارير في الصناعة، كما يمكن التخصص المدققين من تطوير مهارات يمكن استخدامها عبر عمليات التدقيق في تلك الصناعة، ويكون مفيدا بشكل خاص في الصناعات الخاضعة للتنظيم، وقد حددت الدراسات فعليا مستويات كبيرة من التخصص الصناعي في الصناعات الخاضعة للتنظيم مثل البنوك والتأمين³.

كما أشارت دراسة (Mayhew & Wilkins, 2003) إلى أن التخصص الصناعي يسمح لمكتب التدقيق باستخدام استراتيجية تميز تجاه منافسيه، من خلال أداء عملية التدقيق لعدد كبير من العملاء الذين يمتلكون خصائص متشابهة وذلك لانتمائهم لنفس الصناعة، مما يسمح لمكتب التدقيق بإمكانية أداء تدقيق أكثر كفاءة⁴.

تأسيسا على ما سبق، يتضح أن التخصص الصناعي للمدقق يعد من أهم العوامل ذات الأهمية الكبيرة في تعزيز كفاءة المدقق، لما يوفره التخصص من تقليص الوقت والجهد في أداء اختبارات التدقيق، الإجراءات التحليلية، التنبؤ بأماكن حدوث الأخطاء والغش المحتملة، وبالتالي يتيح التخصص للمدقق إمكانية تكوين هيكل معرفي متخصص يؤثر إيجابا على جودة القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على تقديم خدمات ذات مستوى عال من الكفاءة.

¹ أشرف محمد إبراهيم منصور، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة، مرجع سابق، ص 10، 11.

² المرجع نفسه، ص 11.

³ Dennis M. O'Reilly, John T. Reisch, Op.Cit, p 43.

⁴ Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, Op.Cit, p 35.

المبحث الثاني: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي

تعتبر استقلالية المدقق من أهم السمات الواجب توافرها في التدقيق الخارجي، فاختيار العديد من الشركات العملية وما لحقها من فضائح مالية التي كانت بسبب تواطؤ مكاتب التدقيق، أثار العديد من التساؤلات حول مدى استقلالية المدققين، حيث يعد هذا الأخير السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات التدقيق، وبالتالي ينبغي على المدقق أن يتصف بقدر كاف من الاستقلالية حتى يثق أصحاب المصلحة في رأيه. وتأسيساً على ذلك، سيتم إلقاء الضوء في هذا المبحث على كيفية مساهمة تخصص المدقق في زيادة استقلاليته.

1.2. مفهوم استقلالية المدقق الخارجي

تعد استقلالية المدقق من الأمور التي تحظى بأهمية كبيرة في مهنة التدقيق، وخاصة في الممارسة العملية نظراً للارتباط الوثيق بين استقلالية المدقق وجودة خدمات التدقيق التي يقدمها.

1.1.2. تعريف استقلالية المدقق الخارجي

تعرف استقلالية المدقق على أنها: "وجهة نظر غير متحيزة للمدقق عند أدائه لعملية التدقيق بما فيها أداء الاختبارات وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق، وذلك من أجل كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية"¹. وفي تعريف آخر لاستقلالية المدقق، عرفت على أنها: "التزام المدقق بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية"، كما عرفت أيضاً بأنها: "العمل بنزاهة وموضوعية"².

ويرى عبد الرزاق محمد عثمان أن استقلالية المدقق في الواقع العملي أمر صعب، فكثيراً ما يتعرض المدقق إلى ضغط من قبل المديرين في المؤسسة، ويتمثل هذا الضغط في حذف تحفظات كي لا تظهر في تقريره، أو إجراءات يجب أن تتبع من قبل المدقق يطلب منه عدم إجرائها وغيرها من الأمور، وبالتالي ينبغي على المدقق أن يتمتع باستقلالية تامة حتى يصل إلى المستوى الذي تتمكن من خلاله الأطراف ذات المصلحة من الاعتماد على تقريره³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009، ص 217.

² يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الراقدين، المجلد 76، العدد 26، 2004، ص 06.

³ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، 2011، ص 33.

وفي الواقع، يميز بين مفهومين للاستقلال¹:

أ. الاستقلال العقلي (الذهني)

هو حالة ذهنية يجب أن تضمن مراعاة جميع الأمور المرتبطة بمهنة التدقيق دون تأثيرات وضغوط تضارب المصالح التي قد تضعف حكمه المهني، بحيث يعبر المدقق عن رأيه بكل نزاهة وموضوعية، كما يجب أن يكون المدقق حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير، وهذا الاستقلال تحكمه قيم المدقق وضميره ومعايره الذاتية.

ب. الاستقلال الظاهري

أي ينبغي أن يبدو المدقق للآخرين مستقلاً، ويتم تقييم هذا الاستقلال من خلال كيفية تعامل المدقق مع أفراد المؤسسة والتي يجب أن تكون بطريقة لا تؤثر على حيادية حكمه، كما يعني الاستقلال الظاهري ألا يكون للمدقق أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل التدقيق بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال².

من الملاحظ أن استقلال المدقق ينبغي أن يكون استقلالا في الذهن وفي الظاهر، إذ أن المدقق لا يكتفي بالمحافظة على استقلاليته عند القيام بمهامه فقط، وإنما من الضروري كذلك كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية في توفر ذلك الاستقلال.

2.1.2. أهمية استقلالية المدقق الخارجي

تنبع أهمية استقلالية المدقق من اعتماد الأطراف العديدة على تقريره، حيث تتحدد مدى الثقة في المدقق بمدى حياده واستقلاليته في إبداء الرأي وإصداره للتقرير النهائي، فالاستقلالية تعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات التدقيق، ويؤكد البعض على ذلك باعتبار أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاليته³، وتأكيداً على ذلك، ينص المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 200 على أنه "يجب على المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمهام تدقيق القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية"، حيث أن المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية يقوم بإبداء رأيه دون تأثيرات وضغوطات، وعليه يعزز ذلك من قدرته على التصرف بنزاهة وموضوعية، والحفاظ على موقفه من الشك المهني⁴.

¹ Emna Ben Saad, Cedric Lesage, **Perception de l'indépendance de l'auditeur : analyse par la théorie d'attribution**, working paper, paris, France, p 4, available from : <https://shs.hal.science/halshs-00460618/document> (26/04/2023).

² حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 186.

³ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 124.

⁴ Ian Dennis, **Auditing Theory**, Routledge, New York, 2015, p 49.

بالإضافة إلى ذلك، هناك تعارض في المصالح بين الإدارة والملاك من جهة والمدقق من جهة أخرى، ومما لا شك فيه أن ذلك يؤثر على استقلالية المدقق، وبالتالي فعليه أن يعمل بصفته وكيلا عن الملاك لتقييم مدى نجاح الإدارة بكل نزاهة وموضوعية حتى يؤدي عمله على الوجه المطلوب ومن هنا تأتي أهمية استقلالية المدقق أثناء ممارسة عمله والتي تتحقق من خلال توافر المقومات الشخصية والموضوعية¹.

مما سبق، نلاحظ أن استقلالية المدقق تعد عنصرا مهما في عملية التدقيق، إذ ينبغي على المدقق أن يتصف بالنزاهة ويتبع القيم الأخلاقية وألا يسمح لأي كان أن يؤثر على رأيه، وعليه يصدر تقريرا يعكس الوضعية الحقيقية عن مصداقية القوائم المالية، مما يؤدي إلى كسب ثقة أصحاب المصلحة.

2.2. العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي

اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية بضمانات استقلالية المدقق، وذلك عن طريق إصدار قواعد وتوصيات مهنية بشأن العوامل التي تؤثر على هذه الاستقلالية، ويؤدي تقنين هذه العوامل مع وجود المصالح المتعارضة إلى ضمان استقلالية وحياد المدقق إلى حد كبير، ولعل أهم تلك العوامل ما يلي²:

1.2.2. تعيين المدقق

إن قيام الإدارة بتعيين المدقق يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، والجدير بالذكر أن قانون الشركات الإنجليزي الذي أخذت منه معظم قوانين الشركات في دول العالم أناط تعيين المدقق بقرار من الهيئة العامة للمساهمين مستهدفا إعطاء المدقق استقلالا أكبر، لكن متابعة التطبيق العملي تشير إلى أن سلطة الهيئة العامة سلطة نظرية، إذ أن الإدارة هي التي تتصل بالمدقق وتتفق معه على تحديد أتعابه ثم تقترح على الهيئة العامة تعيينه وتحديد أتعابه، إلا أن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة أناطت هذا الحق بلجنة التدقيق التي أصبحت تمثل تنظيميا خاصا يهدف إلى ضمان عدالة القوائم المالية، وضمن استقلالية المدقق.

ويرى حسين يوسف القاضي أن الأخذ بأسلوب لجنة التدقيق يعتبر أكثر ضمانا لاستقلالية المدقق، لأن ترك الموضوع للجمعية العامة للمساهمين يضمن الاستقلالية من الناحية النظرية فقط، إذ من المعروف أن الإدارة تهيمن على الجمعية العامة³، وتؤيد الباحثة رأي الكاتب في هذه النقطة نظرا لأن لجنة التدقيق تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين وهي مستقلة عن الإدارة في جميع قراراتها بشأن اقتراح المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وضمن استقلاليته.

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009، ص 44.

² أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص ص: 81-86.

³ حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 190، 191.

2.2.2. تحديد أتعاب المدقق

يعتبر عامل تحديد أتعاب المدقق من أخطر العناصر تأثيراً على استقلالية المدقق وحياده، إذ يمكن استخدامه كأداة للضغط على المدقق والتأثير في استقلاليته، ولقد اهتمت المنظمات المهنية بوضع قواعد منظمة لمسألة تحديد أتعاب المدقق، أهم هذه القواعد توضح أن السلطة التي تعين المدقق هي التي تحدد أتعابه¹. وحرصاً من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على عدم تأثر استقلالية المدقق بالأتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها ألا تزيد أتعاب المدقق من العميل الواحد عن 10% من مجموع الأتعاب الكلية للمكتب².

3.2.2. عزل المدقق

يعين المدقق لفترة محددة، بانتهاء هذه الفترة ينتهي عمله بصورة عادية، وأحياناً تنتهي مدة عمله قبل الموعد المحدد لها بطريقة غير عادية مثل إبعاده عن منصبه، أو التوقف عن تقديم خدماته لسبب أو لآخر، ولقد اهتمت المنظمات المهنية في معظم دول العالم بوضع الضمانات التي تكفل معرفة المساهمين وأصحاب المصلحة للأوضاع الحقيقية والظروف التي أدت إلى إنهاء عمل المدقق، وتتيح له الفرص للدفاع عن نفسه وإبداء وجهة نظره بخصوص أسباب إنهاء عمله، ويعتبر عزل المدقق من الأمور التي تستوجب الاهتمام الخاص، لأن عزل المدقق قد يكون راجعاً إلى عدم كفاءته أو إهماله أو يكون وسيلة لإبعاده بعد اكتشافه لمخالفات جسيمة، فمثلاً قانون الشركات البريطاني اشترط في حالة طلب عزل المدقق أن ترسل الشركة إخطاراً إلى المدقق، ويكون له الحق في توضيح ما حصل، لذا يمكن القول أن موضوع إنهاء عمل المدقق تم تنظيمه بصورة تؤدي إلى ضمان استقلالية المدقق³.

من خلال ما سبق ذكره، نستنتج أن هناك العديد من العوامل التي من شأنها أن تؤثر على استقلالية المدقق، والتي تتمثل في تعيين المدقق، عزله وكذا تحديد أتعابه، وذلك من طرف إدارة المؤسسة التي قد تفرض عليه أموراً يجب أن يقوم بها، إلا أن الهيئات المختصة وضعت شروطاً خاصة بضمان استقلالية المدقق من خلال تعيين المدقق من قبل لجنة التدقيق والتي تتكون من أعضاء غير تنفيذيين، وعزله بعد منحه فرصة لإبداء رأيه عن العزل، أما فيما يخص تحديد الأتعاب فقد أعطت الهيئات المنظمة الحق للسلطة التي قامت بتعيينه.

¹ أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص 84.

² يوسف محمود جريوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجع وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، فلسطين، مرجع سابق، ص 769.

³ أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص 85، 86.

3.2. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي

يعد التخصص الصناعي للمدقق أحد أهم الأساليب التي تحقق النمو في خدمات التدقيق من خلال تحقيق ميزة تنافسية، إلا أنه اختلفت الآراء حول تأثير تخصص المدقق على استقلاليته¹.

1.3.2. التأثير الإيجابي لتخصص المدقق على استقلاليته

اتفق البعض على أن التخصص الصناعي يؤثر إيجاباً على استقلالية المدقق، وذلك من خلال مساهمة التخصص في تدعيم درجة استقلالية المدقق، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المدقق باستقلاليته في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على تلك الاستقلالية².

ولا شك أن تخصص المدقق يدعم كذلك استقلالية مكاتب التدقيق ويزيد من قدراتها المهنية، مما يكسبها قوة تفاوضية عالية نظراً لهيمنتها على حصة كبيرة من سوق التدقيق، ومن ثم تصبح تلك المكاتب في موقف أقوى وتوسعى للحفاظ على سمعتها التي اكتسبتها، فتتمسك باستقلاليته وترفض الضغوط التي قد تتعرض لها³.

وهذا ما أيّدته دراسة (Sarwoko, Agoes, 2014) التي أظهرت أن التخصص الصناعي للمدقق له تأثير كبير على استقلالية المدقق، حيث يُمكن التخصص المدقق من اختيار وتنفيذ إجراءات التدقيق بدقة وموضوعية لاكتشاف الاحتيال المصمم وفقاً لخصائص الصناعة، وينعكس ذلك على اكتساب المدقق قدر كبير من الاستقلالية يحتاج الحفاظ عليها، مثل هذه الاستقلالية تبقى المدقق المتخصص في المسار الصحيح في تنفيذ إجراءات التدقيق بموضوعية، واتخاذ القرارات المناسبة لإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق⁴.

وفي نفس السياق أشارت دراسة (Lim & Al, 2010) إلى أنه من المرجح أن يمتلك المدقق المتخصص حوافز أكبر من غير المتخصص لحماية سمعته وتجنب تعريضها للخطر، حيث أن المتخصص يسعى جاهداً لأن يكون أكثر استقلالية، خاصة عندما يكون لديه قاعدة عملاء كبيرة تخص صناعة معينة قد يخسرها، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان إيرادات مستقبلية⁵.

¹ بشرى فاضل الطائي، حسين فخري سلمان، تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد 25، العدد 112، 2019، ص 539.

² معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سابق، ص 416.

³ بشرى فاضل الطائي، حسين فخري سلمان، مرجع سابق، ص 539.

⁴ Iman Sarwoko, Sukrisno Agoes, **An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia**, International conference on accounting studies, Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014, p 280.

⁵ Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, Qiang Cheng, **Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence**, contemporary accounting research, Vol. 27, No. 03, Singapore, 2010, p 11.

إضافة إلى ذلك، يؤدي تخصص المدقق إلى تدعيم قدرته على الحصول على الفهم الكافي لأنشطة المؤسسة والمعلومات المرتبطة بها، مما يقلل من عملية الرجوع إلى الإدارة في طلب تلك المعلومات، الأمر الذي يدعم استقلاليتها¹.

ما يمكن ملاحظته، أن تخصص المدقق يدعم استقلالته خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، حيث يخشى المدقق المتخصص بصناعة ما أن يفقد عملاءه الذين ينتمون لتلك الصناعة، وبالتالي يقوم بالتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق دون أي تحيز، وكذا يقوم بإعداد تقريره دون الامتثال للضغوطات التي يتعرض لها من طرف عملائه.

2.3.2. التأثير السلبي لتخصص المدقق على استقلالته

اتفق البعض الآخر على أن التخصص الصناعي يؤثر سلبا على استقلالية المدقق، وذلك نظرا لطول الفترة التي يقضيها المدقق في تدقيق صناعة واحدة، والذي قد يصبح أسيرا للصناعة محل تخصصه، مما يجعله يخشى أن يفقد زبائنه، فيفضل مصالحه الذاتية على حساب المصلحة العامة².

في هذا الإطار، أشارت دراسة (Gramling & Stone, 2001) إلى أن تخصص المدقق في صناعة ما يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق وموضوعيته، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد مكاتب التدقيق على عملائها في صناعات محددة³، وأضافت دراسة (محمد السيد محمد الصغير وعبد الرحمان بن أحمد المحارفي، 2019) أن ذلك قد يؤدي إلى دخول مكاتب التدقيق مع عملائها في خدمات بخلاف التدقيق⁴.

وفي هذا الشأن، يرى (محمد حسني عبد الجليل صبيحي، 2001) أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق لا يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق بل يمثل تعزيزا لها، خصوصا في ظل وجود لجنة تدقيق بالمؤسسة محل التدقيق، ووجود نظام رقابة على جودة التدقيق بمكتب التدقيق، ولقد أكد (أيمن فتحي الغباري، 2002) على أهمية عدم منع مكاتب التدقيق من تقديم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق، وعلى أنه يجب حماية استقلالية المدقق من خلال وضع إجراءات وقائية خاصة بالمهنة كأن يتم تقديم تلك الخدمات على أساس معيارين، الأول ألا ترتبط تلك الخدمات بوظائف الإدارة أو اتخاذ قرارات الإدارة، والثاني ألا تكون تلك الخدمات ذات تأثير مادي مهم على أعمال التدقيق مثل تقديم خدمات متعلقة بالحاسبة والرقابة الداخلية⁵.

¹ محمد السيد محمد الصغير، عبد الرحمان بن أحمد المحارفي، مرجع سابق، ص 176.

² بشرى فاضل الطائي، حسين فنخري سلمان، مرجع سابق، ص 539.

³ Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, Op.Cit, p 17.

⁴ محمد السيد محمد الصغير، عبد الرحمان بن أحمد المحارفي، مرجع سابق، ص 176.

⁵ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 89.

وتجدر الإشارة، إلى أنه بالرغم من الدراسات التي توصلت إلى أن التخصص الصناعي للمدقق يخفض من استقلاليته، إلا أنه لم يثبت إلى حد الآن هذا الاتجاه، ففي المقابل توصلت العديد من الدراسات، منها دراسة (Chung & Kallapur, 2003) إلى أنه لا يوجد دليل عملي على أن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مجال التدقيق يقلل من استقلالية المدقق نظرا لما يتقاضونه من أتعاب من عملائهم، بل على العكس يعمل التخصص صناعيا على تدعيم درجة استقلالية المدقق، حيث يعمل التخصص على تقوية درجة احتفاظ المدقق باستقلاليته عندما يتلقى حوافز للتنازل عليها¹.

من خلال ما سبق، يتضح أن هناك بعض الباحثين الذين يرون أن التخصص الصناعي للمدقق يؤثر سلبا على استقلاليته من خلال تدقيقه لعملاء صناعة محددة فقط وبالتالي تزداد فترة ارتباط المدقق مع عملائه وتصبح هناك ألفة بينهم، الأمر الذي قد يشكل تهديدا لاستقلاليته، إلا أن هذا الأمر لم يثبت بعد.

وبتقييم الباحثة للآراء المختلفة حول الآثار الإيجابية والسلبية المحتملة لتخصص المدقق فيما يخص استقلاليته، تؤيد الاتجاه الأول، والذي يفيد بأهمية تخصص المدقق في زيادة استقلاليته، وذلك لما يوفره التخصص الصناعي للمدقق من تدعيم للموقف التفاوضي له، فضلا عن ذلك يعد التخصص بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته وعملائه الذين ينتمون لصناعة محددة، ومن ناحية احتمال التأثير السلبي للتخصص فقد لا تكون هناك مشكلة في استقلالية المدقق إذا ما التزم المدقق المتخصص بقواعد وسلوكيات المهنة.

¹ Hyeesoo Chung, Sanjay Kallapur, **Client Importance, Non-audit services, and abnormal accruals**, the accounting review, Vol. 78, No. 04, 2003, p 951.

المبحث الثالث: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق

لمخاطر التدقيق وتقليلها

من المتعارف عليه، أن المخاطر تعتبر من العوامل المصاحبة في جميع مراحل القيام بعملية التدقيق، ولا توجد عملية تدقيق خالية تماما من المخاطر، وعليه ينبغي على المدقق الحصول على فهم عام بخصوص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط بصورة فعالة، وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق لمستوى مقبول.

وبناء على ما سبق، ينبغي فهم واستيعاب مفهوم مخاطر التدقيق، وتحديد مدى مساهمة تخصص المدقق في تحسين تقدير المدقق لهذه المخاطر والتقليل منها قدر الامكان، وهذا ما سيتم معالجته في هذا المبحث.

1.3. مفهوم مخاطر التدقيق الخارجي

تواجه الشركات العديد من المخاطر المختلفة، وتعد الإدارة هي المسؤولة عن تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها، أما المدقق فيهتم بشكل أساسي بالمخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية¹.

1.1.3. تعريف مخاطر التدقيق الخارجي

عرّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) مخاطر التدقيق بأنها: "المخاطر الناتجة عن فشل المدقق دون قصد في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية"². وعُرِّفت كذلك على أنها: "مخاطر قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب حول قوائم مالية محرفة بشكل جوهري"³.

لذلك يمكن القول أن مخاطر التدقيق هي عبارة عن احتمال وجود تحريفات في القوائم المالية قد يفشل المدقق في اكتشافها، وبالتالي يبدى رأيا غير سليم بشأنها.

2.1.3. أنواع مخاطر التدقيق الخارجي

تنقسم مخاطر التدقيق وفقا لنتائجها إلى⁴:

¹ Rick Hayes & Al, **Principles of auditing : An introduction to International Standards on Auditing**, 2nd edition, pearson education limited, England, 2005, p 13.

² خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة، القاهرة، مصر، 2018، ص 329.

³ Rick Hayes & Al, Op.Cit, p 13.

⁴ عبید سعد شريم، مرجع سابق، ص 177.

أ. مخاطر ألفا (α):

تتمثل في مخاطر الرفض غير الصحيح، وهي المخاطر الناتجة من اعتقاد المدقق بأن النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات يوجد بها أخطاء جوهرية، في حين أنه في الواقع لا يوجد بها مثل تلك الأخطاء.

ب. مخاطر بيتا (β):

تتمثل في مخاطر القبول غير الصحيح، وهي المخاطر الناتجة من اعتقاد المدقق بأن النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات لا يوجد بها أخطاء جوهرية، في حين أنه في الواقع توجد بها مثل تلك الأخطاء.

ويرى حسين يوسف القاضي أن مخاطر "بيتا" أكثر خطورة بالنسبة للمدقق، إذ أن قبوله لقوائم مالية مضللة قد يؤدي إلى أضرار تصيب أطرافاً أخرى كالمساهمين والبنوك وغيرهم من الدائنين، وقد يتسبب التضليل في إفلاس المشروع وفقدانهم لثرواتهم كلياً أو جزئياً، وهذا يستدعي في الغالب رفع دعوى على المدقق ومطالبته بتعويضات تزيد أضعافاً عما تقاضاه من أتعاب، إضافة إلى مخاطر فقدانه سمعته التي تمثل أهم مقومات وجوده المهني، في حين أن مخاطر "ألفا" تتسبب في فقدان المدقق لفرصة استمراره في تدقيق حسابات العميل في السنة القادمة، وقد يؤدي إلى قيام الإدارة بمقاضاة المدقق إذا كان رفضه للقوائم المالية قد سبب ضرراً للإدارة¹، وتؤيد الباحثة رأي الكاتب، وذلك لأن مخاطر "ألفا" يترتب عنها فقط جهداً إضافياً للوصول إلى النتائج الصحيحة، أما مخاطر "بيتا" فهي ترتبط بفعالية التدقيق وما تلحقه بأضرار على جميع مستخدمي القوائم المالية.

2.3. مكونات مخاطر التدقيق الخارجي

تتمثل مخاطر التدقيق في المخاطر التي تصيب المدقق نتيجة قيامه بالتدقيق، وتشتمل على ثلاثة عناصر تتمثل في المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الكشف، نوجزها كالآتي²:

1.2.3. المخاطر الكامنة (الملازمة أو المتأصلة)

هي مخاطر تنتج عن قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات مجتمعة للتحريف، والذي يمكن أن يكون جوهرياً بافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية، هذه المخاطر لها علاقة بالمؤسسة محل التدقيق وبيئتها.

¹ حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 271.

² Rick Hayes & Al, Op.Cit, p 210.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض البنود تعتبر ذات مخاطر ملازمة بدرجة مرتفعة مقارنة بغيرها مثل المخاطر المتعلقة بالمخزون والنقدية¹.

2.2.3. مخاطر الرقابة

هي تلك المخاطر الناتجة عن حدوث الأخطاء في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات مجتمعة، وقد تكون التحريفات جوهرية ولا يمكن منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ومن أمثلة مخاطر الرقابة الداخلية فقدان بعض مستندات العمليات، عدم الفصل بين الوظائف المتعارضة، وعدم تقييد الوصول إلى الخزينة.

3.2.3. مخاطر الكشف

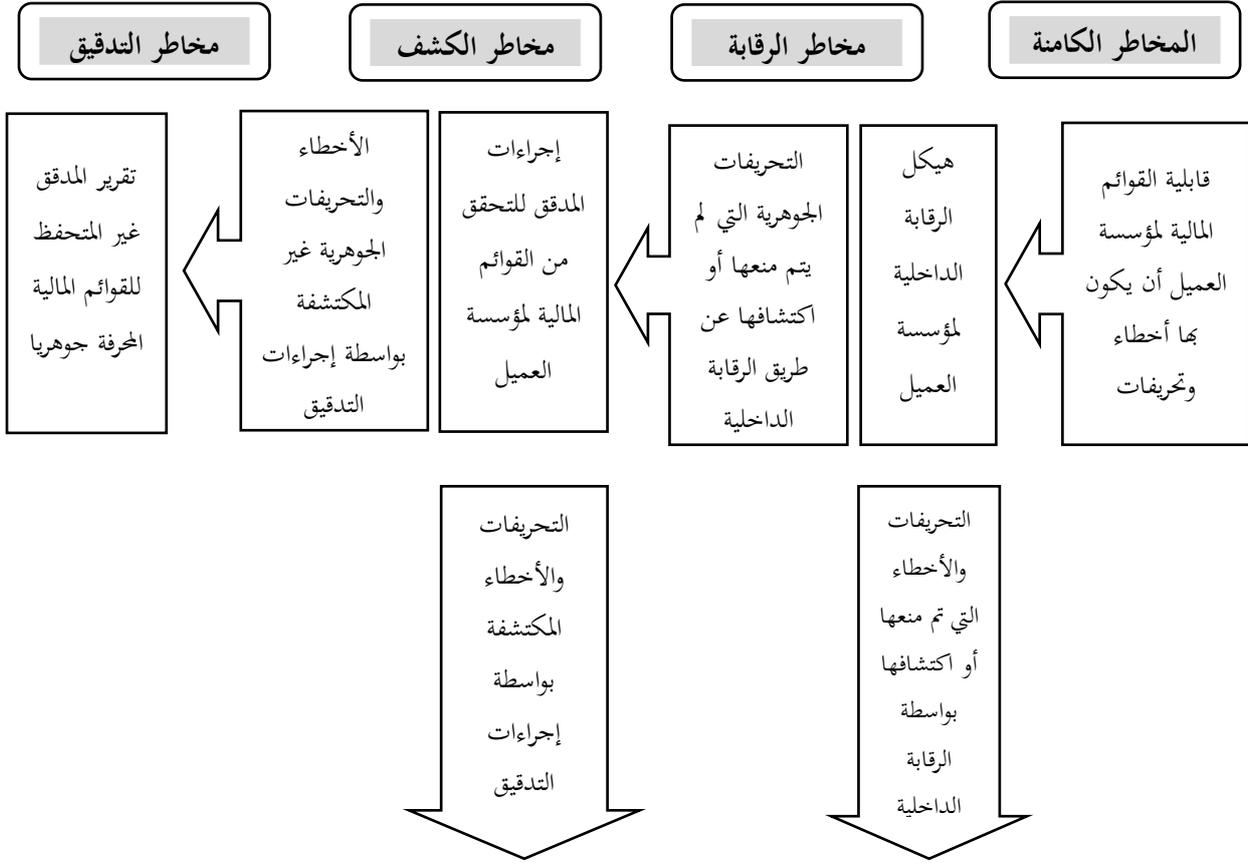
هي المخاطر التي تنتج عن فشل إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات مجتمعة، وتشتمل هذه المخاطر على مخاطر الإجراءات التحليلية، مخاطر الاختبارات التفصيلية (الجوهرية)، مخاطر العينات وغيرها.

مما سبق، يتضح أن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة تختلف عن مخاطر الكشف، فالمخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة الحساب أو العملية وبيئة العميل محل التدقيق، ومخاطر الرقابة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ولهذا سميت كذلك، في حين أن مخاطر الكشف تتعلق بفعالية إجراءات التدقيق.

ويمكن التعبير عن مكونات مخاطر التدقيق من خلال الشكل الموالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2004، ص 48.

الشكل رقم (07): مكونات مخاطر التدقيق



المصدر: عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط 03، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 178.

3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها

تتمثل مخاطر التدقيق في (مخاطر التحريف في القوائم المالية x مخاطر الكشف)، وحيث أن القوائم المالية تعد من جانب الإدارة، فإن التحريف إن وجد يتم من جانب مُعد تلك القوائم، سواء عن قصد أو غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف القوائم المالية على نوع العمليات أو نوع الحساب، وكذلك في عدم وجود رقابة كافية عليها، لذلك فإن مخاطر التحريف تتمثل في المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، ولذلك لا يستطيع المدقق التحكم أو السيطرة عليهما، إلا أن دوره ينحصر في تقييمهما ومحاولة تقليلهما، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة، كلما أمكنه من تقليل مخاطر الكشف إلى أدنى حد ممكن.

فمن أجل تحقيق مزيداً من الدقة في تقدير مخاطر التدقيق ومحاولة تقليلها، فإن اتباع استراتيجية التخصص الصناعي من قبل المدقق يلعب دوراً هاماً في تحقيق ذلك الهدف، ويتم التطرق إلى أهمية تخصص المدقق بالنسبة لكل مكون من مكونات مخاطر التدقيق على حدى من خلال الآتي¹:

¹ ليلي عزيز صليب، مرجع سابق، ص 384، 385، 386.

1.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق للمخاطر الكامنة وتقليلها

لتقييم المخاطر الحتمية (الكامنة) والملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب، يقوم المدقق بتصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل إلى حكم سليم حول المخاطر الكامنة.

وتظهر أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تصميم تلك الإجراءات لمعرفة المدقق بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، بحيث يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها الظروف الاقتصادية التي تمر بها، والتي قد تشكل ضغوطا عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف المالي والنظم الإلكترونية الأكثر انتشارا في تلك الصناعة، والتي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق المناسبة، مما ينعكس على تقييم دقيق للمخاطر الكامنة.

2.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق لمخاطر الرقابة وتقليلها

لتقييم مخاطر الرقابة يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، ثم القيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية، والتي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها.

وتبرز أهمية التخصص الصناعي في تحديد اختبارات الالتزام، حيث أنها توفر للمدقق الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاما في تلك الصناعة، وذلك بسبب كثرة تكرار التدقيق في تلك الصناعة بصفة خاصة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المدقق أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

3.3.3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق في تحسين تقدير المدقق لمخاطر الكشف وتقليلها

يمكن للمدقق تقليل مخاطر الكشف -بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية- من خلال تخفيضها إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، وتكمن المخاطر هنا في أن الاختبارات التحليلية قد تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم تطبيقه بطريقة خاطئة أو إذا تم اختيار العينة غير الملائمة.

وتظهر أهمية التخصص الصناعي في تحسين قدرة المدقق على اختيار الفحص التحليلي الملائم واختبار العينة بطريقة مناسبة، وتفسير نتائج التدقيق تفسيراً سليماً، مما يؤدي إلى تقليل مخاطر عدم الكشف إلى أدنى مستوى ممكن.

نستنتج مما سبق، أن المخاطر الحتمية هي أكثر أنواع المخاطر ذات ارتباط وثيق بالصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة محل التدقيق مقارنة بمخاطر الرقابة ومخاطر الكشف، وعليه فإن التخصص الصناعي يساعد المدقق على الفهم الشامل للنظم والقواعد الخاصة بالصناعة المعنية وكافة العمليات المرتبطة بها، مما يحسن من قدرة المدقق المتخصص بالدرجة الأولى على تقدير المخاطر الحتمية، إضافة لذلك يساعد تخصص المدقق صناعياً على التقدير الجيد لمخاطر الرقابة كون أن طبيعة نظام الرقابة تختلف من صناعة إلى أخرى، وأخيراً من خلال التقدير الجيد للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة فإن المدقق يستطيع تقليل مخاطر الكشف إلى أدنى حد ممكن.

ولقد أكد المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 315 بعنوان: "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" على ضرورة فهم طبيعة نشاط المؤسسة والصناعة الخاصة بها، حيث يعد التوصل إلى فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية للمؤسسة آلية مستمرة وديناميكية من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال عملية التدقيق، ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المدقق من خلاله للتدقيق، ويمارس من خلاله الحكم المهني أثناء عملية التدقيق عندما يقوم بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية¹.

وبشكل عام، فإن قيام المدقق بإصدار تقريره، يقتضي منه العمل على تخفيض حالة عدم التأكد من وجود تحريفات في القوائم المالية إلى أدنى حد مقبول، الأمر الذي يمكن للمدقق إنجازه بمستوى مهني متميز، من خلال إلمامه بالمعلومات اللازمة عن طبيعة نشاط العميل، مما يؤكد حقيقة أن التخصص الصناعي في مجال التدقيق يفيد المدقق في تقدير المخاطر، وخاصة المخاطر الحتمية، نظراً لأنه يسهل له اكتساب القدرات المهنية اللازمة لتقييم مخاطر عملية التدقيق القائمة في نشاط اقتصادي معين، وخاصة مخاطر وقوع تحريفات في بعض بنود القوائم المالية، وهو الأمر الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بخصائص نشاط أو صناعة العميل، كما أن مثل ذلك التخصص يعمل من جهة أخرى على زيادة درجة ثقة المدقق في تقديراته المهنية لمخاطر عمليات التدقيق، وبصفة خاصة المخاطر الحتمية، نظراً للطبيعة المميزة لتلك النوع من المخاطر، وارتباطها الوثيق بطبيعة نشاط العميل، أو طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها².

وفي هذا الخصوص، أثبتت العديد من الدراسات ذلك، أهمها دراسة لـ (Taylor, 2000) حيث قام الباحث بدراسة تجريبية لعملية تدقيق افتراضية على أحد المصارف، خُصصت لعينة من المدققين المتخصصين في تدقيق القطاع المصرفي، وآخرين غير متخصصين، حيث طُلب منهم إعطاء تقديرات للمخاطر الملازمة لحسابات

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 224.

² خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 107.

المدنيين والقروض، وكذلك اعطاء تقدير لدرجة ثقتهم في هذه التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة، وقد توصل الباحث إلى أن المدققين غير المتخصصين قاموا بإعطاء تقديرات أعلى من حقيقتها للمخاطر الملازمة مقارنة بالمدققين المتخصصين، وفيما يخص درجة الثقة حول التقديرات، فقد كانت درجة ثقة المدققين غير المتخصصين في مدى ملاءمة التقديرات الممنوحة للمخاطر منخفضة مقارنة بدرجة ثقة المدققين المتخصصين¹.

والجدير بالذكر أن اختلاف نوعية وطبيعة أنشطة العملاء يؤثر بصورة مباشرة على القرارات التي يتخذها المدقق فيما يتعلق باستخدام نموذج مخاطر التدقيق وتقدير المخاطر المختلفة، وكذلك القرارات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق².

وفي هذا الصدد، خلصت دراسة (Low, 2004) إلى أن المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدقق المتخصص في الصناعة يمكن أن تحسن القدرة على تقييم المخاطر وتؤثر بشكل مباشر على جودة القرارات الخاصة بتخطيط عملية التدقيق أكثر من قدرة المدقق غير المتخصص في تلك الصناعة³.

كما توصلت دراسة (Khairul, 2015) إلى أن التخصص الصناعي للمدقق بشكل عام يعزز من حكمه الشخصي، وبالتالي يعزز من جودة تقييمه للمخاطر، فضلا عن إمكانية تعرف المدققين المتخصصين في الصناعة على المخاطر في الوقت المناسب⁴.

وقد توافقت مع أهمية ربح الوقت إحدى الدراسات، حيث أظهرت أن معرفة المدقق بصناعة العميل تحسن من تقديره لمخاطر التدقيق وتؤثر في طبيعة ونوعية التغيرات التي يدخلها على إجراءات التدقيق المخططة وموازنة الوقت، كما أن المدققين المتخصصين لديهم سرعة في الاستجابة لتقديراتهم عن مخاطر التدقيق بعكس المدققين غير المتخصصين⁵.

ولخصت دراسة (معاذ طاهر صالح المقطري، 2011) مجموعة من الخصائص التي توضح أهمية التخصص الصناعي في تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق المتمثلة في المخاطر الحتمية، مخاطر الرقابة ومخاطر الكشف، وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام، الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، معرفة أماكن تكرار الأخطاء،

¹ Mark H. Taylor, Op.Cit, p p : 693-708.

² بسنت علي أحمد نور الدين، مرجع سابق، ص 67.

³ Dewi Kartika Sari, **audit specialization and audit quality: the role of client's business strategy**, the 2nd International conference on vocational higher education "the importance on advancing vocational education to meet contemporary labor demands", conference paper, KnE Social sciences, 2018, p 149.

⁴ Khairul Ayuni Binti Mohd Kharuddin, **the effects of audit firm and partner industry specialization and corporate governance on audit quality and earnings quality**, Thesis of Doctorat of philosophy, Aston university, UK, 2015, p 30.

⁵ محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 210.

دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي، معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، درجة التأثير في تفسير النتائج، معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها، وتسهيل تدقيق تقديرات الإدارة¹.

وفي الأخير، يمكن القول أن المدقق المتخصص صناعيا يمكنه تقدير المخاطر ومحاولة تقليلها، سواء المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة أو مخاطر الكشف بشكل دقيق مقارنة بالمدقق غير المتخصص، حيث يظهر الاختلاف بينهم في كون التخصص الصناعي يعمل على تنمية قدرات المدقق ومهارته، من خلال توفير رصيда من المعرفة العميقة للمدقق بخصائص الصناعة وظروفها، وهو ما ينعكس إيجابا على مستوى أدائه من واقع خبرته المتخصصة في صناعة محددة من بين الصناعات.

¹ معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سابق، ص 416.

المبحث الرابع: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

من الخصائص الهامة التي ترتبط بالقوائم المالية هي احتمال تضمينها مجموعة من الأخطاء أو التلاعبات لأسباب متباينة قد تكون من غير قصد كعدم الإلمام بالقواعد المحاسبية أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة، وقد تكون بسوء نية من أجل تحقيق مصالح شخصية، وهنا يأتي دور المدقق ليظهر تلك الأخطاء والتلاعبات.

1.4. مفهوم الأخطاء والغش في القوائم المالية

يعتبر حدوث خطأ أو غش في أي عمل من الأمور غير المرغوب فيها، حيث ترتكب الأخطاء من غير قصد، أما في حالة ارتكاب هذه الأخطاء عن قصد فغالبا ما يكون ذلك غش.

1.1.4. تعريف الأخطاء

يُعرّف الخطأ على أنه: "فعل غير مقصود في القوائم المالية، وقد يشتمل على أخطاء جمع البيانات أو معالجتها، أو في التقديرات المحاسبية غير الصحيحة الناتجة عن السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق، أو أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الإفصاح"¹.

2.1.4. تعريف الغش

يُعرّف الغش في مفهومه الضيق على أنه: "فعل متعمد يتسبب في تحريف القوائم المالية"²، وقد يشتمل على التلاعب بالسجلات والمستندات أو تزويرها، اختلاس الأصول، إلغاء آثار العمليات من السجلات والمستندات أو حذفها، تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية³.

أما في تعريفه الواسع، فيعرّف الغش وفقا للمعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 240 بأنه: "تصرف متعمد من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، أو المكلفين بالرقابة، أو الموظفين أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا التصرف باستخدام التضليل للحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية"⁴.

بشكل عام، يختلف مفهوم الغش عن مفهوم الخطأ في النية والقصد، أي أن الغش يرتكب عن عمد وبسوء نية وذلك لتضليل مستخدمي القوائم المالية، في حين أن الخطأ يكون من دون قصد ولا توجد نية لفعل ذلك.

¹ O.Ray Whittington, Kurt Pany, **Principle of auditing & other assurance services**, 20th, Mc Graw Hill education, New York, 2016, p 11.

² Ibid.

³ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 52.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 129.

3.1.4. أنواع الأخطاء

قسم المحاسبون الأخطاء إلى عدة أنواع لعل أهمها¹:

أ. أخطاء الحذف (السهو)

هي تلك الأخطاء الناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولي لها في اليومية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو احدهما إلى دفتر الأستاذ، ويمكن أن يأخذ هذا النوع الشكلين التاليين:

- أخطاء الحذف الكلي: لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، كون الحذف مس طرفي القيد، مما يجعل اكتشافها صعبا وليس مستحيلا، حيث يمكن اكتشافها من خلال فحص المستندات، إجراء أسلوب المقارنات وغيرها.

- أخطاء الحذف الجزئي: تؤثر على توازن ميزان المراجعة، وبالتالي يسهل اكتشافها عن طريق تدقيق عمليات الترحيل الخاصة بها، وقد لا تؤثر على التوازن إذا كان هناك أخطاء معوضة تتعادل مع قيمة الخطأ، في هذه الحالة تعالج مثل أخطاء الحذف الكلي.

ب. أخطاء حسابية (ارتكابية)

وهي أخطاء تمس الجوانب الخاصة بالعمليات الحسابية من جمع وطرح وغيرها، أو في عملية نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى، أو في ترحيل الأرقام أو ترصيدها، ويمكن اكتشافها بتدقيق الحسابات والمستندات.

ج. أخطاء فنية

تسمى أحيانا بالأخطاء في المبادئ، وتقع هذه الأخطاء في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، ويرجع سبب حدوثها إلى عدم الدراية بالقواعد والمبادئ المحاسبية، واكتشافها يتطلب بذل عناية كبيرة من المدقق، كونها تعتبر أخطاء خطيرة بسبب تأثيرها المباشر على الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

د. أخطاء متكافئة (معوضة)

هي الأخطاء التي تقع في قيم العمليات المالية، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية ما يحدث خطأ آخر يعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول، هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشافها من خلال تدقيق المستندات والمصادقات.

ما يمكن توضيحه، هو أن هناك تعدد وتنوع في الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية، وبالتالي فإنه كلما زادت خبرة المدقق ومعرفته المهنية، كلما زاد احتمال اكتشافه لقدر أكبر من تلك الأخطاء.

¹ بالاعتماد على:

- محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص: 41-43.

- محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 141-143.

4.1.4. أنواع الغش

تتنوع محاولات ارتكاب الغش، وتتمثل في الآتي¹:

أ. الغش بقصد الاختلاس

يرتكب الغش بقصد الاختلاس عن عمد، لتحقيق مصلحة ذاتية (شخصية)، دون مقابل ودون وجه حق، ومن أمثلة هذا الاختلاس اختلاس النقدية عن طريق البيع النقدي واختلاس قيمته، أي تحصيل مبالغ نقدية وعدم إثباتها في الدفاتر، ثم التلاعب في عمليات التسجيل لإخفاء أثر الاختلاس، مثل إثبات عمليات وهمية للمدفوعات بمستندات مزورة.

ب. التلاعب في نتيجة النشاط والمركز المالي بقصد التضليل

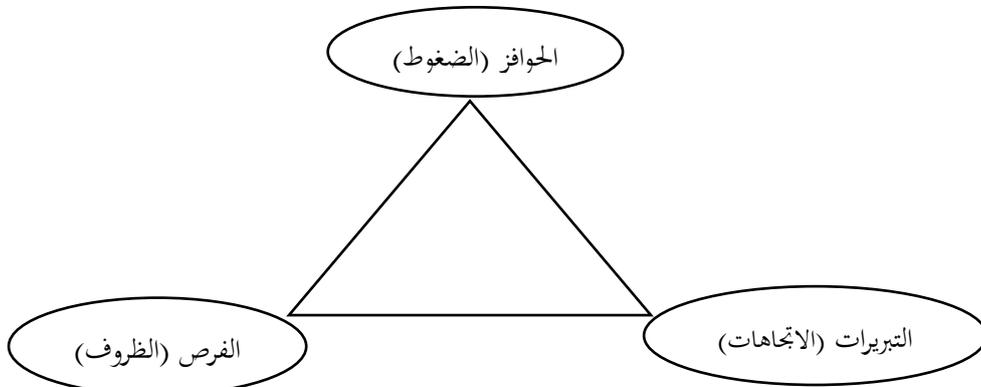
في أغلب الأحيان يتم التلاعب بقصد التضليل، وذلك بهدف إدخال تغييرات في نتيجة النشاط والمركز المالي، وإظهارها على غير الحقيقة، ومن أمثلة هذا التلاعب، التلاعب في تقييم المخزون بأنواعه في نهاية السنة المالية بهدف زيادة الأرباح.

مما سبق، نلاحظ أن ارتكاب مختلف أساليب الغش في المؤسسات يكون عن سبق إصرار من طرف أشخاص قاموا بالتخطيط جيدا لهذا الغش عن طريق تغيير حقائق في المعلومات المالية أو إخفاء مستندات بغية التضليل أو غير ذلك من طرق التلاعب، وعليه يتطلب ذلك من المدقق معرفة وخبرة كبيرة لاكتشاف ذلك الغش.

5.1.4. مكونات الغش

في وصف المعيار رقم 99 من معايير التدقيق الأمريكية للغش حدد ثلاثة مواقف للغش تُنتج قوائم مالية مزللة أطلق عليها "مثلث الغش"، ويوضح الشكل التالي مكونات هذا المثلث:

الشكل رقم (08): مكونات مثلث الغش



المصدر: محمد السيد محمد الصغير، دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22، العدد 02، مصر، 2008، ص 210.

¹ محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص: 44-46.

تعني أطراف هذا المثلث أنه لوقوع التلاعب والغش يلزم لدى مرتكبه دافعا أو حافزا لارتكابه، أو أنه يتعرض لضغوط تجعله يتجه لارتكاب التلاعب، ولكي يتحول هذا الدافع إلى واقع يجب أن تكون هناك إمكانية أو فرصة لذلك، بمعنى أن تكون آليات ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة، والفرد الذي يتوافر له دافع وفرصة لارتكاب الغش إذا ما كان قادرا على تبرير الغش، فإن احتمال وقوع الغش يكون كبيرا¹.

2.4. مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

تمثل مسؤولية المدقق في تصميم إجراءات تدقيق للحصول على تأكيدات معقولة من اكتشاف الغش والخطأ، والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وكذلك بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراءات التدقيق، وفي حالة اكتشاف المدقق لغش أو خطأ فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية للتأكد منها ومن تأثيرها على القوائم المالية، ومن ثم مناقشة الموضوع مع الإدارة العليا أو مع لجنة التدقيق في حالة وجودها².

نص المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 240 على أن مسؤولية منع الغش واكتشاف حدوثة تقع على عاتق كل من المكلفين بالرقابة والإدارة، ويعد المدقق مسؤولا عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

كما نص المعيار على أنه يجب على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق، مدركا لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المؤسسة.

فضلا عن ذلك، فلقد نص المعيار على ضرورة الإبلاغ عن الغش، حيث أن المدقق إذا حدد وجود غش أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ تلك الأمور في الوقت المحدد إلى المستوى الإداري المناسب، وذلك بهدف إعلام من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثة بالأمر ذات الصلة بمسؤولياتهم.

والجدير بالذكر، أن مخاطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من مخاطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ، ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه مثل التزوير، أو تعتمد تقديم إفادات مضللة إلى المدقق، وتعتمد قدرة المدقق على اكتشاف الغش على

¹ محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 210، 211.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 78.

عوامل معينة مثل براءة مرتكب الغش، تكرار التلاعب، درجة التحريف، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش، وبالتالي فإن المدقق قد يكون قادرا على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش¹.

وتلخيصا لما سبق، فإن المدقق مسؤول على تقديم تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش، وذلك من خلال بذله العناية المهنية اللازمة، إضافة إلى مسؤوليته حول الإفصاح عن تلك الأخطاء والغش إلى الهيئة المسؤولة، مما يؤدي إلى عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية.

3.4. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

يعتبر الغش والتلاعب الأساس في منظومة الفساد، ويمثل اكتشاف الأخطاء والغش خاصة في الأمور المالية تحديا كبيرا للمدققين، حيث يملك الأشخاص المقبلين على الغش أدوات جديدة يطوروها من آن لآخر، وبالتالي لا بد من مقابلتها باستراتيجيات فعالة وجديدة كذلك تعمل على مواجهة ذلك الغش، ولعل أهم هذه الاستراتيجيات هي تخصص المدقق في صناعة معينة².

1.3.4. علاقة تخصص المدقق في صناعة ما بمكونات مثلث الغش

إن مكونات مثلث الغش لها ارتباط وثيق بطبيعة الصناعة التي تعمل بها المؤسسة محل التدقيق كما يلي³:

أ. الحوافز (الضغوط)

ترتبط الحوافز الدافعة للغش بطبيعة الصناعة لوجود عوامل تهدد الاستقرار المالي أو الربحية مثل التدفقات النقدية السالبة المتكررة من الأعمال أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية بسبب التغيرات في التكنولوجيا وتقادم المنتج ووضع المؤسسة بين المؤسسات المنافسة.

ب. الفرص (الظروف)

توفر طبيعة الصناعة أو أعمال المؤسسة فرصا لإعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوي علاقة ليست في مسار العمليات العادية أو على مؤسسات تم تدقيقها عن طريق مكتب تدقيق آخر، أو عمليات تتم في بيئات أخرى أو تم أدائها عن طريق اتفاقيات دولية تختلف في بيئة الأعمال.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 128، 130، 134.

² وائل حسين محمد محمود، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 03، مصر، 2019، ص 34.

³ محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 211.

ج. التبريرات (الاتجاهات)

توفر طبيعة الصناعة إمكانية التبريرات كأن يتم التبرير بالمبادئ المحاسبية التي تم اختيارها لتناسب طبيعة الصناعة، أو التبرير بالرغبة في تدنية الأرباح الموضح عنها أو تقليلها لأسباب ترتبط بأسعار الأسهم أو بالضرائب، أي أن طبيعة الصناعة ستلعب دورا مهما في محاور عمليات الغش والتلاعب إلى الحد الذي يعجز المدقق عن كشفها، معناه كفاءة المدقق في كشف الغش والاحتيال ترتبط ارتباطا وثيقا بخبرته المهنية وخاصة معرفته بصناعة العميل وما تنطوي عليه من عمليات فنية وتشغيلية.

2.3.4. التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وأهميته في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

إن إثبات الدور الإيجابي للمدقق المتخصص في اكتشاف عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية من قبل الإدارة قد كان من اهتمام (Johnson & Al, 1991)، وأُكدت نتائج هذه الدراسة من قبل العديد من الدراسات التي أتت بعدها¹.

لقد تطورت خبرة المدقق المتخصص في اكتشاف الأخطاء والغش مقارنة بخبرة المدقق غير المتخصص، وذلك للمعرفة الجيدة للمدقق المتخصص بطبيعة أعمال العميل، إذ أن المدقق من كثرة تكراره للأعمال في صناعة معينة يصبح لديه القدرة والكفاءة في التعامل في تلك الصناعة، بل يؤثر فيها من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق وجودة القرارات التي يتخذها المدقق والتي تؤثر بدورها على سمعته².

إضافة لذلك، يساعد التخصص المدقق على تفهم آليات وميكانيزمات العمل الخاصة بصناعة معينة، ويعطي الثقة للعميل في مختلف عمليات اتخاذ القرار، كما يُسهل مهمة المدقق 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 جوهرية³.

ويرى خالد محمد عبد المنعم لبيب أن استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق قد تكون ذات أثر إيجابي وفعال في الارتقاء بقدرات المدقق على دقة تقدير مخاطر حدوث غش أو احتواء القوائم المالية على تضليل أو احتيال مالي أو ما يطلق عليه "جرائم الياقات البيضاء" White Collar Crime، وكذلك زيادة قدراته المهنية على اكتشاف مواطن الأخطاء والغش، وذلك نظرا لدور التخصص في زيادة رصيد الخبرة المهنية للمدقق بالإمام

¹ دعاء خالد أبو عيسى، مرجع سابق، ص 57.

² شادي أحمد ذكي عويس وآخرون، دراسة تحليلية لقياس أثر استراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة المدير الناجح، العدد 119، 2007، ص 90.

³ حليدة عاي، محمد يعقوبي، مرجع سابق، ص 212.

بأساليب الغش والاحتيال المالي السائدة في قطاع تخصصه، وسبل الكشف عنها، ذلك أن الممارسة المهنية للمدقق المتخصص في صناعة معينة قد يكون لها دور ملموس في وقوفه على معظم أنواع الممارسات الاحتيالية، والتي تكون سائدة في مثل تلك الصناعة، وتختلف عن نظائرها في باقي الصناعات، بسبب ارتباطها بطبيعة ونوعية النشاط فيها¹.

لقد أظهرت دراسة (Solomon & Al, 1999) -والتي تعتبر من أهم الدراسات في موضوع التخصص الصناعي للمدقق- أن المدققين المتخصصين في القطاع (الصناعة) المصري لديهم معرفة أفضل بالأخطاء المالية في تدقيق عملائهم حيث تتوفر عندهم معرفة محددة بهذا القطاع أكثر من عندما يقومون بتدقيق عملائهم في القطاعات الأخرى حيث لا تتوفر لديهم معرفة محددة بهذه القطاعات².

وأيدت كل من دراسة (Bedard & Biggs, 1991) ودراسة (Wright & Wright, 1997) أن المدقق المتخصص يمتلك القدرة والمهارة الأفضل في تحديد البدائل من الفرضيات لمعرفة الأخطاء المحاسبية³. وهذا ما أكدت عليه دراسة (Owhoso & Al, 2002)، حيث وجدت أن المدققين المتخصصين في الصناعة المالية يكتشفون كمًا أكبر من الأخطاء مقارنة بهم عندما يدققون خارج مجال تخصصهم حيث يفقدون بعضًا من قدرتهم على اكتشاف الأخطاء⁴.

وتوصلت كذلك دراسة (Carcello & Nagy, 2002) إلى أن هناك علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمدقق والقوائم المالية الاحتيالية، حيث أوضحت أن المدققين المتخصصين في الصناعة يكونون أكثر قدرة على اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية بسبب خبرتهم الكبيرة في الصناعة المعنية، ومن المرجح أن سبب امتلاك هذه الخبرة هي وجود عدد كبير من العملاء في تلك الصناعة، علاوة على ذلك، فإن وجود مدقق متخصص في الصناعة يكون بمثابة رادع للاحتيال، نظرًا لأن المتخصصين في الصناعة لديهم معرفة أكبر، وبالتالي فإن الاحتيال يكون أقل احتمالًا لأن الإدارة ستدرك وجود مخاطر أكبر لاكتشاف المدقق الاحتيال⁵.

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، مرجع سابق، ص 111.

² Ira Solomon, Michael D. Shields, & O. Ray Whittington, Op. Cit, p 206.

³ دعاء خالد أبو عيسى، مرجع سابق، ص 56.

⁴ Vincent E. Owhoso, William F. Messier & John G. Lynch, Op.Cit, p 898.

⁵ Joseph V. Carcello, Albert L. Nagy, **Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting**, working paper, 2002, p 06, available from:

https://scholar.google.com/scholar?q=AUDITOR+INDUSTRY+SPECIALIZATION+AND+FRAUDULENT+FINANCIAL+REPORTING+pdf&hl=fr&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar (10/05/2023).

إضافة إلى دراسة (Krishnan, 2003) التي بينت أن عملاء المدققين غير المتخصصين يظهرون مستويات أعلى من أساليب إدارة الأرباح مقارنة بعملاء المدققين غير المتخصصين، مما يؤكد أن خبرة المدقق المتخصص تزيد من امكانيته وقدرته على اكتشاف مثل تلك الأساليب من الاحتيال¹.

أما دراسة (Hegazy & Al, 2015) فقد توصلت إلى أن أداء المدققين المتخصصين في الصناعة (صناعة البناء) لم يكن أفضل من أداء المدققين غير المتخصصين في الكشف عن إدارة الأرباح، ويرى الباحثون أن هذه النتيجة تعارضت مع نتائج الأدبيات السابقة في نفس مسار البحث، على سبيل المثال (; Krishnan, 2003 ; Sun & Liu, 2013 ; Mitra & Hossain, 2010 ; Kwon & Al, 2007 ; Balsam & Al, 2003)، لكنها اتفقت مع عدد قليل من الدراسات مثل دراسة (Chi & Al, 2009)، ومن ناحية أخرى أظهرت الدراسة أن المدققين المتخصصين أفضل من غير المتخصصين بشكل عام في اكتشاف الأساليب الأخرى للاحتيال، إضافة إلى أن المتخصصين أكثر قدرة للإفصاح عن ذلك الاحتيال².

وخلاصة القول، أن تخصص المدقق في تدقيق عملاء ينتمون لصناعة محددة، يجعله مُلمّاً بكافة خصائص نشاط العميل، وذلك نتيجة الخبرة والمعرفة والمهارة المكتسبة من جراء تكراره للأعمال ذات الصناعة نفسها، فضلاً عن الفهم الكافي لأساليب وآليات العمل في تلك الصناعة، الأمر الذي يؤدي إلى رشادة حكمه المهني وقراراته ذات الصلة بإجراءات التدقيق المناسبة التي تمكنه من معرفة مواطن حدوث الخطأ والغش، مما ينعكس على زيادة قدرة المدقق المتخصص صناعياً في الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، كل هذا قد يمنح قيمة مضافة لمستخدمي القوائم المالية تتمثل في طمأننتهم حول مصداقية القوائم المالية.

¹ Gopal V. Krishnan, Op.Cit, p 15.

² Mohamed Hegazy, Ahmed AL Sabagh, Rasha Hamdy, **The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work**, journal of accounting and finance, Vol. 15, No. 04, 2015, p 160.

المبحث الخامس: مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات

ذات العلاقة بالتدقيق

يزاول المدقق بعض الخدمات التي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد المشار إليها سابقا، والمتمثلة في الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق ويتم توضيحها من خلال التطرق إلى مفهومها ومحاولة توضيح أهمية التخصص الصناعي للمدقق في زيادة الطلب عليها، هذا وبالإضافة إلى إبراز أهمية تخصص المدقق على كل من الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية كأهم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

1.5. مفهوم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق

في هذا الجزء سيتم التعرف على المقصود من الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، والمعايير الدولية التي تناولت هذه الخدمات كما يلي.

1.1.5. تعريف الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق

يقوم المدقق بجانب خدمات التأكيد بمجموعة من الخدمات الأخرى، يطلق عليها بـ "الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق" (Audit related Services) أو ما تعرف بـ "خدمات غير التأكيد" (Non Assurance Services)¹، وتعتبر هذه الخدمات امتدادا طبيعيا لخدمات التأكيد التي يقدمها المدققون لعملائهم استنادا إلى مهارتهم وخبراتهم المهنية، ولا ينتج عن هذه الخدمات أي تأكيدات (رأي المدقق) نظرا لأن هذه الخدمات تهدف إلى مساعدة الإدارة في مواجهة موقف ما أو مشكلة معينة².

كما يقصد بخدمات غير التأكيد تلك الخدمات المهنية التي يقدمها المدقق، وهي خدمات ثنائية الأطراف بين المدقق والعميل طالب الخدمة، ولا توجد تأكيدات يوصلها طرف لآخر لكي يصادق عليها المدقق كما هو الحال بالنسبة لخدمات التأكيد، بل يقدم المدقق استنتاجاته في شكل توصيات³.

وللإشارة، فإنه عند تقديم هذه الخدمات يجب أن يتوافر في المدقق التأهيل الكافي علميا وعمليا لأدائها، ويتعين عليه أن يشير في تقريره عن هذه الخدمات إلى أنه لا يقدم خدمة تأكيد⁴.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 58.

² محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص 19.

³ سعاد زغلول عبده، أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، الإسكندرية، مصر، 2017، ص 368.

⁴ محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص 19.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن الخدمات التي يقدمها المدقق اتسع مجالها من مجرد خدمات تأكيد تهدف إلى المصادقة على صحة القوائم المالية، إلى خدمات أخرى ذات العلاقة بالتدقيق والتي تهدف إلى تقديم استشارات بناء على طلب المؤسسة.

2.1.5. المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة بالتدقيق

لقد أصدرت المنظمات المهنية معايير دولية خاصة بالخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، نبينها فيما يلي:

أ. المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة رقم 4400 بعنوان: "التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية"

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول المسؤوليات المهنية للمدقق عند قيامه بمهمة إنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية، وحول شكل ومضمون التقرير الصادر عن المدقق والمتعلق بالتكليف المذكور. ويقضي هذا المعيار إلى أن الهدف من التكليف بإجراءات متفق عليها هو قيام المدقق بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية، والتي سبق أن تم الاتفاق عليها بين المدقق والمؤسسة وأية أطراف ثالثة معنية، وتقديم تقرير بالحقائق المكتشفة، ولا يقوم بإبداء أي تأكيد، وبدلاً من ذلك فإن المستفيدين من التقرير يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق لأنفسهم، ويستنبطون استنتاجاتهم الخاصة من خلال أعمال المدقق، وللإشارة، فإن التقرير لا يُقدم إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات المطلوب إنجازها¹.

ب. المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة رقم 4410 بعنوان: "عمليات الجمع"

يتمثل الهدف من هذا المعيار في تحديد مسؤوليات المدقق عند اشتراكه في مساعدة الإدارة على إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الحصول على أي تأكيد بخصوص تلك المعلومات، والإبلاغ عن العملية وفقاً لهذا المعيار.

ويقضي هذا المعيار أنه بإمكان الإدارة أن تطلب من المدقق المساعدة في إعداد وعرض المعلومات المالية لمؤسسة ما، وتُستمد قيمة عملية الجمع التي يتم أدائها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمدقق في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية والامتثال للمعايير المهنية، والإبلاغ عن طبيعة مشاركة المدقق في المعلومات المالية المجمعة، والجدير بالذكر أن عملية الجمع بما أنها ليست عبارة عن عملية تأكيد، فإن ذلك لا

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، طبعة 2015، ص 407.

يتطلب من المدقق التحقق من دقة المعلومات التي تقدمها الإدارة لأغراض الجمع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي تدقيق¹.

2.5. الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية كأهم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق

من أهم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق نذكر:

1.2.5. الخدمات الاستشارية

عرّف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية على أنها: "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، وما يحقق أهداف التنظيم"². كما عرّفت على أنها: "الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المؤسسة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المؤسسة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها"³.

من التعاريف السابقة الذكر، يمكن القول أن الخدمات الاستشارية تهدف إلى تقديم النصائح والإرشادات التي تزيد من كفاءة إدارة المؤسسة في القيام بأعمالها، وعليه ينبغي أن تمارس من قبل مدققين أكفاء مهنيين ومؤهلين علمياً ويتمتعون بمهارة وخبرة متخصصة أي مدققين متخصصين.

وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية⁴:

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم؛
- القيام ببعض الدراسات الخاصة (مثل دراسة نظام الرقابة الداخلية)، وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها؛
- تقييم أو إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية؛
- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجديدة للعميل.

إضافة لذلك، قد تشمل الخدمات الاستشارية على خدمات تطهير الحسابات بناء على طلب من المؤسسة والتي يقوم بها الخبير المحاسب، وتمثل هذه الخدمات في الحصول على حسابات واقعية قدر الامكان من

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 418، 419.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 38.

³ عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، سوريا، دمشق، 2008، ص 15.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley، مرجع سابق، ص 38.

خلال مقارنة جميع حسابات الأصول والخصوم المسجلة في القوائم المالية مع الجرد المادي الذي تقدمه المؤسسة للتمكن من اقتراح التسويات والتعديلات المناسبة¹.

ومن بين الأسباب التي دعت المؤسسات إلى الاستعانة بالمدققين للحصول على الخدمات الاستشارية، نذكر ما يلي²:

- توفر الدعم والمساعدة المتخصصة بصفة مؤقتة، حيث أن المؤسسات لا يوجد لديها الإداري والاستشاري المختص الذي يقدم لها الخدمات الاستشارية، وكذا رغبتها في الحصول على هذه الخدمات بشكل مكثف وفي وقت قصير؛

- الحصول على الاستشارات الموضوعية والحيادية، والتي لا يمكن الحصول عليها من الموظفين التابعين للمؤسسة التي تريد الاستشارة، وذلك لأنهم سيكونون تحت تأثير العلاقات الشخصية مع المؤسسة؛

- السرعة والدقة والموضوعية في تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة، والناجمة عن الدراية الشاملة للمدقق بعمل المؤسسة، وذلك نتيجة قيامه بتنفيذ عملية التدقيق، وعليه يتمكن من اتخاذ القرارات الصائبة في وقتها المناسب.

2.2.5. الخدمات الضريبية

تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، خاصة وأن الخدمات الضريبية تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية، وتشمل عادة إعداد الاقرارات الضريبية بكافة أنواعها، خدمات التخطيط الضريبي والفحص الضريبي، وهناك بعض المدققين الذين تخصصوا في هذه الخدمات لدرجة أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من مجموع ما يقدمونه من خدمات، ونظرا لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسة الخدمات الضريبية (Committee on Responsibilities & Tax Practices)، وقد صدر عنها عدة إيضاحات تعرّف وتحدد مسؤوليات المحاسب عند ممارسة هذه الخدمات³.

إضافة لذلك، يقوم المدقق ببعض الخدمات الضريبية المتعلقة برفع القضايا الخاصة بعملائه أمام مصلحة الضرائب بصفته خبيرا في هذا المجال، وتقدم الإقرارات الضريبية والقوائم المالية والبيانات التي توضح أوجه

¹ Nadine Gueibe, **les bases de la comptabilité et de la gestion, comment faire un assainissement comptable ?**, article disponible sur le site : <https://www.controledegestion.org/comptabilite/assainissement-comptable/> (31/07/2023).

² عصام قريط، مرجع سابق، ص 16، 17.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley، مرجع سابق، ص 36، 37.

الاختلاف في التحاسب الضريبي بين العميل ومصلحة الضرائب، وبالتالي الحصول على الإعفاءات الضريبية اللازمة وفقا لتطبيق القوانين الضريبية¹.

وفي نفس السياق، يعتبر تقديم الخدمات الضريبية للعملاء مجال عمل مهم جدا للمدقق، حيث يمكن للمؤسسات الاستعانة بالمدقق كمستشار ضريبي، وفي هذه الحالة يجب على المدقق توجيه المؤسسة نحو الوضع الأمثل ضريبيا في جميع القرارات التي يمكن أن تؤثر على الضرائب التي سوف تتحملها المؤسسة، ويجب أن يتم ذلك في ضوء الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية².

3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق

هدفت دراسة (Lim & Tan, 2008) إلى معرفة هل تأثير الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق على جودة التدقيق مشروط بالتخصص الصناعي للمدقق، ولقد توصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق يتم تحسينها بشكل عام للشركات التي تحصل على الخدمات ذات العلاقة من مدققين متخصصين مقارنة بتلك التي تحصل على هذه الخدمات من مدققين غير متخصصين، ويعود سبب ذلك إلى أن المدققين المتخصصين في الصناعة هم أكثر رغبة في تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية عندما يقدمون الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق للعملاء، وتُعزى جودة التدقيق العالية بالنسبة للمدققين المتخصصين إلى استقلاليتهم الكبيرة في الواقع والمظهر، وقدرتهم على الاستفادة من معارفهم المتراكمة، وأشارت الدراسة إلى أن العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق وتقديم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق يعد أمرا معقدا ويشتمل على وسطاء آخرين لم يتم ادراجهم في هذه الدراسة³.

وفي دراسة ل (Geiger & Al, 2022)، والتي هدفت إلى فحص العلاقة بين أتعاب الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق وقرارات الرأي المعدل للمدقق للإبلاغ عن الشركات التي تعاني من ضغوط مالية، وما إذا كان التخصص الصناعي للمدقق مرتبط بدرجة قرارات الرأي المعدل للمدقق، توصلت إلى أن أتعاب الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق المرتفعة ترتبط بجودة أعلى وقرارات أكثر دقة لإعداد التقارير حول تلك الشركات، في حين لم تجد دليلا على أن المدققين المتخصصين في الصناعة يتخذون قرارات أكثر دقة لإعداد تقارير الرأي المعدل في ظل الأتعاب المرتفعة للخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، كما يرون أن دراسة (Lim & Tan, 2008) هي الدراسة الوحيدة حول تأثير

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 59.

² محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل، دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على أنشطة التخطيط الضريبي بغرض تحسين الأداء المالي للشركات المتداول أسهمها في سوق المال المصري: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص 127.

³ Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, **Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization**, journal of accounting research, Vol. 46, No. 01, research collection school of accountancy, 2008, p p: 44- 47.

التخصص الصناعي للمدقق على تقديم الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، وأضافوا أنه حسب علمهم لا توجد أي دراسة سابقة قيمت العلاقة بين تخصص المدقق والخدمات ذات العلاقة بالتدقيق¹.

وفي حدود اطلاع الباحثة كذلك، فإن الدراستين السابقتين فقط تناولت العلاقة بين متغيري التخصص الصناعي للمدقق والخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق جاءت وفقا لحاجة ورغبة إدارة المؤسسات في تحقيق أهدافها ورفع مستوى أدائها، وأن هذا النوع من الخدمات يتطلب قدرات ومهارات وخبرات عالية من مقدميها، وبالتالي يمكن أن يكون لتخصص المدقق صناعيا أهمية في زيادة الطلب على الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق، حيث أن قيام المدقق المتخصص بهذه الخدمات يعد اقتصادا في الجهد والعمل، كونه أصبح يألف أعمال عملائه الذين يعملون بصناعة معينة، وبالتالي يمكنه ذلك من تقديم الخدمات الاستشارية والتوصيات بأعلى جودة.

1.3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية

لقد أوضح (محمد القمصان، 2007) أن الخدمات الاستشارية هي "تلك الخدمات التي يقدمها شخص متخصص وذو كفاءة عالية ويتمتع باستقلالية، حيث يتم تقديم الخدمات بطلب من إدارة المؤسسة وضمن حدود، وعليه يقرر قبول الطلب أو رفضه"²، وأكد على ذلك (صلاح ربيعة، 2017) بأن أحد خصائص الخدمات الاستشارية للإدارة تكمن في توفر التخصص المهني (الصناعي)، حيث تؤدي الخدمة الاستشارية من طرف مدققين متخصصين علميا ومهنيا، وتتوفر فيهم الكفاءة اللازمة والدراية الواسعة بمجال الخدمة المطلوبة (الصناعة)³، ومن هذا المنطلق قد يكون للتخصص الصناعي للمدقق أهمية بالنسبة للخدمات الاستشارية.

في هذا الإطار، أوضحت دراسة (نادية خواجة موسى جمعة، 2016) أن تعاقد إدارة المؤسسة مع المدقق المتخصص في مجال صناعتها يمكنها من الحصول على النصح والمشورة وطلب المساعدة، وذلك لتوفر المهارة والمعارف والخبرات لدى المدقق المتخصص صناعيا، والتي اعتاد على استخدامها والتعامل معها بمهارة فيما يخص الطرق والأساليب والأدوات الواجبة الاستخدام عند تقديم الخدمات الاستشارية لصالح إدارة المؤسسة، وأيضا لتوفر

¹ Marshall A. Geiger, Ilias G. Basioudis, Paul Delange, **The effect of non-audit fees and industry specialization on the prevalence and accuracy of auditor's going-concern reporting decisions**, journal of international accounting, auditing and taxation, Vol. 47, 2022, p 6, 17, 18.

² رويده عبد الله القواسمه، مرجع سابق، ص 07.

³ صلاح ربيعة، الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 01، الجزائر، 2017، ص 71.

خبرة المدقق المتخصص التراكمية والناجمة عن تنفيذه لعمليات التدقيق مع العملاء، فضلا عن إمكانيته العلمية التي تؤهله مثلا على تصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج¹.

وخلصت نفس الدراسة إلى أن أهمية التخصص الصناعي للمدقق في حصول إدارة المؤسسة على الخدمات الاستشارية تكمن في الدور الذي يلعبه المدقق المتخصص صناعيا في المجتمع المالي، من حيث مقدرته على تدعيم احتياجات المجتمع بالوظائف والأدوار بعاملتي المعرفة والكفاءة المهنية، وكذا إظهار الرغبة الصادقة لتقديم أفضل نوعية ممكنة من الخدمات المحاسبية لكافة الأطراف المستفيدة من هذه الخدمات، فضلا عن حرصه الدائم على التأقلم المستمر مع تطور متطلبات المستفيدين².

من خلال ما سبق ذكره، يتضح أنه نتيجة التحديات الكبيرة التي ظهرت في بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة، جعلت المؤسسات تحتاج إلى استشارات إدارية تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة، ولأجل ذلك تلجأ إلى مدقق على قدر كبير من المعرفة الشاملة والكفاءة المهنية والمهارة المناسبة، ويتوفر ذلك بشكل كبير لدى المدقق المتخصص في صناعة محددة حيث يكتسب تلك المعارف والمهارات من تدقيقه المستمر لأعمال المؤسسات التي تنتمي للصناعة نفسها، مما يجعله يقوم بإحداث تطوير مستمر في الخدمات التي يقدمها وخصوصا تلك المتعلقة بالاستشارات، ومعنى ذلك، أنه يمكن أن يكون لتخصص المدقق صناعيا أهمية كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية.

2.3.5. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات الضريبية

حسب دراسة (Robertson & Louwers, 2002) ودراسة (Louwers & Al, 2008) يقصد بالخدمات الضريبية تلك الخدمات في مجال الضريبة مثل التخطيط الضريبي أو إعداد الإفراجات الضريبية، وكذلك إعداد الدراسات عن الوضع الضريبي عند اندماج الشركات أو شراء مشروع معين، حيث يعد القانون الضريبي معقدا ويحتاج إلى المتخصصين لتحقيق الاستفادة من تقليل ما يدفعه المكلف من ضرائب وتوجيه العمليات لغرض الاستفادة من المزايا الضريبية³، وتأسيسا على أن القانون الضريبي يحتاج إلى متخصصين للقيام بالخدمات الخاصة بالضريبة، فقد يكون للتخصص الصناعي للمدقق أهمية بالنسبة للخدمات الضريبية.

في هذا السياق، يرى (محمود إسماعيل محفوظ إسماعيل، 2017) أن أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق تظهر عند التخطيط الضريبي من خلال الاستفادة من الإعفاءات التي نص عليها القانون، وذلك نتيجة

¹ نادية خواجه موسى جمعة، مرجع سابق، ص 68.

² المرجع نفسه.

³ سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، مرجع سابق، ص 196.

لخبراته ومعرفته بطبيعة الصناعة من ناحية، وإلمامه بالحوافز والإعفاءات الواردة بقانون الضرائب من ناحية أخرى، وبالتالي الاستفادة منها في ممارسات التخطيط الضريبي، سواء من خلال تجنب الضريبي أو التأجيل الضريبي، فضلا عن أهمية خبرة ومعرفة المدقق المتخصص عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة سواء عند اقتنائها أو عند القيام ببرامج الصيانة اللازمة لها، بما يحقق أكبر وفر ضريبي ممكن للمؤسسة¹.

إضافة إلى ذلك، تظهر أهمية الاستعانة بالمدقق المتخصص في التخطيط الضريبي من خلال الرقابة على التكاليف غير واجبة الخصم والعمل على تقليصها إلى أدنى حد ممكن نتيجة خبرته ومعرفته بطبيعة الصناعة من ناحية، والمعرفة الكاملة للتشريعات الضريبية من ناحية أخرى، وبالتالي مساعدة المؤسسة في عدم تجاوز السقف الذي وضعه التشريع الضريبي لبعض بنود التكاليف².

ما يمكن استنتاجه مما ذكر أعلاه، أن الخدمات الضريبية وبالتحديد خدمات التخطيط الضريبي تعد من أهم الخدمات التي يمكن أن يساهم تخصص المدقق صناعيا في زيادة الطلب عليها، وذلك نظرا لأن تخصص المدقق في صناعة محددة يساعده على اتباع استراتيجيات وسياسات التخطيط الضريبي التي تمكن من تخفيض قيمة الضرائب المستحقة إلى أدنى حد ممكن بما لا يخالف القوانين، ويقوم المدقق بذلك من خلال توظيف خبرته المتخصصة في الاستفادة من الثغرات القانونية والمزايا الضريبية المنصوص عليها في القانون.

¹ محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل، مرجع سابق، ص 128.

² المرجع نفسه، ص 129.

خلاصة الفصل

باعتبار التخصص الصناعي أحد محاور التطوير المهني في مواجهة ظروف بيئة الأعمال الحالية ومحاولة استعادة الثقة بالمهنة، حاولنا إبراز أهمية تخصص المدقق في صناعة ما في سبيل تحسين جودة الخدمات التي يقدمها المدقق، وذلك من خلال التطرق إلى أهم محددات جودة خدمات التدقيق، والتي تمثلت في كفاءة واستقلالية المدقق، مخاطر التدقيق، إضافة إلى الأخطاء والغش في القوائم المالية، وأخيرا الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

ولقد خلص هذا الفصل إلى أن التخصص الصناعي للمدقق يساعده على زيادة كفاءته في إنجاز مهام عملية التدقيق، وذلك من خلال الحصول على المهارة والابتكار اللازمين للتعامل مع ظروف العمل المختلفة، أما بالنسبة لاستقلالية المدقق فقد اختلفت الآراء حول علاقتها بتخصص المدقق، فقد اتفق البعض على أن التخصص الصناعي للمدقق يساعد على تدعيم درجة استقلاليته، في حين البعض الآخر توصل إلى عكس ذلك، حيث يعمل تخصص المدقق صناعيا على تخفيض درجة استقلاليته.

اتضح لنا كذلك من خلال هذا الفصل أن التخصص الصناعي للمدقق يساهم ايجابيا من حيث تحسين تقدير المدقق للمخاطر وتقليلها إلى أدنى حد ممكن، وكذا زيادة قدرة المدقق المتخصص صناعيا في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية نتيجة إلمامه بكافة خصائص نشاط العميل، وفي الأخير تطرق هذا الفصل إلى أهمية تخصص المدقق في زيادة الطلب على الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق بما فيها الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية، وذلك كون أن هذه الخدمات أصلا تحتاج إلى مدقق متخصص يوظف معارفه الخاصة بصناعة محددة في أداء تلك الخدمات.

الفصل الرابع

دراسة استقصائية لعينة من المدققين

الخارجيين بولاية سطيف

تمهيد

يمثل هذا الفصل الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، والذي يهدف للتعرف على مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق وتطويرها، حيث سنحاول التركيز على دراسة هذه الأهمية في بيئة التدقيق الجزائرية من خلال اعتمادنا على آراء مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سطيف.

وفي ضوء الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع بحثنا، والتي توصلت إلى نتائج متشابهة حول أهمية تخصص المدقق صناعيا على بعض محددات جودة التدقيق مثل كفاءة المدقق، ونتائج مختلفة لبعض المحددات الأخرى خاصة فيما تعلق بأهمية التخصص بالنسبة لاستقلالية المدقق، تأتي دراستنا لتحديد مدى تلك الأهمية ضمن بيئة التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال معالجة بيانات الدراسة وتحليلها، بعدها عرض نتائج الدراسة ومناقشتها ومحاولة تفسيرها، ليتم في الأخير اختبار الفرضيات الموضوعية ومقارنتها مع نتائج بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بدراستنا.

على وفق ما تقدم، تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- ✓ المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.
- ✓ المبحث الثاني: عرض وتفسير بيانات الدراسة.
- ✓ المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يعتبر الإطار المنهجي للدراسة نقطة البداية التي تمكننا من الوصول إلى قبول أو رفض فرضيات الدراسة، حيث تم التطرق إلى تحديد منهجية الدراسة وكذا متغيرات موضوع الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة وكذا حدودها، كما تضمن المبحث أدوات جمع البيانات الخاصة بالدراسة، وكذلك اختبار صدق وثبات تلك الأدوات المستخدمة.

1.1 طبيعة الدراسة

يتم في هذا الجزء تناول منهجية الدراسة وتحديد متغيراتها.

1.1.1 منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام منهجية معينة تفي بأغراض الموضوع المتمثلة في الوصول إلى نتائج قصد حل مشكلة البحث، أين يتم جمع البيانات اللازمة حول متغيرات الدراسة، ومحاولة معالجتها من خلال الوصف، التحليل والتفسير، وبالاعتماد على أساليب رياضية وإحصائية، حتى يتم بذلك اختبار فرضيات الدراسة.

وبغرض دراسة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق الخارجي ميدانيا، تم توزيع استبيان أُعد لهذا الغرض من أجل الحصول على البيانات الميدانية لهذه الدراسة، وبعد ذلك تم جمع البيانات الأولية ثم تحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS* الإصدار 23، ليتم في الأخير مناقشة الفرضيات واستخلاص النتائج.

2.1.1 متغيرات الدراسة

نلاحظ من خلال نموذج الدراسة الموضح سابقا، أن الدراسة تستهدف العلاقة بين متغيرين، أحدهما مستقل والآخر متغير تابع، حيث توضح الدراسة أهمية تخصص المدقق في تطوير خدمات التدقيق من خلال زيادة كفاءة المدقق واستقلاليته، تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وأخيرا زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، وفيما يلي توضيح متغيري الدراسة:

أ. المتغير المستقل

تمثل في التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.

* SPSS: Statistical Package for Social Sciences.

ب. المتغير التابع

تمثل في جودة خدمات التدقيق الخارجي، والتي تم التعبير عنها من خلال أهم محددات جودة التدقيق، والتي انحصرت في كفاءة المدقق الخارجي، استقلالية المدقق الخارجي، مخاطر التدقيق الخارجي، الأخطاء والغش في القوائم المالية، والخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

2.1 مجال الدراسة

في هذا الجزء من المبحث، يتم تحديد مجتمع الدراسة وعلى وجه الخصوص إبراز العينة التي ستجرى الدراسة عليها بصفتها الفئة المستهدفة، ل يتم بعد ذلك توضيح حدود الدراسة المكانية والزمانية.

1.2.1 مجتمع الدراسة

باعتبار مجتمع الدراسة المرجع الذي يستند عليه الباحث للحصول على البيانات الميدانية، وتحقيقاً لأهداف البحث المتمثلة في توضيح أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بالنسبة لجودة التدقيق، فقد اتجهت الدراسة إلى التعامل مع فئتين من ممارسي مهنة التدقيق، والتي تمثلت في المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) العاملين بولاية سطيف البالغ عددهم 146 مدققاً خارجياً سنة 2023.

2.2.1 عينة الدراسة

بعد تحديد مجتمع الدراسة، تم اختيار عينة عشوائية تكونت من 71 مدققاً خارجياً من ولاية سطيف، وللإشارة فإنه لم يتم التعامل مع باقي الولايات لتجانس خصائص الأفراد من جهة، ومن جهة أخرى لبعض الأسباب التي حالت دون دراسة مدققي الولايات ككل منها عددهم الكبير وتشنتهم جغرافياً وهذا ما يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة عالية لتغطية كل الأفراد، إضافة إلى ضيق الوقت والانشغال الكبير لهم.

ومن أجل الحصول على المعلومات الضرورية للدراسة، تم توزيع استبيانات على الأفراد المعنيين، حيث تم إجراء مقابلات مع بعضهم وذلك بغية توضيح لهم أي غموض قد يجدونه، وفي نفس الوقت للحصول على مزيد من المعلومات الهامة والتي قد تفيد الدراسة، إلا أن أغلب هؤلاء الأفراد كانوا مشغولين، الأمر الذي جعلنا نترك لهم الاستمارات لوقت كاف من أجل الإجابة على الاستبيان بكل دقة وموضوعية، والجدير بالذكر أنه تم استعمال كذلك طريقة الاستبيان الإلكتروني للحصول على مزيد من الأفراد المستجوبين، والجدول الموالي يوضح نتائج توزيع استمارات الاستبيان:

الجدول رقم (05): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة %	العدد	الاستمارات
100	78	الموزعة
05,13	04	غير المسترجعة
94,87	74	المسترجعة
03,85	03	الملغاة
91,02	71	القابلة للتحليل

المصدر: إعداد الباحثة.

نلاحظ من الجدول السابق، أنه قد تم توزيع 78 استمارة استبيان على الفئة المستهدفة، بعد ذلك تم استرجاع 74 استمارة، منها 71 استمارة قابلة للتحليل ما يمثل نسبة 91,02 % من إجمالي الاستمارات الموزعة، وذلك بعد استبعاد 03 استمارات بسبب عدم استيفائها للمعايير المطلوبة.

3.2.1 حدود الدراسة

تم إنجاز هذه الدراسة ضمن الحدود التالية:

أ. الحدود المكانية

تم إجراء هذه الدراسة على مستوى ولاية سطيف، حيث تم جمع البيانات الأولية من مختلف مكاتب التدقيق بالولاية، وذلك بهدف التعرف على أهمية تخصص المدقق فيما يخص جودة خدمات التدقيق من خلال آراء المدققين الخارجيين العاملين بمكاتب التدقيق (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، ولقد تم اختيار ولاية سطيف فقط نظرا لتجانس مجتمع الدراسة، فضلا عن صعوبة الحصول على البيانات اللازمة من باقي ولايات الوطن.

ب. الحدود الزمانية

تم إجراء الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة ما بين مارس 2023 وأكتوبر من نفس السنة، وذلك بداية بجمع المعلومات حول كافة المدققين الخارجيين الممارسين للمهنة بالولاية محل الدراسة، ثم توزيع الاستبيانات على العينة المختارة، بعد ذلك تم استرجاعها وجمع البيانات وتحليلها، وذلك من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها.

3.1 أدوات جمع بيانات الدراسة

من أجل جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، تم الاعتماد على مصدرين، أداة رئيسية تتمثل في الاستبيان، وأخرى مساعدة تتمثل في الاستبيان بالمقابلة، ويتم توضيحهما كما يلي.

1.3.1 الاستبيان (الأداة الرئيسية)

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع بيانات الدراسة، وذلك بغرض الاستفادة من آراء الأفراد الذين لديهم علاقة مباشرة مع موضوع البحث، ويتم التطرق إلى كيفية اعداده كما هو موضح في الآتي.

أ. تصميم الاستبيان

من أجل إعداد الاستبيان بأسلوب علمي من حيث الشكل والمضمون، تم الاعتماد بشكل أساسي على الجانب النظري للدراسة، إضافة إلى الاستعانة ببعض المراجع ذات الصلة بالموضوع، مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات الدراسة، أما فيما يخص صياغة الأسئلة فتمت بشكل بسيط إضافة إلى ترتيبها وربطها بأهداف الدراسة، ولإشارة فإن الاستبيان كان باللغتين العربية والفرنسية*، وذلك لكي لا يواجه المستجوب مشكلة عدم فهم أسئلة الاستبيان بسبب اللغة، بعد ذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة لتحكيمه**، ثم إجراء التعديلات الضرورية بناء على ملاحظاتهم، ليتم في الأخير توزيعه على الفئة المستهدفة والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك لكونهم يشغلون مناصب ذات علاقة مباشرة بالموضوع محل الدراسة، وبالتالي يكونون أكثر اطلاعا بالموضوع.

ب. هيكل الاستبيان

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى جزئين كما هو موضح في الآتي.

- الجزء الأول

خُصص للبيانات العامة حول الأفراد المستجوبين، وتضمن أربعة أسئلة حول المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المهنة الحالية والخبرة المهنية.

- الجزء الثاني

خُصص للبيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث تضمن في مجمله على 47 سؤالاً حول مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق الخارجي، ولقد تم تقسيمه إلى خمسة محاور كما هي مبينة في الآتي:

- المحور الأول: يتمحور حول مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، ويتكون هذا المحور من 13 عبارة.

* أنظر الملحقين رقم 02 و03.

** أنظر الملحق رقم 01.

- المحور الثاني: يهدف للتعرف على مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي، ويتضمن هذا المحور 06 عبارات.
 - المحور الثالث: يركز على أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها، ويتضمن هذا المحور 11 عبارة.
 - المحور الرابع: يناقش أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، ويتكون هذا المحور من 07 عبارات.
 - المحور الخامس: يتمحور حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، ويتكون هذا المحور من 10 عبارات.
- ولقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي (likert scale)، بهدف معرفة الاتجاه العام (درجة الموافقة) لآراء الفئة المستهدفة حول الأسئلة الواردة في الاستبيان، حيث كلما ارتفعت درجة الموافقة دل ذلك على زيادة درجة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير جودة التدقيق، والجدول الموالي يوضح هذا المقياس.

الجدول رقم (06): سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحثة.

رغم عدم وجود اتفاق علمي محدد حول طريقة تشكيل فئات الاستبيان، إلا أن المتعارف عليه هو اتباع الخطوات التالية:

1. حساب المدى: (أعلى قيمة في المقياس - أقل قيمة) أي: $4 = 1 - 5$
2. حساب طول الفئة: (المدى ÷ عدد درجات السلم) أي: $0.8 = 5 ÷ 4$
3. تحديد الفئات: حسب طول الفئة، إضافة إلى تحديد مدلول للمتوسط الحسابي من أجل استخدامه في تحليل الاستبيان، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (07): مدلول المتوسط الحسابي

أهمية التخصص الصناعي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق	مدى موافقة الباحثين	الفئات
ليس له أهمية اطلاقا	غير موافق بشدة	الفئة الأولى [1- 1.8]
ليس له أهمية	غير موافق	الفئة الثانية [1.8- 2.6]
له أهمية بدرجة متوسطة	موافق بدرجة أقل	الفئة الثالثة [2.6- 3.4]
له أهمية كبيرة	موافق	الفئة الرابعة [3.4- 4.2]
له أهمية كبيرة جدا	موافق بشدة	الفئة الخامسة [4.2- 5]

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على دراسات سابقة.

ونظرا لاستخدام مقياس ليكارت الخماسي فإن المتوسط الفرضي يتم حسابه بقسمة مجموع البدائل على عدد البدائل كما يلي:

- عدد البدائل (عدد الاجابات المقترحة في سلم ليكارت) = 5

- مجموع البدائل: (مجموع درجات الإجابات) أي: $15 = 1+2+3+4+5$

- المتوسط الفرضي: (مجموع البدائل على عدد البدائل) أي: $3 = 5 \div 15$

2.3.1 الاستبيان بالمقابلة (الأداة المساعدة)

إضافة إلى الأداة الرئيسية لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبيان، تم الاعتماد على الاستبيان بالمقابلة كأداة مساعدة في توسيع الرؤية حول موضوع البحث، وإزالة الغموض عن بعض الأسئلة، وذلك من خلال الحرص على إجراء مقابلات مع الباحثين أثناء إجاباتهم على الاستبيان - كلما أتاحت الفرصة - بهدف التأكد من فهمهم السليم لعبارة الاستمارة من خلال شرح الأسئلة وتوضيحها هذا من جهة، ومن جهة أخرى الرغبة في الاستفسار منهم عن بعض الأمور التي لم يتسن لنا طرحها في الاستبيان لأسباب موضوعية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى إعطاء مصداقية أكبر للإجابة.

4.1 اختبار أداة الدراسة

يعتبر اختبار أداة الدراسة من حيث الصدق والثبات من الأمور الضرورية التي ينبغي توفرها في الأداة، حيث يتم اختبار بناء الاستبيان بغية التأكد من سلامة الأسئلة التي يتضمنها، وكذا إضفاء الشرعية على استخدامه، واعتماد نتائجه، ويتم توضيح ذلك من خلال الآتي:

1.4.1 صدق محتوى الاستبيان

من أجل التأكد من صدق الاستبيان (الصدق الظاهري)، والذي يهدف إلى معرفة مدى ملاءمة الاستبيان لجمع المعلومات الخاصة بالدراسة الميدانية، ومدى صلاحيته لتحقيق الأهداف التي أُعد لأجلها، تم اتباع الخطوات التالية:

- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين، حيث بعض الأساتذة مختص في الجانب الموضوعي للبحث، في حين البعض الآخر مختص في الجانب الشكلي، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بدقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات، مدى شمول عبارات الاستمارة على موضوع البحث، وكيفية توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
- القيام بالتعديلات اللازمة على الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف الأساتذة المحكمين، وذلك من أجل ضمان استيعابها من طرف المستجوبين.
- صياغة الاستبيان في شكله النهائي، وذلك بعد تدارك النقائص التي أظهرتها آراء الأساتذة وتوجيهاتهم، ل يتم في الأخير توزيعه على عينة الدراسة.

2.4.1 صدق الاتساق الداخلي للاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، ويتم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل فقرة من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

أ. صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول

يبين الجدول الموالي معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي"، والدرجة الكلية لهذا المحور.

الجدول رقم (08): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
01	يساهم التخصص الصناعي في اكتساب المدقق لمعرفة متخصصة وفهم واسع لنشاط العميل.	0,545	0,000
02	يعد الاهتمام بتخصص المدقق في مرحلتي التأهيل العلمي والعملية مفيدا للارتقاء بمستوى كفاءة المدقق.	0,606	0,000

03	0,456	يعمل التخصص الصناعي على تحديث المعرفة المهنية للمدققين بشكل دائم.
04	0,620	تساهم الخبرة المتخصصة للمدقق في تدقيق صناعة معينة في تمكينه من إصدار أحكام مهنية سليمة وموضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق.
05	0,551	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بمواجهة الظروف غير المألوفة وحل مختلف المشاكل وتحليلها بعناية.
06	0,653	تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق المتخصص عند أداء مهام التدقيق.
07	0,631	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا بشكل أفضل.
08	0,573	يساهم تخصص المدقق في صناعة ما في تقدير مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة.
09	0,676	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في تقليص الاختبارات الأساسية للمدقق في مهمات التدقيق التي يقوم بها.
10	0,548	يتطلب التدقيق من قبل مدقق متخصص صناعيا وقت أقل بكثير مقارنة بمدقق غير متخصص.
11	0,623	يكون تقرير المدقق المتخصص أكثر دقة وتفصيلا وفائدة لمستخدمي القوائم المالية.
12	0,589	يؤدي التخصص الصناعي إلى اكتساب المدقق ميزة تنافسية في سوق التدقيق.
13	0,620	التخصص الصناعي يقلل من احتمال تعرض المدقق للنزاعات القضائية.

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن جميع عبارات المحور الأول متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه تراوحت بين 0,456 و0,676، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا، ما عدا العبارة رقم 03 التي كان ارتباطها متوسط مع المحور والذي قدر بـ 0,456، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0.01، وهو ما يدل على أن عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه ومقبولة احصائيا كأداة للقياس.

ب. صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني

يبين الجدول الموالي معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي"، والدرجة الكلية لهذا المحور.

الجدول رقم (09): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
14	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية.	0,588	0,000
15	يعد التخصص في صناعة ما بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته المهنية.	0,632	0,000
16	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإبداء رأيه المهني دون أي تأثيرات أو ضغوطات من طرف عميل التدقيق.	0,628	0,000
17	يحافظ المدقق الذي يتخصص بتدقيق عملاء صناعة معينة على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.	0,502	0,000
18	تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقرير المدقق المتخصص صناعيا	0,716	0,000
19	يقوم المدقق المتخصص ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق بشكل مناسب.	0,665	0,000

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن جميع عبارات المحور الثاني متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه تراوحت بين 0,502 و0,716، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا في مجملها، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0,01، وهو ما يدل على أن عبارات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه ويمكن الاعتماد عليها لإجراء الدراسة الميدانية.

ج. صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث

يبين الجدول الموالي معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثالث "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها"، والدرجة الكلية لهذا المحور.

الجدول رقم (10): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
المخاطر الحتمية (الملازمة أو المتأصلة)			
20	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة.	0,604	0,000
21	يساهم تخصص المدقق في معرفة جيدة للبنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها.	0,727	0,000

0,000	0,675	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد للمخاطر المحتملة.	22
مخاطر الرقابة			
0,000	0,730	يساهم التخصص الصناعي في الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل.	23
0,000	0,603	يحسن التخصص الصناعي للمدقق من دقة تحديد اختبارات الالتزام (الاستمرارية)	24
0,000	0,710	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الرقابة للعميل.	25
مخاطر الكشف			
0,000	0,643	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.	26
0,000	0,615	يقود التخصص الصناعي إلى استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية بشكل دقيق.	27
0,000	0,678	يتمكن المدقق المتخصص من المعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.	28
0,000	0,616	المدقق المتخصص يكون أكثر كفاءة في جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه.	29
0,000	0,686	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الكشف.	30

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن جميع عبارات المحور الثالث متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه تراوحت بين 0,603 و 0,730، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا في مجملها، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0,01، وهو ما يدل على أن عبارات المحور الثالث تعبر عما وضعت لقياسه ومقبولة إحصائيا لإجراء الدراسة الميدانية.

د. صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع

يبين الجدول الموالي معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الرابع "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية"، والدرجة الكلية لهذا المحور.

الجدول رقم (11): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
31	يساهم تخصص المدقق في الحصول على فهم أهداف المؤسسة ومخاطر العمل التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	0,582	0,000
32	المدقق المتخصص صناعيا يكون له معرفة كافية بنماذج التحريفات والتلاعب في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.	0,810	0,000
33	المدقق المتخصص في صناعة ما يكون لديه قدرة أفضل على تحديد الأخطاء ومواطن	0,884	0,000

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
34	لا يحتاج المدقق المتخصص إلى وقت طويل لاكتشاف الغش الذي تقوم به الإدارة.	0,763	0,000
35	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.	0,811	0,000
36	يسمح التخصص الصناعي للمدقق بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور في القوائم المالية.	0,702	0,000
37	يساعد التخصص الصناعي على ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي من المحتمل أن تخضع لتحريفات جوهرية.	0,779	0,000

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن جميع عبارات المحور الرابع متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه تراوحت بين 0,582 و 0,884، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا في مجملها، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0,01، وهو ما يدل على أن عبارات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه ومقبولة إحصائيا كأداة للقياس.

هـ. صدق الاتساق الداخلي للمحور الخامس

يبين الجدول الموالي معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الخامس "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق"، والدرجة الكلية لهذا المحور.

الجدول رقم (12): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة**
38	يمكن المدقق المتخصص من تقديم اقتراحات وتوصيات بأعلى جودة في إطار تأديته للخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.	0,466	0,000
39	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بتصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات المالية بشكل أفضل نتيجة خبرته التراكمية.	0,621	0,000
40	يساهم التخصص الصناعي في اقتراح المدقق لأفكار وأساليب متميزة للعميل.	0,615	0,000
41	يساهم تخصص المدقق في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.	0,592	0,000
42	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة محددة في عرض خدمات استشارية جديدة للعملاء في تلك الصناعة.	0,479	0,000
43	يؤدي تخصص المدقق إلى استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية.	0,635	0,000

0,000	0,633	يعمل المدقق المتخصص في صناعة محددة على تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.	44
0,000	0,648	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	45
0,000	0,605	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته المحاسبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	46
0,000	0,678	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	47

* الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن جميع عبارات المحور الخامس متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه تراوحت بين 0,466 و 0,678، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا في مجملها، ما عدا العبارتين رقم 38 و 42 التي كان ارتباطهما متوسط مع المحور والذي قدر بـ 0,466 و 0,479 على التوالي، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0,01، وهو ما يدل على أن عبارات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه ومقبولة إحصائيا كأداة للقياس.

3.4.1 صدق الاتساق البنائي للاستبيان

يقصد بصدق الاتساق البنائي مدى اتساق كل محور من محاور الاستبيان مع الاستبيان ككل، ويتم حساب الاتساق البنائي للاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم (13): صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

رقم المحور	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة **
01	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.	0,835	0,000
02	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.	0,802	0,000
03	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.	0,870	0,000
04	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.	0,755	0,000

0,000	0,833	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.	05
-------	-------	--	----

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01 أي مستوى ثقة 99%. * الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.05 أي مستوى ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن جميع محاور الاستبيان متناسقة مع الدرجة الكلية له، حيث أن قيمة معاملات الارتباط لكل محور مع الاستبيان تراوحت بين 0,755 و0,870، وهي معاملات موجبة وقوية نسبيا في مجملها، كما أن مستوى الدلالة لجميع العبارات كان أقل من 0,01، وهو ما يعني أن جميع محاور الاستبيان تعبر عمّا وضعت لقياسه ويمكن الاعتماد عليها لإجراء الدراسة الميدانية.

4.4.1 ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان الحصول على نفس النتائج أو نتائج متقاربة في حالة إعادة توزيع الاستبيان على العينة نفسها، وذلك في نفس الظروف والشروط.

ومن أجل ذلك، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات الاستبيان، والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، والجدول الموالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (14): ثبات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ

رقم المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
01	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.	13	0,844
02	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.	06	0,676
03	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.	11	0,870
04	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.	07	0,882
05	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.	10	0,797
	الاستبيان ككل: مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق الخارجي.	47	0,943

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن قيمة معاملات الثبات ألفا كرونباخ للمحاور الخمسة تراوحت ما بين 0,676 و0,882، وكذلك قيمة معامل الثبات لمجموع عبارات الاستبيان ككل تُقدر بـ 0,943، وهي قيم مرتفعة وأكبر من الحد المتعارف عليه للحكم على ثبات الاستبيان والمقدر بـ 0,6، وهو الأمر الذي يؤكد أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات، وعليه يمكن الاعتماد عليه لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث.

المبحث الثاني: عرض وتفسير بيانات الدراسة

بعد القيام بتصميم استمارة الاستبيان واختبارها ثم توزيعها، يتم في هذا المبحث معالجتها بعد استلامها من أفراد عينة الدراسة، وهذا من خلال تبيين مجموعة الأدوات الاحصائية المستعملة، تقديم خصائص مفردات عينة الدراسة، ليتم بعد ذلك عرض بيانات الدراسة وتفسير النتائج المتوصل إليها، ويتم توضيح ذلك فيما يلي.

1.2 أدوات تحليل ومعالجة البيانات

بغية تحقيق أهداف الدراسة، وتماشيا مع نوع البيانات المراد تحليلها، تم استخدام عدة أساليب إحصائية، تتمثل في الآتي:

1.1.2 مقاييس التشتت والنزعة المركزية

تستخدم هذه المقاييس من أجل توضيح خصائص متغيرات الدراسة كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أ. **المتوسط الحسابي:** يتم استخدامه في هذه الدراسة بغرض التمكن من الحكم على درجة أهمية التخصيص الصناعي للمدقق في تطوير جودة خدمات التدقيق، وذلك من خلال مقارنته مع المتوسط الفرضي.

ب. **الانحراف المعياري:** يسمح بمعرفة مدى انحراف أو تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطها الحسابي، فكلما كان الانحراف صغيرا واقترب من الصفر، كان هناك التفاف للإجابات حول المتوسط الحسابي، وبالتالي انخفاض تشتتها، بينما إذا كان الانحراف كبيرا واقترب من الواحد الصحيح، كان هناك تباعد للإجابات حول المتوسط الحسابي، وبالتالي ارتفاع تشتتها.

ج. **التكرارات:** تم استخدامها في هذه الدراسة من أجل تحليل الجزء الأول للاستبيان، والمتمثل في البيانات العامة الخاصة بالفئة المستهدفة.

2.1.2 اختبار التوزيع الطبيعي

يعد اختبار التوزيع الطبيعي اختبارا ضروريا يهدف إلى معرفة نوع توزيع البيانات، فيما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهناك اتفاق على استخدام اختبار shapiro-wilk إذا كان حجم العينة أقل من 50 فرد، واستخدام اختبار kolmogorov-smirnov إذا كان حجم العينة أكبر من 50 فرد.

وفي هذه الدراسة بلغ حجم العينة 71 فردًا، وبالتالي يتم استخدام اختبار kolmogorov-smirnov.

3.1.2 اختبار T لعينة الواحدة (One sample T test)

يستخدم هذا الاختبار عندما يتم التعامل مع فرضيات وصفية لعينة واحدة بياناتها كمية، ويعتبر من الاختبارات المعلمية التي تشترط توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً، ويتم من خلال مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي المحدد مسبقاً.

وفي هذه الدراسة تم استخدام اختبار T من أجل تحديد مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق الخارجي، وهو ما يُمكن من الإجابة على تساؤلات الدراسة، والحكم على فرضياتها.

2.2 خصائص عينة الدراسة

يتم عرض الإحصاء الوصفي المتعلق بالبيانات العامة للفئة المستهدفة، وذلك كما يلي.

1.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يبين الجدول الموالي المؤهل العلمي للفئة المستهدفة في هذه الدراسة.

الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	38	53,5
ماستر	22	31,0
ماجستير	6	8,5
دكتوراه	4	5,6
أخرى	1	1,4
المجموع	71	100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن ما نسبته 53,5% من المدققين حاصلين على شهادة ليسانس، وأن المدققين الحاصلين على شهادة الماستر بلغت نسبتهم 31,0%، أما بخصوص الشهادات العليا من حاملي شهادة الماجستير وشهادة الدكتوراه فقد قدرت بـ 8,5% و 5,6% على التوالي، في حين أن النسبة المتبقية والمقدرة بـ 1,4% مثلت المدققين الحاملين لشهادات أخرى مثل شهادة جامعية تطبيقية.

ويمكن تفسير النسبة الأكبر من المدققين الحاملين لشهادة ليسانس بأن الشهادة المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق في الجزائر هي شهادة الليسانس، أما قلة حاملي الشهادات العليا من ماجستير ودكتوراه فقد يكون بسبب

توجههم للعمل الأكاديمي، وبصفة عامة يتضح أن كل الباحثين متحصلين على شهادات جامعية وهو ما يعكس قدرتهم على فهم واستيعاب عبارات الاستبيان والحكم عليها.

2.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

يوضح الجدول الموالي الفئة المستهدفة في هذه الدراسة كل حسب تخصصه العلمي.

الجدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
مالية	18	25,4
محاسبة	35	49,3
تدقيق	11	15,5
أخرى	7	9,9
المجموع	71	100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لديهم تخصصات مختلفة، حيث أن حوالي نصف المدققين بنسبة 49,3% لديهم تخصص محاسبة، في حين النصف الآخر من المدققين لديه عدة تخصصات، تخصص مالية بنسبة 25,4%، وتخصص تدقيق بنسبة 15,5%، أما النسبة المتبقية والمتمثلة في 9,9% فتمثلت في تخصصات مشتركة مثل مالية ومحاسبة، محاسبة وتدقيق، محاسبة وجباية، وهي تخصصات ذات علاقة مباشرة بمهنة التدقيق، وتؤهل أصحابها للإجابة عن عبارات الاستبيان بدقة ومصداقية.

3.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المهنة الحالية

يوضح الجدول الآتي المهنة التي تمارسها الفئة المستهدفة حالياً.

الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة الحالية

المهنة الحالية	التكرار	النسبة المئوية %
خبير محاسب	4	5,6
محافظ حسابات	53	74,6
خبير محاسب ومحافظ حسابات	14	19,7
المجموع	71	100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تشير النتائج المتحصل عليها إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ حسابات بنسبة بلغت 74,6%، أما ممارسي مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات في نفس الوقت فقدرت نسبتهم بـ 19,7%، في حين مثلت النسبة المتبقية والمقدرة بـ 5,6% فئة ممارسي مهنة خبير محاسب، ويمكن القول أن سبب هذا التفاوت قد يرجع إلى أن شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات تعد أسهل بكثير مقارنة بشروط مزاولة مهنة خبير محاسب.

4.2.2 توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي الخبرة المهنية للفئة المستهدفة في هذه الدراسة.

الجدول رقم (18): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	8	11,3
من 5 إلى 15 سنة	24	33,8
أكثر من 15 سنة	39	54,9
المجموع	71	100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

انطلاقاً من الجدول السابق نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بسنوات خبرة متفاوتة، حيث أن نسبة كبيرة قدرت بـ 54,9% من المدققين يتمتعون بخبرة تفوق 15 سنة، فيما بلغت نسبة المدققين الذين مارسوا المهنة بخبرة من 5 إلى 15 سنة 33,8%، أما المدققين الذين لم تتجاوز خبرتهم في المهنة 5 سنوات فقدرت نسبتهم بـ 11,3% فقط، وهو ما يدل على أن المبحوثين في مجملهم لديهم الخبرة الكافية والدراية اللازمة التي تمكنهم من إبداء آرائهم بعناية، الأمر الذي يعود إيجاباً على النتائج المتوصل إليها في الدراسة.

3.2 عرض وتفسير محاور الدراسة

سنقوم من خلال هذا الجزء بعرض وتفسير عبارات كل محور من محاور الاستبيان على حدى، وذلك كما يلي:

- استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه اجابات أفراد عينة الدراسة مبدئياً بالاعتماد على مجال الفئات الموضحة مسبقاً؛

- من أجل اتخاذ القرار يتم حساب مستوى الدلالة (sig) ومقارنته مع α المقدر في هذه الدراسة بـ 0,05 ($\alpha=5\%$) بما يوافق مستوى ثقة (95%)، فإذا كان مستوى الدلالة لعبارة ما أقل من أو يساوي 0,05 فهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية، أي أن درجة الموافقة على عبارات الاستبيان تمثل "موافق" أو "غير موافق"، ولكي

يحدد اتجاه الموافقة يتم الاستعانة بإشارة قيمة T، أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 فذلك يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية، ودرجة الموافقة على عبارات الاستبيان تمثل "موافق بدرجة أقل".

- كأسلوب آخر لاتخاذ القرار يتم مقارنة قيمة T المحسوبة (T_{cal}) مع قيمتها الجدولية (T_{tab})، هذه الأخيرة يتم أخذها من جدول ستودنت من خلال قراءة القيمة عند مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة ($\alpha = 5\%$) ودرجة حرية n-1 أي 70-1=71، فإذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية فمعناه أن هناك معنوية إحصائية لإجابات أفراد العينة، أما إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من القيمة الجدولية فمعناه لا توجد معنوية إحصائية لإجابات أفراد العينة.

1.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الأول

تمت صياغة أسئلة المحور الأول بهدف معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، والجدول الموالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا قيمة T ومستوى الدلالة لمختلف إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (19): الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
01	يساهم التخصص الصناعي في اكتساب المدقق معرفة متخصصة وفهم واسع لنشاط العميل.	4,20	0,689	14,639	0,000	موافق بشدة (دال)
02	يعد الاهتمام بتخصص المدقق في مرحلتي التأهيل العلمي والعملي مفيدا للارتقاء بمستوى كفاءة المدقق.	4,21	0,877	11,639	0,000	موافق بشدة (دال)
03	يعمل التخصص الصناعي على تحديث المعرفة المهنية للمدققين بشكل دائم.	3,86	0,883	8,198	0,000	موافق (دال)
04	تساهم الخبرة المتخصصة للمدقق في تدقيق صناعة معينة في تمكينه من إصدار أحكام مهنية سليمة وموضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق.	4,04	0,801	10,969	0,000	موافق (دال)
05	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بمواجهة الظروف غير المألوفة وحل مختلف المشاكل وتحليلها بعناية.	3,86	0,761	9,507	0,000	موافق (دال)
06	تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق المتخصص عند أداء مهام التدقيق.	3,51	1,067	4,003	0,000	موافق (دال)
07	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا بشكل أفضل.	3,92	0,806	9,569	0,000	موافق (دال)

08	يساهم تخصص المدقق في صناعة ما في تقدير مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة.	3,89	0,838	8,927	0,000	موافق (دال)
09	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في تقليص الاختبارات الأساسية للمدقق في مهمات التدقيق التي يقوم بها.	3,54	0,998	4,521	0,000	موافق (دال)
10	يتطلب التدقيق من قبل مدقق متخصص صناعيا وقت أقل بكثير مقارنة بمدقق غير متخصص.	4,11	0,871	10,765	0,000	موافق (دال)
11	يكون تقرير المدقق المتخصص أكثر دقة وتفصيلا وفائدة لمستخدمي القوائم المالية.	4,03	0,910	9,522	0,000	موافق (دال)
12	يؤدي التخصص الصناعي إلى اكتساب المدقق ميزة تنافسية في سوق التدقيق.	3,89	1,008	7,419	0,000	موافق (دال)
13	التخصص الصناعي يقلل من احتمال تعرض المدقق للنزاعات القضائية.	3,54	0,939	4,805	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

انطلاقا من النتائج المبينة في الجدول السابق، يتضح ما يلي:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 01 و 02 القيمتين 4,20 و 4,21 على التوالي، والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة بشدة"، وبمقدار تشتت منخفض للعبارة رقم 01 قدر ب 0,689، والذي يدل على تجانس الإجابات، وبمقدار تشتت مقبول للعبارة رقم 02 بلغ 0,877 والذي يدل على تجانس نسبي للإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم بشدة على أهمية التخصص الصناعي في اكتساب المدقق لمعرفة متخصصة لنشاط العمل خاصة في مرحلتي التأهيل العلمي والعملية والذي يعد مفيدا للارتقاء بمستوى كفاءة المدقق.

وتأكيدا على ما سبق، قمنا بمقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمتها الجدولية، حيث قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 14,639 و 11,639 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

ويمكن تفسير ذلك، بأن تبني الهيئات المهنية لتخصصات دقيقة حسب أنشطة الصناعة مثل تخصص في تدقيق البنوك والتأمينات، تخصص في تدقيق مؤسسات الأشغال والبناء في فترة تكوين المدقق سواء خلال تأهيله العلمي أو تدريبه العملي، يكون له أهمية كبيرة في توفير الفهم المتعمق والمتخصص بكافة ظروف الصناعة، مما يزيد من كفاءة المدقق أثناء تدقيقه لمؤسسات ينتمون لتلك الصناعة.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارة رقم 03 و06 و10 و12 القيم 3,86 و3,51 و4,11 و3,89 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت قدر ب 0,883 و1,067 و0,871 و1,008 على التوالي، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تحديث المعرفة المهنية للمدقق بشكل دائم، وكذا في تخفيض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق المتخصص، وعليه يتطلب وقت قصير عند أداء مهامه، مما يؤدي إلى اكتسابه ميزة تنافسية في سوق التدقيق.

وتأكيدا على ما سبق، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارة السابقة 8,198 و4,003 و10,765 و7,419 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

ويمكن إرجاع سبب ذلك إلى أن اختلاف طبيعة أنشطة الصناعات وتعدد متطلباتها المحاسبية يجعل المدقق يلجأ كثيرا للخبراء المختصين أثناء تأدية خدماته، خاصة في حالة عدم تعاون الإدارة وعدم ثقته في البيانات المقدمة له، وعليه فإن تخصص المدقق في صناعة ما يجعله ملماً بأعمال عملاء هذه الصناعة وتقنياتها والقوانين التي تحكمها، مما يؤدي إلى تقليل درجة استعانتة بالخبراء وتأدية خدماته بأعلى جودة وأقل وقت ممكن، وبالتالي فإن التخصص الصناعي يمنح المدقق ميزة تنافسية تكسبه قوة تفاوضية في سوق التدقيق باعتبار أن التخصص يمنح للمدقق قدرات ومهارات تمثل أداة جذب لعملاء التدقيق.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارة رقم 04 و11 و13 القيم 4,04 و4,03 و3,54 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر ب 0,801 و0,910 و0,939 على التوالي والذي يدل على تجانس نسبي للإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تمكين المدقق من إصدار أحكام مهنية موضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق، وعليه يكون تقريره أكثر دقة وتفصيلا لمستخدمي القوائم المالية، إضافة إلى أهمية التخصص في التقليل من احتمال تعرض المدقق للنزاعات القضائية.

كما بلغت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارة السابقة 10,969 و9,522 و4,805 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

إضافة لما سبق التوصل إليه بشأن أهمية إدراج التخصص في مرحلتى التأهيل العلمي والعملي في زيادة كفاءة المدقق، إلا أن ذلك يعد غير كافٍ لإبداء المدقق رأيه وذلك لأن المدقق يعتمد على حكمه وتقديره الشخصي في مراحل عملية التدقيق، وعليه فإن تخصص المدقق يلعب دورا مهما في ترشيد حكمه الشخصي من خلال الكم المتراكم من المعلومات المتوفرة لديه من تدقيقه لمؤسسات تنتمي للصناعة نفسها، وبالتالي يمكنه من إصدار تقرير أكثر مصداقية لأصحاب المصلحة، مما يقلل من الدعاوى القضائية المحتمل رفعها على المدقق.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارة رقم 05 و 07 و 08 و 09 القيم 3,86 و 3,92 و 3,89 و 3,54 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول بلغ 0,761 و 0,806 و 0,838 و 0,998 على التوالي، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تمكين المدقق من مواجهة الظروف غير المألوفة وحل المشاكل وتحليلها بعناية، تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا بشكل أفضل، فضلا عن تقدير مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة، وتقليص الاختبارات الأساسية للمدقق في عملية التدقيق.

إضافة إلى ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارة السابقة 9,507 و 9,569 و 8,927 و 4,521 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

كما سبق التبرير بأن تخصص المدقق يكسبه معرفة متخصصة ومتعمقة عن الصناعة التي تخصص في تدقيق أنشطتها عملائها، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة قدرة المدقق على حل مختلف مشاكل الواقع العملي التي تتعلق بعملاء تلك الصناعة واقتراح الحلول المناسبة لها حتى في المسائل المعقدة، إضافة إلى زيادة مهارته في انتقاء ما هو ضروري فقط لاختباره، فضلا عن ذلك، من المعروف أن التقديرات المحاسبية للإدارة قد تكون بسيطة وقد تكون معقدة بسبب ظروف عدم التأكد المصاحبة لتلك التقديرات، وعليه ينبغي أن يكون المدقق على قدر كبير من المعرفة المعمقة بالظروف والخبايا التي تنفرد بها بعض الصناعات عن الأخرى حتى يستطيع تدقيق تلك التقديرات، ويتوفر ذلك عند المدقق المتخصص صناعيا.

2.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الثاني

تمت صياغة أسئلة المحور الثاني بهدف معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي، والجدول الموالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا قيمة T ومستوى الدلالة لمختلف إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (20): الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
14	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية	3,35	0,864	3,436	0,001	موافق (دال)
15	يعد التخصص في صناعة ما بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته المهنية.	3,80	0,856	7,907	0,000	موافق (دال)
16	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإبداء رأيه المهني دون أي تأثيرات أو ضغوطات من طرف عميل التدقيق.	3,62	1,033	5,054	0,000	موافق (دال)
17	يحافظ المدقق الذي يتخصص بتدقيق عملاء صناعة معينة على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.	3,37	0,832	3,708	0,000	موافق (دال)
18	تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقرير المدقق المتخصص صناعيا	3,85	0,889	8,012	0,000	موافق (دال)
19	يقوم المدقق المتخصص ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق بشكل مناسب.	4,13	0,695	13,651	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه، النتائج التالية:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 14 و 17 القيمتين 3,35 و 3,37 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة بدرجة أقل"، وبمقدار تشتت مقبول لا يتجاوز 0,864 و 0,832 على التوالي والذي يدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة حول المتوسط، لكن قدر مستوى الدلالة (sig) للعبارة رقم 14 بـ 0,001 والعبارة رقم 17 بـ 0,000 وهما أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تمكين المدقق من الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية، وكذا في الحفاظ على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.

إضافة لذلك، قمنا بمقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمتها الجدولية، حيث قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 3,436 و 3,708 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

وهو ما يمكن تفسيره بأن المدقق المتخصص صناعيا يميل للاتصاف أكثر بالنزاهة والموضوعية والحفاظ على موقفه من الشك المهني لأنه يعمل في صناعة محددة وعليه يخشى أن يخسر عملاءه، مما يؤدي إلى التزامه أكثر بمعيار الاستقلالية، والحفاظ على نزعة الشك المهني أثناء القيام بعملية التدقيق، رغم ذلك أشار بعض المبحوثين

خلال مقابلتنا معهم أنه لا توجد علاقة بين التخصص واستقلالية المدقق، وأن هذه الأخيرة مرتبطة بالقيم الأخلاقية للمدقق ومبادئه الشخصية، بحيث يستطيع المدقق أن يكون مستقلاً دون أن يكون مدقق متخصص صناعياً.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 15 و 18 القيمتين 3,80 و 3,85 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر ب 0,856 و 0,889 على التوالي والذي يدل على التفاف إجابات أفراد العينة حول المتوسط، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تحفيز المدقق لحماية سمعته المهنية، وبالتالي تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقريره.

هذا وبالإضافة إلى ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 7,907 و 8,012 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

إن هذه النتيجة أظهرت أن التخصص له أهمية كبيرة في تحفيز المدقق لحماية سمعته ومحاولة كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن تبرير ذلك أن العملاء يفضلون التعامل مع مدققين متخصصين لهم شهرة وسمعة جيدة، مما يؤدي ذلك إلى كثرة الطلب على خدماتهم، وهو ما يحفزهم لحماية تلك السمعة ويجعلهم يقدمون خدمات تدقيق متميزة تؤدي إلى كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، ولقد أكد على ذلك تقرير صادر عن مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) سنة 2003، والذي صرح بأن تخصص المدقق يعد أحد المزايا الرئيسية التي قد تؤثر على اختياره والتعاقد معه في المستقبل، وأرجع سبب ذلك إلى أن تخصص المدقق يحسن من السمعة التي يتمتع بها، ويزيد من ثقة أصحاب رأس المال فيه.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 16 و 19 القيمتين 3,62 و 4,13 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مرتفع للعبارة رقم 16 قدر ب 1,033، وبمقدار تشتت منخفض للعبارة رقم 19 لم يتجاوز 0,695 والذي يدل على تجانس الإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في إبداء المدقق رأيه المهني دون أي ضغوطات من طرف عميل التدقيق، وعليه يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة في عمله بشكل مناسب.

فضلاً عن ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 5,054 و 13,651 وهي أكبر من القيمة الجدولية التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

وهو ما يدل على أن التخصص يدعم قدرة المدقق على الحصول على الفهم الكافي لطبيعة النشاط أو الصناعة التي يعمل ضمنها عميل التدقيق وكذا مختلف المعلومات المرتبطة بها، مما يقلل من عملية رجوع المدقق إلى الإدارة في طلب تلك المعلومات، وعليه يقوم بإجراءات التدقيق التي يراها هو صائبة ولا يمثل لأي إجراءات تعسفية تطلب منه، مما يؤدي إلى عدم تعرضه كثيرا إلى الضغوطات من قبل مديري المؤسسة، الأمر الذي يدعم استقلاليتها.

3.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الثالث

تمت صياغة أسئلة المحور الثالث بهدف معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها، والجدول الموالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا قيمة T ومستوى الدلالة لمختلف إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (21): الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
المخاطر الحتمية (الملازمة أو المتأصلة)						
20	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة	4,06	0,860	10,350	0,000	موافق (دال)
21	يساهم تخصص المدقق في معرفة جيدة للبنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها.	4,00	0,828	10,176	0,000	موافق (دال)
22	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد للمخاطر الحتمية.	3,96	0,726	11,119	0,000	موافق (دال)
مخاطر الرقابة						
23	يساهم التخصص الصناعي في الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل.	3,83	0,910	7,694	0,000	موافق (دال)
24	يحسن التخصص الصناعي للمدقق من دقة تحديد اختبارات الالتزام (الاستمرارية)	3,92	0,692	11,152	0,000	موافق (دال)
25	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الرقابة للعميل.	3,87	0,716	10,280	0,000	موافق (دال)
مخاطر الكشف						
26	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.	3,96	0,818	9,862	0,000	موافق (دال)

27	يقود التخصص الصناعي إلى استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية بشكل دقيق.	3,89	0,688	10,873	0,000	موافق (دال)
28	يتمكن المدقق المتخصص من المعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.	3,86	0,850	8,516	0,000	موافق (دال)
29	المدقق المتخصص يكون أكثر كفاءة في جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه.	4,01	0,933	9,155	0,000	موافق (دال)
30	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الكشف.	3,89	0,887	8,427	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ ما يلي:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارات رقم 20 و 21 و 22 القيم 4,06 و 4,00 و 3,96 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر ب 0,860 و 0,828 و 0,726 على التوالي والذي يدل على تجانس نسبي للإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في التقدير الجيد للمخاطر الحتمية وذلك من خلال مساهمة التخصص في الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف المؤسسة، وكذا في المعرفة المتعمقة للبنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها.

وللتوضيح أكثر، اعتمدنا المقارنة بين قيمة T المحسوبة وقيمتها الجدولية، حيث قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارات السابقة 10,350 و 10,176 و 11,119 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

من خلال مقابلتنا مع المبحوثين صرح أغلبهم بأن التخصص له فعلا تأثير مباشر على التقدير الجيد للمخاطر الحتمية، وهو ما يمكن تبريره من خلال الارتباط المباشر لهذا النوع من المخاطر بطبيعة المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وأهدافها، وبما أن مفهوم المدقق المتخصص صناعيا يعني تكوين معرفة وطيدة بكافة المتطلبات التنظيمية والقانونية المرتبطة بالصناعة التي يقوم المدقق بتدقيق المؤسسات التي تنشط في تلك الصناعة، فهذا الأمر يكون مفيدا في تقديره للمخاطر الحتمية.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارات رقم 23 و 24 و 25 القيم 3,83 و 3,89 و 3,87 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر ب 0,910 للعبارات رقم 23 ومنخفض فيما يخص

العبارتين رقم 24 و25 والذي قدر بـ 0,692 و0,716 على التوالي والذي يدل على تجانس الإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في التقدير الجيد لمخاطر الرقابة الخاصة بالعميل وذلك من خلال مساهمة التخصص في الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل، إضافة إلى مساهمته في تحديد اختبارات الالتزام بدقة.

كما قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارات السابقة 7,694 و11,152 و10,280 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

يمكن تبرير ذلك أن المدقق المتخصص تكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاما في الصناعة المراد تدقيق عملائها، وذلك بسبب خبرته في تدقيق أنشطة مماثلة لنفس الصناعة مما يمكنه من دراسة نظام الرقابة المصمم جيدا وتحديد نقاط ضعفه، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية فيما إذا كان يمكن الاعتماد عليه.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارات رقم 26 و27 و28 و29 و30 القيم 3,86 و3,89 و3,96 و4,01 و3,89 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر بـ 0,688 و0,818 و0,850 و0,933 و0,887 على التوالي والذي يدل نوعا ما على تجانس الإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في التقدير الجيد لمخاطر الكشف من خلال مساهمة التخصص في تخطيط المدقق لعملية التدقيق وكذا جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه بشكل أفضل، فضلا عن مساهمته في الاستخدام الدقيق للإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية والمعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.

كما قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارات السابقة 9,862 و10,873 و8,516 و9,155 و8,427 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، وعليه يمكن القول أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

كما وسبق التطرق في الجانب النظري أن المدقق يمكنه تخفيض مخاطر الكشف إلى أقل مستوى ممكن بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية وذلك عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، فإنه

يمكننا تبرير أهمية تخصص المدقق في التقدير الجيد لمخاطر الكشف من خلال قدرة المدقق المتخصص في الحكم على أهمية البند الذي يقوم بفحصه فهناك بنود تمثل أهمية قصوى في بعض الصناعات قد تحتاج إلى إخضاع المجتمع كاملا لإجراءات التدقيق، حيث أن أخذ عينة فقط تؤدي إلى نتائج مضللة، بينما نفس البنود لا تمثل أهمية كبيرة في صناعات أخرى، وعليه فإن اختيار المدقق المتخصص صناعيا لإجراءات تدقيق كإجراءات التحليلية أو العينة المناسبة يكون بطريقة أدق وفي وقت أقل، وبالتالي يؤدي ذلك إلى اكتشاف أكبر للتحريفات الممكنة، وهو ما أكد عليه بعض المبحوثين خلال لقاءنا معهم.

4.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الرابع

تمت صياغة أسئلة المحور الرابع بهدف معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، والجدول الموالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا قيمة T ومستوى الدلالة لمختلف إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (22): الاحصائيات الخاصة بإجابات المبحوثين عن المحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
31	يساهم تخصص المدقق في الحصول على فهم أهداف المؤسسة ومخاطر العمل التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	3,94	0,860	9,246	0,000	موافق (دال)
32	المدقق المتخصص صناعيا يكون له معرفة كافية بنماذج التحريفات والتلاعب في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.	3,77	1,058	6,168	0,000	موافق (دال)
33	المدقق المتخصص في صناعة ما يكون لديه قدرة أفضل على تحديد الأخطاء ومواطن الغش المحتملة.	3,85	1,064	6,690	0,000	موافق (دال)
34	لا يحتاج المدقق المتخصص إلى وقت طويل لاكتشاف الغش الذي تقوم به الإدارة.	3,48	1,040	3,880	0,000	موافق (دال)
35	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.	3,73	0,970	6,360	0,000	موافق (دال)
36	يسمح التخصص الصناعي للمدقق بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور في القوائم المالية.	3,61	0,963	5,298	0,000	موافق (دال)

37	يساعد التخصص الصناعي على ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي من المحتمل أن تخضع لتحريفات جوهرية.	3,59	0,965	5,166	0,000	موافق (دال)
----	--	------	-------	-------	-------	-------------

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

انطلاقا من النتائج المبينة في الجدول أعلاه، يتبين ما يلي:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 31 و32 القيمتين 3,94 و3,77 على التوالي، والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت منخفض للعبارة رقم 31 لم يتجاوز 0,860، والذي يدل على تجانس الإجابات، وبمقدار تشتت مرتفع للعبارة رقم 32 بلغ 1,058، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في الحصول على فهم مخاطر العمل التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وكذا في تزويد المدقق بالمعرفة الكافية بالتحريفات والتلاعبات في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.

كما اعتمدنا مقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمتها الجدولية، حيث قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 9,246 و6,168 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

وذلك يعني أن التخصص له أثر إيجابي على المدقق في الارتقاء بقدراته في دقة تقدير مخاطر حدوث غش أو تلاعب أو أخطاء جوهرية في القوائم المالية، ذلك أن الممارسة المهنية للمدقق المتخصص في صناعة معينة قد يكون لها أهمية كبيرة في وقوفه على معظم أنواع الأخطاء والممارسات التي تمثل غشا أو احتيالا، والتي تكون سائدة في مثل تلك الصناعة وتختلف عن نظائرها في باقي الصناعات الأخرى.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارات رقم 33 و34 و35 القيم 3,48 و3,73 و3,85 إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مرتفع قدر بـ 1,064 و1,040 و0,970 على التوالي، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في القدرة على تحديد الأخطاء ومواطن الغش المحتملة في ظرف وجيز، وكذلك في قيامه بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.

كما قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارات السابقة 6,690 و 3,880 و 6,360 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

تماشيا مع النتيجة السابقة التي توصلنا من خلالها إلى أن تخصص المدقق له أهمية كبيرة في التقدير الجيد لمخاطر الكشف من خلال وضع إجراءات تدقيق فعالة، فإن هذه النتيجة تؤكد على أن قيام المدقق المتخصص بتلك الإجراءات تمكنه من اكتشاف التلاعبات والممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه وذلك بفضل ما توفره المعرفة المتخصصة من نماذج خاصة تتضمن أساليب الغش والاحتيال السائدة في قطاع التخصص، وكذا مواطن حدوثها وإمكانية تغيير مثل تلك الأساليب وسبل الكشف عنها.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارتين رقم 36 و 37 القيمتين 3,61 و 3,59 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مرتفع قدر ب 0,963 و 0,965، كما قدر مستوى الدلالة (sig) ب 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي قد تخضع لتحريفات جوهرية، وبالتالي قيامه بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن أوجه الغش في القوائم المالية.

فضلا عن ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 5,298 و 5,166 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

ويمكن القول أن قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية تتوقف على عدة عوامل أهمها خبرته المتخصصة بنشاط العميل، أما الإفصاح عن تلك التحريفات فيعود سببه إلى مدى التزام المدقق بالمعايير المهنية وآداب وسلوك المهنة.

ومجمل القول فيما يخص النتائج الخاصة بأهمية التخصص الصناعي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، أن هذه الأهمية تتحقق من خلال ثلاثة عناصر تتمثل في:

- تفهم المدقق لمختلف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتقييم مخاطرها؛
- وضع إجراءات فعالة لاكتشاف الأخطاء والتحريفات؛
- الإبلاغ عن تلك الأخطاء والتحريفات لمستخدمي القوائم المالية.

5.3.2 عرض وتفسير عبارات المحور الخامس

تمت صياغة أسئلة المحور الخامس بهدف معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، والجدول الموالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا قيمة T ومستوى الدلالة لمختلف إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (23): الاحصائيات الخاصة بإجابات الباحثين عن المحور الخامس

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
38	يمكن المدقق المتخصص من تقديم اقتراحات وتوصيات بأعلى جودة في إطار تأديته للخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.	3,85	0,936	7,609	0,000	موافق (دال)
39	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بتصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات المالية بشكل أفضل نتيجة خبرته التراكمية.	3,83	0,926	7,565	0,000	موافق (دال)
40	يساهم التخصص الصناعي في اقتراح المدقق لأفكار وأساليب متميزة للعميل.	3,77	0,778	8,387	0,000	موافق (دال)
41	يساهم تخصص المدقق في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.	3,82	0,780	8,822	0,000	موافق (دال)
42	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة محددة في عرض خدمات استشارية جديدة للعملاء في تلك الصناعة.	3,96	0,726	11,119	0,000	موافق (دال)
43	يؤدي تخصص المدقق إلى استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية.	3,35	1,196	2,480	0,016	موافق (دال)
44	يعمل المدقق المتخصص في صناعة محددة على تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.	3,66	1,055	5,288	0,000	موافق (دال)
45	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	3,39	0,918	3,621	0,001	موافق (دال)
46	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته المحاسبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	3,99	0,902	9,207	0,000	موافق (دال)

47	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	3,85	0,905	7,871	0,000	موافق (دال)
----	---	------	-------	-------	-------	----------------

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ ما يلي:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارات رقم 38 و40 و41 القيم 3,85 و3,77 و3,82 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مرتفع للعبارة رقم 38 قدر بـ 0,936 وبمقدار تشتت منخفض للعبارتين رقم 40 و41 بلغ 0,778 و0,780 على التوالي، والذي يدل على تجانس الإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تمكين المدقق من تقديم اقتراحات وتوصيات ذات جودة في إطار تأديته للخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، من خلال اقتراح أفكار وأساليب متميزة للعميل، وكذا موافقتهم على أهمية التخصص في زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.

كما قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارات السابقة 7,609 و8,387 و8,822 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للعبارتين رقم 39 و42 القيمتين 3,83 و3,96 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر بـ 0,926 و0,726 على التوالي والذي يدل على التفاف إجابات أفراد العينة حول المتوسط، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تمكين المدقق من تصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات المالية بشكل أفضل، وكذا عرض خدمات استشارية جديدة للعملاء في الصناعة التي يتخصص فيها.

هذا وبالإضافة إلى ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 7,565 و11,119 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات.

استنادا على ما تم توضيحه في الجانب النظري على أن الخدمات الاستشارية ينبغي أن يقدمها مدقق ذو كفاءة عالية ويتمتع باستقلالية، وأنه سبق وأن توصلنا في المحورين الأول والثاني أن التخصص له أهمية في زيادة

كفاءة المدقق وتدعيم استقلاليتته، وعليه يمكن التبرير من خلال النتيجة السابقتين أنه يمكن للمدقق المتخصص الذي يتمتع بالكفاءة والاستقلالية والخبرة المتراكمة نتيجة تركيز جهوده على صناعة دون الأخرى أن يقدم خدمات استشارية ذات جودة عالية، مما يزيد من طلب العملاء عليها.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارتين رقم 43 و 45 القيمتين 3,35 و 3,39 والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة بدرجة أقل"، وبمقدار تشتت مرتفع بلغ 1,196 و 0,918 على التوالي، لكن قدر مستوى الدلالة (sig) للعبارتين رقم 43 ب 0,016 و للعبارتين رقم 45 ب 0,001 وهما أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية، و في زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في الصناعة المحددة، كما بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين رقم 44 القيمة 3,66، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مرتفع بلغ 1,055، كما قدر مستوى الدلالة (sig) للعبارتين رقم 44 ب 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي في تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.

إضافة لذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين رقم 43، 44، 45 القيم 5,288 و 3,621 و هي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

من خلال مقابلتنا مع الباحثين اتضح لنا موافقتهم على أهمية تخصص المدقق بالنسبة للامتيازات الضريبية، وأوضح أحدهم أنه مثلا إذا لم يسدد عميل مستحقاته الضريبية واستعان بمدقق متخصص من أجل تقديم توجيهات له، فيستطيع أن يرشده المدقق بالتسديد في آجال معينة لكي يخفف من العقوبات المالية التي تفرض عليه، فهنا تلعب خبرة المدقق المتخصص صناعيا دورا هاما في كيفية توجيهه، وبالتالي يزداد الطلب على خدماته، وهذا ما توصلنا إليه في النتيجة الخاصة ب (العبارتين رقم 44) والتي تنص على أهمية التخصص الصناعي في تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه، بحيث عبر الباحثين على موافقتهم، وعلى الرغم من ذلك، فهناك بعض الباحثين لم يوافقوا على هذه الأهمية وصرحوا بأن ليس لتخصص المدقق أهمية في جعل عملائه يستفيدون من الامتيازات الضريبية وأنها تخضع لقوانين واضحة بحيث لا يفيد تخصص المدقق وخبرته في هذه الحالة.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للعبارتين رقم 46 و 47 القيمتين 3,99 و 3,85 على التوالي، والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو "الموافقة"، وبمقدار تشتت مقبول قدر ب 0,902 و 0,905 والذي يدل على تجانس

نسبي للإجابات، كما قدر مستوى الدلالة (sig) بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على أهمية التخصص الصناعي للمدقق في زيادة الطلب على خدماته المحاسبية من طرف العملاء في الصناعة المحددة، وأيضا في زيادة الطلب على خدماته التقييمية.

وتأكيدا على ذلك، قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للعبارتين السابقتين 9,207 و 7,871 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، أي أن هناك معنوية إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات.

ويمكن تبرير ذلك أنه بسبب كثرة القواعد المحاسبية وزيادة التعقيدات الخاصة بطبيعة الأنشطة واختلاف الأنظمة من صناعة لأخرى أصبحت بعض المؤسسات تستعين بخدمات ذات علاقة بالتدقيق مثل الخدمات المحاسبية والخدمات التقييمية من المدقق المتخصص الذي تستفيد من خبرته في الصناعة بغية الاستخدام الأمثل لمواردها وبالتالي تحقيق أهدافها، ونظرا لحدة المنافسة بين المؤسسات التي أصبحت تتسم بها بيئة الأعمال سعت أغلب تلك المؤسسات إلى زيادة الطلب على تلك الخدمات بغرض تحقيق الأهداف بكفاءة.

2.3.6 عرض وتفسير السؤال المفتوح في الاستبيان

تضمن الجزء الأخير من الاستبيان سؤال مفتوح يحتمل إجابتين "نعم" أو "لا" مع التبرير، وذلك من أجل الاستعانة به في التحليل والتفسير وفهم الموضوع جيدا، ولقد تمت معالجته باستخدام برنامج SPSS لاستخراج التكرارات والنسب المئوية.

السؤال: هدف إلى معرفة فيما إذا كانت بيئة أعمال التدقيق في الجزائر تحتاج إلى مدققين متخصصين صناعيا، والجدول الموالي يوضح نتائج إجابات الباحثين.

الجدول رقم (24): الإحصائيات الخاصة بإجابات الباحثين عن السؤال المفتوح

النسب المئوية (%)	التكرارات	الإجابة	السؤال
70,40	50	نعم	هل تحتاج بيئة أعمال التدقيق في الجزائر إلى مدققين متخصصين صناعيا؟
25,40	18	لا	
04,20	03	دون إجابة	
100	71	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ ما يلي:

- أغلب الباحثين بما يقدر بـ (70,40%) يرون أن بيئة أعمال التدقيق في الجزائر تحتاج إلى مدققين متخصصين صناعيا، حيث فسر معظمهم ذلك بأن المدقق المتخصص يكون على معرفة أفضل للقطاع الصناعي، ويستطيع

تقديم خدمات متميزة من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق واعداد برامج التدقيق بشكل ملائم، وأن تراكم المعرفة لدى المدقق المتخصص من خلال تدقيقه في نفس البيئة تسمح له باكتشاف الأخطاء والتلاعبات، وتحليل البيانات بشكل أفضل وأسرع، وعليه تقديم خدمات ذات جودة، وأضاف آخرون أن التخصص ضروري لكن للشركات الكبيرة فقط، فضلا عن ذلك، برّر بعضهم أن بيئة التدقيق في الجزائر تحتاج إلى مدققين متخصصين لكن مستقبلا بعد تنظيم سوق التدقيق، أما في الوقت الراهن فلا يعتبر التخصص ضروريا.

ما تمت ملاحظته من خلال مقابلتنا مع المبحوثين أن أغلبهم أجمعوا على أن التخصص ضروري، وأن السبب الرئيسي وراء ذلك هو تخفيض مخاطر التدقيق.

- بينما يرى الآخرون بما يعادل (25,40%) من المبحوثين أن بيئة أعمال التدقيق في الجزائر لا تحتاج إلى مدققين متخصصين صناعيا، حيث صرح معظمهم أن المدقق يستطيع تدقيق عملاء أي صناعة مهما كانت، وصرح آخرون أن المعايير الخاصة بالتدقيق واضحة ولا تختلف كثيرا من صناعة إلى أخرى، في حين برّر بعض المبحوثين أنه ليس من الضروري وجود مدقق متخصص إلا في حالة الصناعات المتطورة والمعقدة، وأضاف البعض الآخر أن المدقق على دراية شاملة لجميع القوانين والنظم بسبب تداخل الأنشطة والصناعات مع بعضها.
- أما بقية المبحوثين ما نسبته (04,20%) فلم يقوموا بالإجابة على السؤال المطروح.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

بعد عرض نتائج محاور الاستبيان ومناقشة جميع عباراته، قمنا بتقديم تحليل مفصل للنتائج المتحصل عليها، إلا أنه من أجل اختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بمحاور الاستبيان فيما إذا كانت مقبولة أو مرفوضة ينبغي أولاً إجراء اختبار التوزيع الطبيعي، بعد ذلك تتمكن من استخدام اختبار T للعينة الواحدة.

1.3 اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولموجروف-سميرنوف (kolmogorov-smirnov) لأن حجم العينة قدر بـ 71 فرد وهو أكبر من 50 فرد، وذلك من أجل التحقق من اعتدالية التوزيع، أي معرفة هل البيانات المستخدمة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري قبل اختبار فرضيات الدراسة، وذلك لأن معظم الاختبارات المعلمية -وعلى رأسها اختبار T للعينة الواحدة- تشترط أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً حتى تكون النتائج المتوصل إليها صحيحة، والجدول الآتي يبين نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (25): اختبار التوزيع الطبيعي (kolmogorov-smirnov)

رقم المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	مستوى الدلالة
01	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.	13	0,200
02	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.	06	0,098
03	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.	11	0,073
04	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.	07	0,058
05	مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.	10	0,200

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

مما سبق يتضح أن قيمة مستوى الدلالة sig لجميع محاور الاستبيان أكبر من 0,05 ($sig > 5\%$)، وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يسمح لنا من استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وبالتالي إجراء الدراسة الميدانية.

2.3 اختبار الفرضيات ومناقشتها

تقوم هذه الدراسة على أساس خمس فرضيات رئيسية، ويتم اختبار كل منها عن طريق فرضيتين أساسيتين، الفرضية الصفرية والتي يتم على أساسها تأكيد الفرضية أو نفيها، والفرضية البديلة والتي تكون عكس الفرضية الصفرية، ولاختبار الفرضية الصفرية يتم اعتماد نفس الطريقة الموضحة في المبحث الثاني.

1.2.3 نتائج اختبار الفرضية الأولى

سعيًا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، وعليه قمنا بصياغة الفرضية الأولى كما يلي:

- الفرضية الصفرية (H_0): والتي مفادها: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

- الفرضية البديلة (H_1): والتي مفادها: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار T للعينة الواحدة، والمبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (26): نتائج اختبار T-Test للفرضية الأولى

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي	3,89	0,523	14,336	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للمحور الأول بلغ 3,89، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والذي يشير إلى أن الإجابات في اتجاه "الموافقة"، وبمقدار تشتت منخفض قدر بـ 0,523 والذي يدل على تجانس الإجابات، وبما أن مستوى الدلالة (sig) قدر بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، وكذلك قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للمحور الأول قدرت بـ 14,336 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، فإن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على مضمون المحور الأول حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.

بناء على ما سبق ذكره، نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي"، ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

يمكن تفسير النتيجة المتوصل إليها من خلال ما يوفره التخصص للمدقق من معرفة كافية ومتخصصة بظروف الصناعة التي ينتمي إليها العميل وكافة القوانين والأنظمة التي تحكمها، ويكتسب المدقق تلك المعرفة من خلال أدائه لعملية التدقيق لعملاء تتشابه طبيعة العمليات التي يقومون بها، مما يؤدي إلى تقليص الوقت والجهد في القيام بخدماته، وعليه يصبح المدقق المتخصص أكثر كفاءة.

توافقت هذه النتيجة مع العديد من نتائج دراسات سابقة مثل دراسة (Low, 2004)، (Wright & Jean, 2000)، (O'Reilly & Resich, 2002)، (Mayhew & Wilkins, 2003) ودراسة (ليبب، 2005)، والتي أكدت على أن تخصص المدقق يؤدي إلى تعزيز كفاءته من خلال اكتساب فهم أكثر شمولاً لبيئة الصناعة المتخصص فيها.

2.2.3 نتائج اختبار الفرضية الثانية

سعيًا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي، وعليه قمنا بصياغة الفرضية الثانية كما يلي:

- الفرضية الصفرية (H_0): والتي مفادها: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي".

- الفرضية البديلة (H_1): والتي مفادها: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي".

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار T للعينة الواحدة، والمبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (27): نتائج اختبار T-Test للفرضية الثانية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي	3,68	0,535	10,782	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للمحور الثاني بلغ 3,68، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والذي يشير إلى أن الإجابات في اتجاه "الموافقة"، وبمقدار تشتت منخفض قدر بـ 0,535 والذي يدل على عدم تشتت الإجابات، وبما أن مستوى الدلالة (sig) قدر بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، كما قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للمحور الثاني 10,782 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، فإن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على مضمون المحور الثاني حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي.

استنادا إلى النتائج المبينة أعلاه، نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي"، ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي".

ويمكن تبرير ذلك أن التخصص صناعيا يعد بمثابة حافز للمدقق من أجل حماية سمعته خوفا من فقدان عملائه وبالتالي يسعى جاهدا لكسب ثقتهم، مما يؤدي إلى قيامه بمهام التدقيق المناسبة دون أي ضغوطات من الإدارة، الأمر الذي يدعم استقلاليته.

هذه النتيجة أيدتها بعض الدراسات كدراسة (Lim & Al, 2010) التي أوضحت أن المدقق المتخصص يسعى جاهدا لأن يكون أكثر استقلالية، وعلى عكس بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة (Gramling & Stone, 2001) التي أشارت إلى أن تخصص المدقق في صناعة ما يمثل تهديدا لاستقلاليته، إلا أن دراسة (Chung & Kallapur, 2003) أوضحت أنه لا يوجد دليل عملي على أن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مجال التدقيق يقلل من استقلالية المدقق.

3.2.3 نتائج اختبار الفرضية الثالثة

هدفنا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها، وعليه قمنا بصياغة الفرضية الثالثة كما يلي:

- الفرضية الصفرية (H_0): والتي مفادها: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها".

- الفرضية البديلة (H_1): والتي مفادها: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها".

ولكي نختبر هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار T للعينة الواحدة، والموضح فيما يلي:

الجدول رقم (28): نتائج اختبار T-Test للفرضية الثالثة

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها	3,93	0,537	14,599	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للمحور الثالث قدر بـ 3,93، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والذي يشير إلى أن الإجابات في اتجاه "الموافقة"، وبمقدار تشتت منخفض قدر بـ 0,537 والذي يدل على التفاف الإجابات حول المتوسط، وبما أن مستوى الدلالة (sig) قدر بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، أيضا قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للمحور الثالث 14,599 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، فإن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على مضمون المحور الثالث حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها.

بناء على ما سبق، نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها"، ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها".

هذا ما يمكن تفسيره من خلال العلاقة الوطيدة بين مخاطر التدقيق - خاصة المخاطر الحتمية - وبيئة المؤسسة محل التدقيق، حيث أن الرصيد المعرفي الذي يكتسبه المدقق المتخصص حول العميل محل التدقيق والدراسة الشاملة بنظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكاما في الصناعة المراد تدقيق عملائها يسمح له بتصميم إجراءات تدقيق مناسبة تمكنه من التوصل إلى قرارات صائبة حول تقدير المخاطر وتقليلها.

في هذا السياق، توصل بعض الباحثين إلى نفس النتيجة على رأسهم دراسة (Taylor, 2000)، (Low, 2004)، (Khairul, 2015) والذين أجمعوا على أن تخصص المدقق بشكل عام يعزز من جودة تقييمه للمخاطر،

إضافة إلى دراسة (المقطري، 2011) التي توصلت إلى أهمية التخصص في تحسين كفاءة المدقق في تقدير كل مكون من مكونات مخاطر التدقيق والمتمثلة في المخاطر الحتمية، مخاطر الرقابة ومخاطر الكشف.

4.2.3 نتائج اختبار الفرضية الرابعة

هدفنا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وعليه قمنا بصياغة الفرضية الرابعة كما يلي:

- الفرضية الصفرية (H_0): والتي مفادها: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

- الفرضية البديلة (H_1): والتي مفادها: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

ولكي نختبر هذه الفرضية سنعمد على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار T للعينة الواحدة، كما هو موضح:

الجدول رقم (29): نتائج اختبار T-Test للفرضية الرابعة

المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية	3,71	0,758	7,893	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

مما سبق، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين للمحور الرابع قدر بـ 3,71، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والذي يشير إلى أن الإجابات في اتجاه "الموافقة"، وبمقدار تشتت منخفض قدر بـ 0,758، وبما أن مستوى الدلالة (sig) قدر بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، إضافة إلى قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للمحور الرابع التي قدرت بـ 7,893 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، فإن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لموافقة الباحثين على الإجابات، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على مضمون المحور الرابع حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.

بناء على ما سبق ذكره، نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية"، ونقبل الفرضية البديلة

(H₁)، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

يمكن تفسير ذلك من خلال كثرة تكرار المدقق المتخصص للأعمال في نفس الصناعة وبالتالي يقف على أغلب أنواع الأخطاء والممارسات التي تمثل غشا أو احتيالا والتي تكون سائدة في مثل تلك الصناعة وتختلف عن باقي الصناعات الأخرى، مما يؤدي إلى اكتشاف تلك الأخطاء والاحتمالات بكفاءة وفي أقل وقت ممكن.

توافقت هذه النتيجة مع نتائج دراسات عديدة أهمها دراسة (Johnson & Al, 1991)، (Bedard & Biggs, 1991)، (Solomon & Al, 1999)، (Wright & Wright, 1997)، (Owhoso & Al, 2002) ودراسة (Carcello, Nagy, 2002) والتي أكدت على التأثير الإيجابي لتخصص المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث في القوائم المالية.

5.2.3 نتائج اختبار الفرضية الخامسة

سعيًا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، وعليه قمنا بصياغة الفرضية الخامسة كما يلي:

- الفرضية الصفرية (H₀): والتي مفادها: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق".

- الفرضية البديلة (H₁): والتي مفادها: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق".

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار T للعينة الواحدة، والمبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (30): نتائج اختبار T-Test للفرضية الخامسة

المحور الخامس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق	3,74	0,547	11,479	0,000	موافق (دال)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للمحور الخامس قدر بـ 3,74، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والذي يشير إلى أن الإجابات في اتجاه "الموافقة"،

و بمقدار تشتت منخفض قدر بـ 0,547 والذي يدل على تجانس الإجابات، وبما أن مستوى الدلالة (sig) قدر بـ 0,000 وهو أقل من 0,05، أيضا قدرت قيمة T المحسوبة (T_{cal}) للمحور الخامس 11,479 وهي أكبر من القيمة الجدولية (T_{tab}) التي بلغت 1,994 عند درجة حرية 70، فإن هناك معنوية إحصائية لموافقة المبحوثين على الإجابات، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة تعبر عن موافقتهم على مضمون المحور الخامس حول أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

بناء على ما سبق ذكره، نرفض الفرضية الصفرية (H₀)، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق"، ونقبل الفرضية البديلة (H₁)، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق".

هذه النتيجة يمكن تفسيرها من منطلق أن هذه الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق أصلا تتطلب الخبرة والكفاءة والمهارة في أدائها، وعليه يلعب التخصص دورا هاما في تمكين المدقق من توظيف معارفه في اقتراح أفكار جديدة ومحاولة الاستفادة من الامتيازات الضريبية، وبالتالي تقديم خدمات استشارية وخدمات ضريبية ذات جودة، وذلك نتيجة تركيز جهوده في صناعة محددة، مما يزيد من طلب العملاء عليها.

في هذا الصدد، توافقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Lim & Tan, 2008) التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمدقق والخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإحاطة بكافة الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية، انطلاقاً من عرض الإجراءات المنهجية المتبعة والتي تمثلت في تحديد طبيعة ومجال الدراسة، وكذا الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، إضافة إلى اختبار تلك الأدوات، بعد ذلك تم تحليل ومناقشة محاور الدراسة مروراً بتحديد أدوات التحليل والمعالجة وتوضيح خصائص عينة الدراسة، ليتم في الأخير اختبار الفرضيات وهو ما سمح لنا بالإجابة على تساؤلات الدراسة والحكم على فرضياتها ومناقشتها من خلال مقارنتها مع نتائج دراسات سابقة.

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بإجرائها إلى مجموعة من النتائج تمثل أهمها في:

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، وهو ما تم اثباته من خلال الفرضية الأولى.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة استقلالية المدقق الخارجي، وهو ما تم التوصل إليه من خلال اختبار الفرضية الثانية.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها، حيث تم التوصل إلى ذلك من خلال الفرضية الثالثة.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وهو ما تم اثباته من خلال الفرضية الرابعة.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق، هذه النتيجة تم اثباتها من خلال اختبار الفرضية الخامسة.

الخاتمة

تعتبر جودة خدمات التدقيق من أكثر المواضيع التي نالت اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في الآونة الأخيرة، ويعد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي كأحد أبرز العوامل الحديثة والمؤثرة في جودة خدمات التدقيق باعتباره استراتيجية مقترحة ضمن مداخل التطور في ممارسة مهنة التدقيق، وذلك لأنه يعمل على تحسين قدرات المدقق المهنية، من خلال ما يوفره التخصص من خبرة ومعرفة متخصصة للمدقق بنشاط العمل وكافة ظروف الصناعة التي ينتمي إليها، حيث يكتسب المدقق تلك الخبرة والمعرفة من خلال أدائه لعملية التدقيق لعملاء تتشابه طبيعة العمليات التي يقومون بها، وعليه يؤدي ذلك إلى تقليص الوقت والجهد، مما ينعكس على زيادة كفاءته أثناء قيامه بعملية التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير أداء المدقق وتقديمه لخدمات تدقيق ذات جودة عالية تتناسب مع التطورات التي تحدث في المهنة.

تحقيقاً لههدف الدراسة والمتمثل أساساً في معرفة أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف، فقد اشتملت الدراسة على جانبين، جانب نظري تناول ثلاثة فصول، حيث تطرق الفصل الأول لماهية جودة خدمات التدقيق الخارجي، في حين ركز الفصل الثاني على دراسة ماهية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، بينما تناول الفصل الثالث تخصص المدقق صناعياً كآلية لتحسين جودة خدمات التدقيق، أما الجانب التطبيقي فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية التي تناولت الموضوع حسب آراء عينة الدراسة.

1. نتائج الدراسة

لقد توصلت الدراسة من خلال الجانب التطبيقي إلى مجموعة من النتائج نورد أهمها على النحو التالي:

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق في ترشيد حكمه الشخصي من خلال المعرفة المتعمقة التي اكتسبها من تدقيقه لمؤسسات تنتمي للصناعة نفسها، مما يجعله ملماً بأعمال عملاء تلك الصناعة وتقنياتها والقوانين التي تحكمها، وعليه تقل درجة استعانتته بالخبراء ويؤدي خدماته بأعلى جودة وأقل وقت ممكن، ونتيجة لذلك يكتسب المدقق ميزة تنافسية تكسبه قوة تفاوضية في سوق التدقيق باعتبار أن التخصص يمنح للمدقق مهارات تمثل أداة جذب لعملاء التدقيق.

- إضافة لذلك، يعد إدراج التخصص الصناعي خلال مرحلتي التأهيل العلمي والتدريب العملي للمدقق مفيداً جداً في توفير الفهم المتعمق والمتخصص بكافة ظروف الصناعة، مما يزيد من كفاءة المدقق أثناء تدقيقه لعملاء ينتمون لتلك الصناعة، الأمر الذي يجعل المدقق قادراً على حل مختلف مشاكل الواقع العملي واقتراح الحلول المناسبة لها، فضلاً عن قدرته على إعداد إجراءات تدقيق مناسبة وانتقاء ما هو ضروري فقط لاختباره.

تدل هذه النتائج على أن التخصص الصناعي له مساهمة بدرجة كبيرة في زيادة كفاءة المدقق، وهو ما توصلنا إليه من خلال اختبار الفرضية الأولى والتي تم قبولها.

- لتخصص المدقق صناعيا أهمية كبيرة في تدعيم استقلالته وذلك من خلال ما يوفره التخصص من الفهم الكافي لطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق، وعليه لا يلجأ المدقق كثيرا إلى الإدارة في طلب المعلومات، ويقوم بإجراءات التدقيق التي يراها مناسبة ولا يعطي الإدارة فرصة في أن تفرض عليه أي إجراءات تعسفية، مما يؤدي إلى عدم تعرضه كثيرا إلى الضغوطات من قبل مديري المؤسسة.

- إضافة لذلك، يؤدي التخصص إلى التزام المدقق أكثر بالاستقلالية والحفاظ على نزعة الشك المهني أثناء القيام بعملية التدقيق، وذلك لأنه يعمل في صناعة محددة وعليه يخشى أن يخسر عملاءه، وفي المقابل يفضل العملاء التعامل مع مدققين متخصصين لهم سمعة جيدة، مما يؤدي إلى كثرة الطلب على خدماتهم وهو ما يحفز المدققين المتخصصين لحماية تلك السمعة ويجعلهم يقدمون خدمات تدقيق متميزة، رغم ذلك أشار بعض الباحثين أنه باعتقادهم لا توجد علاقة بين التخصص واستقلالية المدقق، وأن هذه الأخيرة مرتبطة بالقيم الأخلاقية للمدقق وبمبادئه الشخصية.

وهو ما تم التوصل إليه من خلال اختبار الفرضية الثانية والتي تم قبولها.

- إن تخصص المدقق صناعيا يكسبه مساهمة بدرجة كبيرة في تحسين تقديره لمخاطر التدقيق وتقليلها من خلال تحسين تقدير كل مكون من مكونات مخاطر التدقيق كما يلي:

- يعد التخصص مفيدا جدا في تقدير المدقق للمخاطر الحتمية، وذلك للارتباط المباشر لهذا النوع من المخاطر بطبيعة المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وأهدافها، وحيث أن التخصص يرمي إلى تكوين معرفة جيدة بكافة المتطلبات التنظيمية والقانونية المرتبطة بالصناعة التي يقوم المدقق بتدقيق عملائها، فهذا يساعد كثيرا في تقديره للمخاطر الحتمية؛

- إن التخصص الصناعي له أهمية كبيرة في تقدير المدقق لمخاطر الرقابة، وذلك بفضل تحكمه في نظام الرقابة الداخلية السائد في الصناعة المراد تدقيق عملائها، ويرجع ذلك إلى خبرته في تدقيق أنشطة مماثلة لنفس الصناعة، مما يمكنه من دراسة نظام الرقابة المصمم جيدا وتحديد امكانية الاعتماد عليه؛

• إن اختيار المدقق المتخصص صناعيا لإجراءات تدقيق كالأجراءات التحليلية أو العينة المناسبة يكون بطريقة أدق وفي وقت أقل، مما يؤدي إلى اكتشاف أكبر للتحريفات الممكنة، وبالتالي يتمكن من التقدير الجيد لمخاطر الكشف.

تم التوصل إلى هذه النتائج من خلال اختبار الفرضية الثالثة والتي تم قبولها.

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بدرجة كبيرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية من خلال ثلاثة عناصر تتمثل في:

• تفهم المدقق لمختلف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتقييم مخاطرها، وذلك أن الممارسة المهنية للمدقق المتخصص في صناعة معينة تسمح له بالوقوف على معظم أنواع الأخطاء والممارسات الاحتيالية، والتي تكون سائدة في مثل تلك الصناعة وتختلف عن نظائرها في باقي الصناعات الأخرى؛

• وضع إجراءات فعالة لاكتشاف الأخطاء والتحريفات، وذلك بفضل ما توفره المعرفة المتخصصة من نماذج خاصة تتضمن أساليب الغش والاحتيال السائدة في قطاع التخصص، وكذا مواطن حدوثها وامكانية تغيير مثل تلك الأساليب وسبل الكشف عنها؛

• الإبلاغ عن تلك الأخطاء والتحريفات لمستخدمي القوائم المالية، ويتوقف ذلك عن التزام المدقق المتخصص أكثر بالمعايير المهنية وآداب المهنة.

وهو ما توصلنا إليه من خلال اختبار الفرضية الرابعة والتي تم قبولها.

- يمكن للمدقق المتخصص الذي يتمتع بالكفاءة والاستقلالية والخبرة المتراكمة نتيجة تركيز جهوده على صناعة دون الأخرى أن يقدم خدمات استشارية ذات جودة عالية، مما يزيد من طلب العملاء عليها، وهذا معناه أن تخصص المدقق صناعيا له أهمية كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق من خلال زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية.

- تلعب خبرة المدقق المتخصص صناعيا دورا هاما في طريقة استفادة عملائه من الامتيازات الضريبية، وكذلك في تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه من خلال اقتراح حلول لتخفيض العقوبات الضريبية مثلا، وبالتالي يزداد الطلب على خدماته، أي أن تخصص المدقق صناعيا له أهمية كبيرة في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق من خلال زيادة الطلب على الخدمات الضريبية، إلا أن بعض الباحثين صرحوا بأن ليس لتخصص المدقق أهمية في جعل عملائه يستفيدون من الامتيازات الضريبية وأنها تخضع لقوانين واضحة.

هذه النتائج توصلنا إليها من خلال اختبار الفرضية الخامسة والتي تم قبولها.

ومن خلال إثباتنا لصحة الفرضيات الخمسة، وكإجابة على إشكالية دراستنا الرئيسية، فإنه يمكننا القول أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم بدرجة كبيرة في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق، من خلال ما يقدمه التخصص من قيمة مضافة في تحسين جودة خدمات التدقيق.

2. الاقتراحات

تأسيسا على الجانب النظري لهذه الدراسة، ومن خلال النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي، فإنه يمكننا تقديم بعض الاقتراحات التي نراها ضرورية في مساهمة استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في سبيل الارتقاء بخدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

- يجب تطوير الشروط اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق على الصعيد الوطني، بدءا بمرحلة التأهيل العلمي أين يتم إعادة تصميم المنهج التكويني من خلال وضع مواد حسب التخصص في الصناعة، والتي تساعد الطالب على تكوين خلفية نظرية على خصائص الصناعة وفهمها جيدا، بعد ذلك تأتي مرحلة التأهيل العملي أين يسمح للمتربص من أخذ تدريبات عملية لدى مكاتب التدقيق من أجل إلمامه بالمعرفة الكافية لمزاولة المهنة ثم يتوجه لمكتب تدقيق متخصص صناعيا من أجل اكتسابه المعرفة المتخصصة، وأخيرا مرحلة التدريب المهني المستمر التي تتم من خلال تنظيم الندوات والمؤتمرات دوريا وذلك من أجل الاطلاع على المستجدات المهنية ذات العلاقة بالتخصص ومحاولة العمل بها.

- العمل على نشر ثقافة تخصص المدقق صناعيا من خلال قيام الهيئات الخاصة بالمهنة في الجزائر بتنظيم العديد من الندوات والملتقيات للتعريف باستراتيجية التخصص وكيفية العمل بها، وكذا بالدور الهام الذي تلعبه في سبيل تحسين خدمات التدقيق، فضلا عن توفير دليل ارشادي أو قاعدة بيانات توضح بيانات مختلف مكاتب التدقيق المعتمدة والقطاعات الصناعية التي يتخصص فيها كل مكتب تدقيق، مثلا مكتب تدقيق معين متخصص في صناعة الحديد والصلب والإسمنت.

- تشجيع مكاتب التدقيق الجزائرية للسعي نحو تبني مفهوم التخصص الصناعي ومحاولة تغيير الأفكار السائدة لدى معظم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بأن التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة يجعلهم يفقدون فرصا للتدقيق في صناعات أخرى، حيث ينبغي القيام بحملات توعية بأن التخصص الصناعي لا يمنعهم من تدقيق عملاء ينتمون لصناعات أخرى، وفي المقابل توعية العملاء كذلك في التعاقد مع المدققين المتخصصين ذوي الخبرات المتخصصة في صناعتهم لما يقدموه من خدمات تدقيق ذات جودة مقارنة بغير المتخصصين.

- قيام السلطات المعنية بإعادة النظر في القوانين الخاصة بالمهنة كأن يتم إلزام الشركات الكبيرة في الجزائر بضرورة تدقيق تقاريرها المالية من قبل مدقق متخصص في الصناعة التي تنشط فيها أو على الأقل في صناعة أخرى مشابهة لخصائصها، خاصة في ظل ما يشهده سوق التدقيق، سواء الوطني أو الدولي من تغيرات متسارعة للأنشطة الاقتصادية وتنوعها من جهة، وكثرة الممارسات الاحتياطية من جهة أخرى.

3. آفاق الدراسة

تعتبر هذه الدراسة بمثابة منطلق لإجراء دراسات أخرى ذات صلة بموضوع البحث، من خلال التوصل إلى وجود أهمية للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي بالنسبة لجودة خدمات التدقيق، وذلك في حدود الدراسة التي اقتصر على محددات معينة لجودة التدقيق، وبالتالي فإن هذه الدراسة تفتح آفاقاً بحثية مستقبلية للقيام بالمزيد من الدراسات لتشتمل محددات أخرى لم تغطها هذه الدراسة، ويمكن اقتراح بعض المواضيع الجديدة بالدراسة للبحث المستقبلي فيما يلي:

- حوكمة الشركات كآلية لتفعيل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي؛
- أثر التكامل بين استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي ولجان التدقيق للحد من ممارسات الفساد المالي؛
- مساهمة التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق في تخفيض تكاليف التدقيق؛
- العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وجودة الإفصاح المحاسبي للمؤسسات محل التدقيق؛
- دور استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على أتعاب الخدمات ذات العلاقة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين IFAC، الأردن، طبعة 2015.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، الرياض، السعودية، طبعة 2020.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط 02، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
4. أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دون ناشر، القاهرة، مصر، 2008.
5. أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
7. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009.
8. أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2004.
9. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
10. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
11. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
12. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
13. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009.
14. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
15. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات للنشر، دمشق، سوريا، 2014.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.

17. خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة، القاهرة، مصر، 2018.
18. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
19. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
20. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل، كلية التجارة، جامعة طنطا، دون ناشر، مصر، 2007.
21. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، 2011.
22. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء 01، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
23. عبد الوهاب نصر علي، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج 03، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
24. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2013.
25. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط 03، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
26. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009.
27. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
28. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
29. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
31. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة: الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل التطورات الدولية والمحلية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، دون ناشر، مصر، 2022.
32. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.

33. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
34. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية، مكتبة الشباب، مصر، 1998.
35. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، ط 03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
36. وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.
- ب. الرسائل الجامعية**
37. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012.
38. زينب غزالي، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016.
39. سامح عبد الرازق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزه، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين، 2008.
40. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية - ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.
41. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2013.
42. محمد نزار شلا، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
43. محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل، دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على أنشطة التخطيط الضريبي بغرض تحسين الأداء المالي للشركات المتداول أسهمها في سوق المال المصري: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.

44. نادية خواجه موسى جمعة، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

45. هدير عاطف السيد عبد ربه، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين مستويات جودة عملية المراجعة: مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2018.

ج. المقالات العلمية

46. إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995.

47. أحمد زكي حسين متولي، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية تطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 01، مصر، 2006.

48. إسرائ كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، 2013.

49. أشرف م سالم مفتاح الصالحي، التخصص المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، مجلة الساتل، المجلد 10، العدد 15، جامعة مصراته، 2016.

50. أشرف محمد إبراهيم منصور، التخصص النوعي للمراجع الخارجي: تعريفه - أنواعه - محدداته، مجلة المحاسبة، المجلد 16، العدد 54، السعودية، 2012.

51. أشرف محمد إبراهيم منصور، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 02، مصر، 2007.

52. أشرف محمد إبراهيم منصور، دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مزاولة مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين، مجلة المحاسبة، المجلد 17، العدد 56، السعودية، 2013.

53. أمال محمد محمد عوض، قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 01، مصر، 2006.

54. أميرة عارف مصطفى صالح، التخصص الصناعي للمراجع: إطار مفاهيمي ومنهج إجرائي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 06، ملحق العدد 03، جامعة قناة السويس، مصر، 2015.

55. بسنت علي أحمد نور الدين، أثر تطوير التخصص الصناعي على حوكمة مهنة المراجعة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 02، جامعة بورسعيد، مصر، 2019.

56. بشرى فاضل الطائي، حسين فخري سلمان، تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد 25، العدد 112، 2019.
57. حسن جبر علوان، دور التوجه السوقي في تحقيق الحصة السوقية: دراسة تطبيقية في معمل إطارات بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 07، العدد 28، العراق، 2011.
58. حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 02، العدد 01، مصر، 2014.
59. حمد إبراهيم منصور، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة، مجلة المحاسبة، المجلد 18، العدد 58، 2015.
60. خالد محمد عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 42، العدد 01، القاهرة، مصر، 2005.
61. خليدة عايب، محمد يعقوبي، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، الوادي، الجزائر، 2014.
62. دعاء خالد أبو عيسى، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 38، العدد 01، عمان، الأردن، 2011.
63. رويده عبد الله القواسمه، أثر الخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة رماح للبحوث والدراسات، المجلد 26، العدد 45، الأردن، عمان، 2020.
64. سالم مفتاح الصالح، التخصص المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، مجلة الساتل، جامعة مصراته، المجلد 10، العدد 15، 2016.
65. سعاد زغلول عبده، أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، الاسكندرية، مصر، 2017.
66. سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2014.
67. سيد عبد الفتاح صالح حسن، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة: مدخل مقترح، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 1998.
68. شادي أحمد ذكي عويس وآخرون، دراسة تحليلية لقياس أثر استراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة المدير الناجح، العدد 119، 2007.

69. شوقي السيد فوده وآخرون، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 04، مصر، 2018.
70. صالح ميلود خلط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد 04، طرابلس، ليبيا، 2018.
71. صبري ماهر مشتهي، تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، غزة، فلسطين، 2014.
72. صلاح ربيعة، الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 01، الجزائر، 2017.
73. طارق حسنين اسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003.
74. طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008.
75. عصام قريط، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، سوريا، دمشق، 2008.
76. عمر إقبال توفيق المشهداني، ماهر علي حسين الشام، الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 117، 2013.
77. ليلي عزيز صليب، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 01، مصر، 2003.
78. محمد ابراهيم محمد راشد، أثر خصائص صناعة عميل المراجعة على العلاقة بين سمعة منشأة المحاسبة والمراجعة ودرجة تخصصها الصناعي: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث الحاسبية، المجلد 05، العدد 03، مصر، 2021.
79. محمد السيد محمد الصغير، دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 22، العدد 02، مصر، 2008.

80. محمد السيد محمد الصغير، عبد الرحمان بن أحمد الحارثي، دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل تطبيق إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد 20، العدد 01، السعودية، 2019.
81. محمد متولي محمد ابراهيم بركات، أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 09، العدد 02، 2018.
82. معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، 2011.
83. نواف فخر، محمد شلا، أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية: دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، المجلد 37، العدد 03، 2015.
84. هشام فاروق الإياري، التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 01، العدد 02، طنطا، مصر، 2008.
85. وائل حسين محمد محمود، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 03، مصر، 2019.
86. يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 76، العدد 26، 2004.
87. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 02، غزة، فلسطين، 2004.
88. يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجع وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008.

د. المؤتمرات والملتقيات

89. بسمة حسن محمد الأباصيري، العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، المؤتمر العلمي الأول حول: "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"، جامعة الاسكندرية، مصر، 06-07 ماي 2017.

90. محمد علي حبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر حول: "سبل تطوير المحاسبة في المملكة - مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ. الكتب

91. Alvin A. Arens, Randal J. Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and assurance services: An integrated approach**, 14th edition, pearson education, USA, 2012.
92. Ian Dennis, **Auditing Theory**, Routledge, New York, 2015.
93. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8^{ème} édition, édition Eyrolles, Paris, France, 2013.
94. Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1992.
95. Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques**, 2^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1979.
96. O.Ray Whittington, Kurt Pany, **Principle of auditing & other assurance services**, 20th, Mc Graw Hill education, New York, 2016.
97. Rick Hayes & Al, **Principles of auditing : An introduction to International Standards on Auditing**, 2nd edition, pearson education limited, England, 2005.
98. Stephen D. Gantz, **The basics of IT audit: purposes, processes, and practical information**, library of Congress cataloging-in-publication data, USA, 2014.

ب. الرسائل الجامعية

99. Khairul Ayuni Binti Mohd Kharuddin, **the effects of audit firm and partner industry specialization and corporate governance on audit quality and earnings quality**, Thesis of Doctorat of philosophy, Aston university, UK, 2015.
100. Somdeb Bhattacharya, **Auditor Industry specialization and earnings response coefficient: A New Zealand perspective**, master of business thesis, Auckland university of technology, Auckland, New Zealand, 2011.

ج. المقالات العلمية

101. Allen T. Craswell, Jere R. Francis, & Stephen L. Taylor, **Auditor brand name reputations and industry specializations**, journal of accounting & economics, Vol. 20, 1995.
102. Audrey A. Gramling, Dan N. Stone, **Audit firm industry expertise: a review and synthesis of the archival literature**, journal of accounting literature, Vol. 20, 2001.

103. Brian W. Mayhew, Michael S. Wilkins, **Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public**, auditing: a journal of practice & theory, vol. 22, No. 02, 2003.
104. Chee Yeow Lim, **Hun Tong Tan, Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization**, journal of accounting research, Vol. 46, No. 01, research collection school of accountancy, 2008.
105. Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, Qiang Cheng, **Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence**, contemporary accounting research, Vol. 27, No. 03, Singapore, 2010.
106. Chris E. Hogan, Debra C. Jeter, **Industry Specialization by auditors**, Auditing: A journal of practice, Vol. 18, No. 01, 1999.
107. Copley Paul A, Doucet Mary S, **The impact of competition on the quality of governmental audits**, auditing: A journal of practice and theory, Vol. 12, N. 01, 1993.
108. Dennis M. O'Reilly, John T. Reisch, **Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us?**, the ohio CPA journal, vol. 16, 2002.
109. Gopal V. Krishnan, **Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?**, journal of accounting horizons, Vol. 17, 2003.
110. Hian Chye Kon, E-Sah Woo, **The expectation gap in auditing**, Managerial auditing journal, Vol. 13, N. 03, Singapore, 1998.
111. Hyeesoo Chung, Sanjay Kallapur, **Client Importance, Non-audit services, and abnormal accruals**, the accounting review, Vol. 78, No. 04, 2003.
112. Ira Solomon, Michael D. Shields, & O. Ray Whittington, **What do industry-specialist auditors know ?**, journal of accounting research, vol. 37, No. 01, U.S.A, 1999.
113. Jeffrey R. Casterella & Al, **Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing**, auditing: a journal of practice & theory, Vol. 23, No. 01, 2004.
114. Kenneth J. Reichelt, Dechun Wang, **National and Office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality**, journal of accounting research, Vol. 48, No. 03, USA, 2010.
115. Kimberly A. Dunn, Brian W. Mayhew, **Audit firm industry specialization and client disclosure quality**, review of accounting studies, No. 09, 2004.
116. Linda Elizabeth DeAngelo, **Auditor size and audit quality**, journal of accounting and economics, Vol. 03, USA, 1981.
117. Mark H. Taylor, **The effects of industry specialization on auditors' Inherent risk assessments and confidence judgement**, journal of contemporary accounting research, Vol. 17, No. 04, 2000.
118. Marshall A. Geiger, Ilias G. Basioudis, Paul Delange, **The effect of non-audit fees and industry specialization on the prevalence and accuracy of auditor's going-concern reporting decisions**, journal of international accounting, auditing and taxation, Vol. 47, 2022.

119. Miguel Minutti Meza, **Does auditor industry specialization improve audit quality?**, journal of accounting research, Vol. 51, No. 04, USA, 2013.
120. Mohamed Hegazy, Ahmed AL Sabagh, Rasha Hamdy, **The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work**, journal of accounting and finance, Vol. 15, No. 04, 2015.
121. Mohammad J. Abdolmohammadi, D. Gerald Searfoss & James Shanteau, **An investigation of the attributes of top industry audit specialists**, behavioral research in accounting, Vol.16, 2004.
122. Roger Simnett, Arnold Wright, **The portfolio of knowledge required by industry specialist auditors**, journal of accounting and business research, Vol. 35, No. 01, 2005.
123. Sarah E. Bonner, Barry L. Lewis, **Determinants of auditor expertise**, journal of accounting research, vol. 28, U.S.A, 1990.
124. Steven Balsam, Jagan Krishnan, & Joon S. Yang, **Auditor Industry Specialization and Earnings Quality**, auditing: a journal of practice and theory, Vol. 22, No. 02, 2003.
125. Sumithira Thavapalan, Robyn Moroney & Roger Simnett, **The impact of the Price water house Coopers Merger on auditor-Client alignment**, pacific accounting review, Vol. 18, No. 01, 2006.
126. Syahril Ali, Mekha Risa Putri Aulia, **Audit firm size, auditor industry specialization and audit quality: an empirical study of Indonesian State-Owned enterprises**, research journal of finance and accounting, Vol. 06, No. 22, 2015.
127. Terry L. Neal, Richard R. Riley, **Auditor Industry Specialist research design**, Auditing: a journal of practice and theory, Vol. 23, No. 02, 2004.
128. Vincent E. Owhoso, William F. Messier & John G. Lynch, **Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review**, journal of accounting research, Vol. 40, No. 03, U.S.A, 2002.
129. Zoe- Vonna Palmrose, **An analysis of auditor litigation and audit service quality**, the accounting review, Vol. 63, N.01, 1988.

د. المؤتمرات والملتقيات

130. Dewi Kartika Sari, **audit specialization and audit quality: the role of client's business strategy**, the 2nd International conference on vocational higher education "the importance on advancing vocational education to meet contemporary labor demands", conference paper, KnE Social sciences, 2018.
131. Iman Sarwoko, Sukrisno Agoes, **An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia**, International conference on accounting studies, Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014.
132. Rita Yuniarti, Karhi Nisjar, **Peer review and audit quality**, conference paper, Indonesia, 2015, p 38, available from: <https://www.researchgate.net/profile/Rita-Yuniarti->

[2/publication/324968388_Peer_Review_and_Audit_Quality/links/60953528a6fdccaebd14a21e/Peer-Review-and-Audit-Quality.pdf](https://publication/324968388_Peer_Review_and_Audit_Quality/links/60953528a6fdccaebd14a21e/Peer-Review-and-Audit-Quality.pdf) (27/05/2022).

هـ. منشورات وتقارير

133. Emna Ben Saad, Cedric Lesage, **Perception de l'indépendance de l'auditeur : analyse par la théorie d'attribution**, working paper, paris, France, available from : <https://shs.hal.science/halshs-00460618/document> (26/04/2023).
134. Conseil National de la comptabilité, **les normes Algériennes d'Audit**, disponible sur le site: https://www.cnc.dz/category/missions/normalisation/normes_algeriennes_daudit_naa/ (04/04/2022).
135. Conseil National de la comptabilité, **les taches du comité de contrôle audit**, disponible sur le site: <https://www.cnc.dz/missions/controle-qualite/> (04/04/2022).
136. GAO, **Audits of public companies - continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action**, United States Government Accountability Office, Washington, 2008, Available from: <https://www.gao.gov/assets/280/270953.pdf> (19/04/2020).
137. IFAC, **ISA 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing**, New York, USA, 2010, available from: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> (04/03/2021).
138. Joseph V. Carcello, Albert L. Nagy, **Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting**, working paper, 2002, available from: https://scholar.google.com/scholar?q=AUDITOR+INDUSTRY+SPECIALIZATION+AND+FRAUDULENT+FINANCIAL+REPORTING+pdf&hl=fr&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart (10/05/2023).
139. Nadine Gueibe, **les bases de la comptabilité et de la gestion, comment faire un assainissement comptable ?**, article disponible sur le site : <https://www.controledegestion.org/comptabilite/assainissement-comptable/> (31/07/2023).
140. PwC, available from: <https://www.pwc.com/us/en/about-us/pwc-corporate-history.html> (23/06/2020).
141. Report of the committee on the financial Aspects of corporate Governance, **the financial aspect of corporate governance**, Burgess Science press, London, 1 december 1992.
142. The Cadbury Committee, **Report of the committee on the financial aspects of corporate governance**, burgess science press, London, 1992.

الملاحق

الملاحق رقم (01): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الجامعة	إسم الأستاذ
جامعة سطيف 1	أ.د العايب عبد الرحمان
جامعة سكيكدة	أ.د مزياي نور الدين
جامعة باتنة 1	أ.د مسامح مختار
جامعة سطيف 1	د. العينوس رياض

الملحق رقم (02): الاستبيان باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس - سطيف -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان موجه ل: محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين

سيدي الكريم، سيدي الكريمة،

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه حول: "أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق -دراسة ميدانية-"، يسعدني أن ألتمس من سيادتكم تزويدنا بالمعلومات الضرورية لإجراء الدراسة الميدانية، من خلال التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية. وأحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية وأمانة علمية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا مني فائق التقدير وشكرا مسبقا على حسن تعاونكم.

الباحثة: غزالي رحمة

يرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب.

الجزء الأول: بيانات عامة

1. المؤهل العلمي: ليسانس [] ماستر [] ماجستير [] دكتوراه [] أخرى []
2. التخصص العلمي: مالية [] محاسبة [] تدقيق [] أخرى []
3. المهنة الحالية: خبير محاسب [] محافظ حسابات [] خبير محاسب ومحافظ حسابات []
4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات [] من 5 إلى 15 سنة [] أكثر من 15 سنة []

الجزء الثاني: معلومات حول مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق الخارجي.

المحور الأول: "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم التخصص الصناعي في اكتساب المدقق لمعرفة متخصصة وفهم واسع لنشاط العميل.					
2	يعد الاهتمام بتخصص المدقق في مرحلتي التأهيل العلمي والعملية مفيدا للارتقاء بمستوى كفاءة المدقق.					

					يعمل التخصص الصناعي على تحديث المعرفة المهنية للمدققين بشكل دائم.	3
					تساهم الخبرة المتخصصة للمدقق في تدقيق صناعة معينة في تمكينه من إصدار أحكام مهنية سليمة وموضوعية في جميع مراحل عملية التدقيق.	4
					يقوم المدقق المتخصص صناعيا بمواجهة الظروف غير المألوفة وحل مختلف المشاكل وتحليلها بعناية.	5
					تنخفض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق المتخصص عند أداء مهام التدقيق.	6
					يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا بشكل أفضل.	7
					يساهم تخصص المدقق في صناعة ما في تقدير مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة.	8
					يساهم التخصص الصناعي للمدقق في تقليص الاختبارات الأساسية للمدقق في مهمات التدقيق التي يقوم بها.	9
					يتطلب التدقيق من قبل مدقق متخصص صناعيا وقت أقل بكثير مقارنة بمدقق غير متخصص.	10
					يكون تقرير المدقق المتخصص أكثر دقة وتفصيلا وفائدة لمستخدمي القوائم المالية.	11
					يؤدي التخصص الصناعي إلى اكتساب المدقق ميزة تنافسية في سوق التدقيق.	12
					التخصص الصناعي يقلل من احتمال تعرض المدقق للنزاعات القضائية.	13

المحور الثاني: "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة استقلالية المدقق الخارجي".

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
14	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية.					
15	يعد التخصص في صناعة ما بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته المهنية.					
16	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإبداء رأيه المهني دون أي تأثيرات أو ضغوطات من طرف عميل التدقيق.					
17	يحافظ المدقق الذي يتخصص بتدقيق عملاء صناعة معينة على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.					
18	تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقرير المدقق المتخصص صناعيا					

					يقوم المدقق المتخصص ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق بشكل مناسب.	19
--	--	--	--	--	--	----

المحور الثالث: "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وتقليلها".

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
	المخاطر المحتملة (الملازمة أو المتأصلة)					
20	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة.					
21	يساهم تخصص المدقق في معرفة جيدة للبنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها.					
22	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد للمخاطر المحتملة.					
	مخاطر الرقابة					
23	يساهم التخصص الصناعي في الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل.					
24	يجسّن التخصص الصناعي للمدقق من دقة تحديد اختبارات الالتزام (الاستمرارية)					
25	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الرقابة للعميل.					
	مخاطر الكشف					
26	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.					
27	يقود التخصص الصناعي إلى استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية بشكل دقيق.					
28	يتمكن المدقق المتخصص من المعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.					
29	المدقق المتخصص يكون أكثر كفاءة في جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه.					
30	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الكشف.					

المحور الرابع: "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
31	يساهم تخصص المدقق في الحصول على فهم أهداف المؤسسة ومخاطر العمل التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.					

					32	المدقق المتخصص صناعيا يكون له معرفة كافية بنماذج التحريفات والتلاعب في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.
					33	المدقق المتخصص في صناعة ما يكون لديه قدرة أفضل على تحديد الأخطاء ومواطن الغش المحتملة.
					34	لا يحتاج المدقق المتخصص إلى وقت طويل لاكتشاف الغش الذي تقوم به الإدارة.
					35	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.
					36	يسمح التخصص الصناعي للمدقق بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور في القوائم المالية.
					37	يساعد التخصص الصناعي على ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي من المحتمل أن تخضع لتحريفات جوهرية.

المحور الخامس: "مدى أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة الطلب على الخدمات ذات العلاقة بالتدقيق".

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
38	يتمكن المدقق المتخصص من تقديم اقتراحات وتوصيات بأعلى جودة في إطار تأديته للخدمات ذات العلاقة بالتدقيق.					
39	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بتصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات المالية بشكل أفضل نتيجة خبرته التراكمية.					
40	يساهم التخصص الصناعي في اقتراح المدقق لأفكار وأساليب متميزة للعميل.					
41	يساهم تخصص المدقق في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.					
42	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة محددة في عرض خدمات استشارية جديدة للعملاء في تلك الصناعة.					
43	يؤدي تخصص المدقق إلى استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية.					
44	يعمل المدقق المتخصص في صناعة محددة على تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.					
45	يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.					

					يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته المحاسبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	46
					يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	47

- في رأيكم، هل تحتاج بيئة أعمال التدقيق في الجزائر إلى مدققين متخصصين صناعيا ؟

نعم لا ولماذا؟

.....

.....

.....

شكرا على مساهمتكم وحسن تجاوبكم

الملحق رقم (03): الاستبيان باللغة الفرنسية

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la recherche Scientifique
Université FERHAT ABBES, Sétif

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Spécialité: Comptabilité et Audit

Questionnaire adressé aux : Experts Comptables et aux Commissaires Aux Comptes

Monsieur, Madame,

Dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat intitulée: «**Importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe dans le développement de services professionnels de qualité pour l'audit, - étude empirique-**», j'ai le plaisir de solliciter votre collaboration pour mener à bien cette étude de terrain, et ce en répondant au présent questionnaire avec le maximum de précision et d'objectivité possibles.

La présente étude a un caractère purement scientifique. Aussi toutes vos réponses ne seront utilisées que dans ce but.

Tout en vous remerciant d'avance pour votre collaboration.

Dans l'attente de recevoir ce questionnaire dûment renseigné ;

Je vous prie agréer mes sincères salutations.

GHEZALI Rahma

Merci de cocher la réponse convenable (x).

Première partie : informations générales

1. **Diplôme** : Licence [] Master [] Magistère [] Doctorat []

Autre

2. **Spécialité** : Finance [] Comptabilité [] Audit [] Autre

.....

3. **Fonction Actuelle** : Expert-Comptable [] Commissaire aux Comptes []

Expert-Comptable et Commissaire aux Comptes []

4. **Expérience Professionnelle** : Moins de 5 ans [] De 5 à 15 ans [] plus de 15 ans []

Deuxième partie : informations sur L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe dans le développement de services professionnels de qualité pour l'audit.

Thème 1 : L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe pour augmenter l'efficacité de l'auditeur externe.

N°	Questions	Tous à fait d'accord	d'accord	Un peu d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	la spécialisation sectorielle contribue à l'acquisition de l'auditeur pour une connaissance approfondie et une large compréhension de l'activité des clients.					
02	L'intérêt pour la spécialisation d'auditeur dans les étapes de qualification scientifique et pratique, il est utile pour améliorer le niveau d'efficacité de l'auditeur.					
03	la spécialisation sectorielle met constamment à jour la connaissance professionnelle des auditeurs.					
04	L'expérience spécialisée de l'auditeur dans l'audit d'une industrie lui permet de porter de bons jugements professionnels objectifs tout au long du processus d'audit					
05	L'auditeur spécialisé sectorielle ment rencontre des conditions inhabituelles et analyse soigneusement et résout divers problèmes.					
06	L'aide d'experts est réduite par l'auditeur spécialisé lors de l'exécution des tâches d'audit.					
07	la spécialisation sectorielle de l'auditeur permet mieux évaluer la continuité de l'entreprise dans son future activité.					
08	la spécialisation de l'auditeur d'une industrie contribue à l'appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables de la direction.					
09	la spécialisation sectorielle de l'auditeur contribue à réduire les tests de bases de l'auditeur dans les missions d'audit qu'il réalise.					
10	Un audit par un auditeur spécialisé sectorielle ment requis moins de temps par rapport à un auditeur non spécialisé.					
11	Le rapport de l'auditeur spécialisé est plus précis, détaillé et utile aux utilisateurs des états financiers					
12	la spécialisation sectorielle mène à l'acquisition d'auditeur un avantage compétitif sur le marché d'audit.					
13	la spécialisation sectorielle réduit l'exposition de l'auditeur aux litiges judiciaires.					

Thème 2 : L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe pour augmenter l'indépendance de l'auditeur externe.

N°	Questions	Tous à fait d'accord	d'accord	Un peu d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
14	la spécialisation sectorielle de l'auditeur permet mieux de respecter les normes et l'éthique professionnelle, dont la norme d'indépendance.					
15	la spécialisation dans une industrie est comme incitation pour l'auditeur à protéger sa réputation professionnelle.					
16	L'auditeur spécialisé dans l'industrie exprime son opinion professionnelle sans influence ou pression de la part du client d'audit.					
17	L'auditeur spécialisé dans l'audit de clients d'une industrie spécifique maintient d'un scepticisme professionnel tout au long du processus d'audit.					
18	La confiance des utilisateurs des états financiers augmente considérablement dans le rapport de l'auditeur spécialisé dans l'industrie.					
19	L'auditeur spécialisé doit faire preuve de diligence professionnelle dans la bonne exécution de l'audit.					

Thème 3 : L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe pour améliorer l'évaluation des risques d'audit par l'auditeur et les réduire.

N°	Questions	Tous à fait d'accord	d'accord	Un peu d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Risques Inhérents						
20	la spécialisation sectorielle de l'auditeur aide à bien comprendre les risques d'affaires liés aux objectifs et aux stratégies de l'entreprise.					
21	la spécialisation de l'auditeur contribue à une bonne connaissance des éléments et des comptes intrinsèquement risqués.					
22	la spécialisation sectorielle de l'auditeur aide à une bonne appréciation des risques inhérents.					
Risques de Contrôle						
23	la spécialisation sectorielle contribue à une bonne compréhension du système de contrôle interne du client.					
24	la spécialisation sectorielle de l'auditeur améliore la précision de la détermination des tests de conformité (continuité).					
25	la spécialisation sectorielle de l'auditeur aide à une bonne évaluation des risques de contrôle pour le client.					
Risques de Détection						
26	la spécialisation sectorielle de l'auditeur aide à mieux planifier l'audit.					
27	la spécialisation sectorielle conduit à l'utilisation de					

	procédures analytiques pour identifier avec précision les risques financiers et économiques.					
28	L'auditeur spécialisé il peut bien connaître la relation entre les éléments connexes.					
29	L'auditeur spécialisé est plus efficace dans la collecte et l'évaluation des preuves liées à l'activité dans laquelle il se spécialisé.					
30	la spécialisation sectorielle de l'auditeur aide à une bonne estimation des risques de détection					

Thème 4 : L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe dans la découverte d'erreurs et de fraudes dans les états financiers.

N°	Questions	Tous à fait d'accord	d'accord	Un peu d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
31	la spécialisation de l'auditeur contribue à l'obtention d'une compréhension des objectifs de l'entreprise et des risques commerciaux qui pourrait entraîner des erreurs significatives dans les états financiers.					
32	L'auditeur spécialisé dans l'industrie doit avoir une connaissance suffisante des erreurs et manipulation de comptes d'un activité spécifique.					
33	L'auditeur spécialisé dans l'industrie a une meilleure capacité à identifier les erreurs et les fraudes potentielles.					
34	L'auditeur spécialisé n'a pas besoin de beaucoup de temps pour découvrir la fraude commise par l'administration.					
35	L'auditeur spécialisé sectorielle ment fait des procédures d'audit efficaces qui lui permettent de détecter les pratiques immoral de la part de ses clients.					
36	la spécialisation sectorielle permet à l'auditeur de faire des rapports appropriés qui incluent la divulgation de tous les aspects de la fraude dans les états financiers.					
37	la spécialisation sectorielle permet de rationaliser le jugement de l'auditeur lors de l'examen des procédures susceptibles de comporter des erreurs significatives.					

Thème 5: L'importance de la spécialisation sectorielle de l'auditeur externe dans l'augmentation de la demande de services liés à l'audit.

N°	Questions	Tous à fait d'accord	d'accord	Un peu d'accord	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
38	L'auditeur spécialisé il peut donner suggestions et des recommandations de qualité dans le cadre de l'exécution de services liés à l'audit.					
39	L'auditeur spécialisé sectorielle ment concevoir des systèmes comptables et analyse mieux les états financiers grâce à son expérience cumulée.					

40	la spécialisation sectorielle contribue à la suggestion par l'auditeur d'idées et de méthodes distinctes pour le client.					
41	la spécialisation de l'auditeur d'une industrie augmente la demande de services d'assainissement des comptes de la part des clients de cette industrie.					
42	la spécialisation sectorielle de l'auditeur dans une industrie contribue à offrir de nouveaux services de conseil aux clients de cette industrie.					
43	la spécialisation de l'auditeur fait que le client bénéficie largement d'avantages fiscaux.					
44	L'auditeur spécialisé sectoriellement travaille à réduire les risques fiscaux auxquels sont confrontés ses clients.					
45	la spécialisation sectorielle de l'auditeur dans une industrie contribue à augmenter la demande de services fiscaux par les clients de cette industrie.					
46	la spécialisation sectorielle de l'auditeur dans une industrie contribue à augmenter la demande de services comptables par les clients de cette industrie.					
47	la spécialisation sectorielle de l'auditeur dans une industrie contribue à augmenter la demande de services d'évaluation (évaluation des entreprises, évaluation des actions...) par les clients de cette industrie.					

- **A votre avis**, la profession d'audit en Algérie a-t-elle besoin d'auditeurs spécialisés sectoriellement ?

OUI NON Pourquoi ?.....

Nous vous remercions beaucoup pour votre participation

الملحق رقم (04): أهم نتائج إختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة

1. معامل الثبات (معامل ألفا كرونباخ)

Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	13	,676	6	,870	11

Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,882	7	,797	10	,943	47

2. إختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف-سميرنوف (kolmogorov-smirnov)

	Tests de normalité					
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
محور1	,086	71	,200 [*]	,988	71	,732
محور2	,097	71	,098	,969	71	,074
محور3	,100	71	,073	,985	71	,534
محور4	,103	71	,058	,968	71	,067
محور5	,082	71	,200 [*]	,986	71	,600

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

3. إختبار T للعينة الواحدة

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
محور1	71	3,8906	,52344	,06212
محور2	71	3,6854	,53567	,06357
محور3	71	3,9309	,53727	,06376
محور4	71	3,7103	,75823	,08999
محور5	71	3,7465	,54794	,06503

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
محور1	14,336	70	,000	,89057	,7667	1,0145
محور2	10,782	70	,000	,68545	,5587	,8122
محور3	14,599	70	,000	,93086	,8037	1,0580
محور4	7,893	70	,000	,71026	,5308	,8897
محور5	11,479	70	,000	,74648	,6168	,8762

4. صدق الاتساق الداخلي

- المحور الأول

وحل مختلف المشاكل وتحليلها بعناية.	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	
تخفيض درجة الاستعانة بالخبراء من قبل المدقق المتخصص عند أداء مهام التدقيق.	Corrélation de Pearson	,653**	,212	,113	,319**	,259*	,282*	1	,383**	,432**	,520**	,199	,309**	,359**	,453**
	Sig. (bilatérale)	,000	,076	,349	,007	,029	,017		,001	,000	,000	,096	,009	,002	,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا بشكل أفضل.	Corrélation de Pearson	,631**	,365**	,248*	,284*	,360**	,376**	,383**	1	,324**	,341**	,238*	,315**	,340**	,363**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,037	,016	,002	,001	,001		,006	,004	,046	,007	,004	,002
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم تخصص المدقق في صناعة ما في تقدير مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة.	Corrélation de Pearson	,573**	,262*	,305**	,191	,199	,266*	,432**	,324**	1	,364**	,135	,379**	,171	,387**
	Sig. (bilatérale)	,000	,027	,010	,111	,096	,025	,000	,006		,002	,261	,001	,154	,001
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم التخصص الصناعي للمدقق في تقليص الاختبارات الأساسية للمدقق في مهمات التدقيق التي يقوم بها.	Corrélation de Pearson	,676**	,135	,359**	,200	,329**	,232	,520**	,341**	,364**	1	,423**	,424**	,260*	,453**
	Sig. (bilatérale)	,000	,261	,002	,094	,005	,051	,000	,004	,002		,000	,000	,029	,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يتطلب التدقيق من قبل مدقق متخصص صناعيا وقت أقل بكثير مقارنة بمدقق غير متخصص.	Corrélation de Pearson	,548**	,319**	,268*	,170	,239*	,218	,199	,238*	,135	,423**	1	,411**	,324**	,275*
	Sig. (bilatérale)	,000	,007	,024	,158	,045	,068	,096	,046	,261	,000		,000	,006	,020
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يكون تقرير المدقق المتخصص أكثر دقة وتفصيلا وفائدة لمستخدمي القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,623**	,219	,333**	,058	,273*	,294*	,309**	,315**	,379**	,424**	,411**	1	,409**	,317**
	Sig. (bilatérale)	,000	,067	,005	,629	,021	,013	,009	,007	,001	,000	,000		,000	,007
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يؤدي التخصص الصناعي إلى اكتساب المدقق ميزة تنافسية في سوق التدقيق.	Corrélation de Pearson	,589**	,218	,286*	,078	,307**	,240*	,359**	,340**	,171	,260*	,324**	,409**	1	,412**
	Sig. (bilatérale)	,000	,068	,016	,517	,009	,044	,002	,004	,154	,029	,006	,000		,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
التخصص الصناعي يقلل من احتمال تعرض المدقق للنزاعات القضائية.	Corrélation de Pearson	,620**	,298*	,225	,023	,274*	,187	,453**	,363**	,387**	,453**	,275*	,317**	,412**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,011	,059	,847	,021	,119	,000	,002	,001	,000	,020	,007	,000	
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71

** La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

- المحور الثاني

Corrélations

		يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية.	بعد التخصص في صناعة ما بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته المهنية.	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإبداء رأيه المهني دون أي تأثيرات أو ضغوطات من طرف عميل التدقيق.	يحافظ المدقق الذي يتخصص بتدقيق عملاء صناعة معينة على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.	تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقرير المدقق المتخصص صناعيا	يقوم المدقق المتخصص ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق بشكل مناسب.
	2محور						
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	1	,588**	,632**	,628**	,502**	,716**	,665**
N	71	71	71	71	71	71	71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الالتزام أكثر بمعايير وأخلاقيات المهنة بما في ذلك معيار الاستقلالية.	,588**	1	,308**	,152	-,023	,389**	,400**
N	71	71	71	71	71	71	71
بعد التخصص في صناعة ما بمثابة حافز للمدقق لحماية سمعته المهنية.	,632**	,308**	1	,253	,183	,279	,355**
N	71	71	71	71	71	71	71
يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإبداء رأيه المهني دون أي تأثيرات أو ضغوطات من طرف عميل التدقيق.	,628**	,152	,253	1	,264	,293	,227
N	71	71	71	71	71	71	71
يحافظ المدقق الذي يتخصص بتدقيق عملاء صناعة معينة على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق.	,502**	-,023	,183	,264	1	,271	,190
N	71	71	71	71	71	71	71
تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية بشكل كبير في تقرير المدقق المتخصص صناعيا	,716**	,389**	,279	,293	,271	1	,448**
N	71	71	71	71	71	71	71
يقوم المدقق المتخصص ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق بشكل مناسب.	,665**	,400**	,355**	,227	,190	,448**	1
N	71	71	71	71	71	71	71

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

- المحور الثالث

Corrélations

		يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد للمخاطر الحتمية.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق من دقة تحديد اختبارات الالتزام (الاستمرارية)	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الرقابة للمعمل.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.	يقود التخصص الصناعي إلى استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية بشكل دقيق.	يمكن المدقق المتخصص من المعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.	المدقق المتخصص يكون أكثر كفاءة في جمع وتقييم أدلة الاثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه.	يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الكشف.
3محور	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,604** ,000 71	,727** ,000 ,000 71	,675** ,000 ,000 71	,730** ,000 ,000 71	,603** ,000 ,000 71	,710** ,000 ,000 71	,643** ,000 ,000 71	,615** ,000 ,000 71	,678** ,000 ,000 71	,616** ,000 ,000 71	,686** ,000 ,000 71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على الفهم الكافي لمخاطر العمل المتعلقة بأهداف واستراتيجيات المؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,604** ,000 71	,522** ,000 ,000 71	,256* ,031 ,000 71	,505** ,000 ,000 71	,128 ,287 ,000 71	,337** ,004 ,003 71	,349** ,003 ,003 71	,228 ,056 ,000 71	,363** ,002 ,002 71	,284* ,016 ,000 71	,327** ,005 ,000 71
يساهم تخصص المدقق في معرفة جيدة للبنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,727** ,000 ,000 71	,522** ,000 ,000 71	1 ,547** ,000 ,000 71	,455** ,000 ,006 71	,324** ,000 ,000 71	,482** ,000 ,000 71	,401** ,001 ,000 71	,351** ,003 ,000 71	,426** ,000 ,000 71	,259* ,029 ,000 71	,525** ,000 ,000 71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد للمخاطر الحتمية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,675** ,000 ,000 71	,256* ,031 ,000 71	1 ,547** ,000 ,000 71	,357** ,002 ,002 71	,363** ,002 ,000 71	,567** ,000 ,000 71	,286* ,016 ,000 71	,420** ,000 ,000 71	,361** ,002 ,000 71	,338** ,004 ,000 71	,525** ,000 ,000 71
يساهم التخصص الصناعي في الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية للعميل.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,730** ,000 ,000 71	,505** ,000 ,000 71	,455** ,000 ,002 71	,357** ,002 ,000 71	1 ,612** ,000 71	,559** ,000 ,000 71	,470** ,000 ,000 71	,243* ,041 ,000 71	,375** ,001 ,000 71	,272* ,022 ,000 71	,436** ,000 ,000 71
يحسن التخصص الصناعي للمدقق من دقة تحديد اختبارات الالتزام (الاستمرارية)	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,603** ,000 ,000 71	,128 ,287 ,006 71	,324** ,002 ,002 71	,363** ,000 ,000 71	,612** ,000 ,000 71	1 ,584** ,000 71	,246* ,039 ,000 71	,370** ,001 ,000 71	,344** ,003 ,000 71	,267* ,024 ,000 71	,287* ,015 ,000 71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد	Corrélation de Pearson	,710** ,337** ,482** ,567** ,559** ,584** 1 ,405** ,493** ,346** ,238* ,315**										

مخاطر الرقابة للعميل.	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,003	,046	,008
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل.	Corrélacion de Pearson	,643**	,349**	,401**	,286*	,470**	,246*	,405**	1	,296*	,423**	,431**	,328**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003	,001	,016	,000	,039	,000		,012	,000	,000	,005
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يقود التخصص الصناعي إلى استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد المخاطر المالية والاقتصادية بشكل دقيق.	Corrélacion de Pearson	,615**	,228	,351**	,420**	,243*	,370**	,493**	,296*	1	,461**	,336**	,424**
	Sig. (bilatérale)	,000	,056	,003	,000	,041	,001	,000	,012		,000	,004	,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يمكن المدقق المتخصص من المعرفة الجيدة للعلاقة بين البنود المرتبطة ببعضها.	Corrélacion de Pearson	,678**	,363**	,426**	,361**	,375**	,344**	,346**	,423**	,461**	1	,489**	,320**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,002	,001	,003	,003	,000	,000		,000	,007
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
المدقق المتخصص يكون أكثر كفاءة في جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنشاط المتخصص فيه.	Corrélacion de Pearson	,616**	,284*	,259*	,338**	,272*	,267*	,238*	,431**	,336**	,489**	1	,450**
	Sig. (bilatérale)	,000	,016	,029	,004	,022	,024	,046	,000	,004	,000		,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساعد التخصص الصناعي للمدقق على التقدير الجيد لمخاطر الكشف.	Corrélacion de Pearson	,686**	,327**	,525**	,525**	,436**	,287*	,315**	,328**	,424**	,320**	,450**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,000	,000	,000	,015	,008	,005	,000	,007	,000	
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71

** La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

- المحور الرابع

Corrélations

		يساهم تخصص المدقق في الحصول على فهم أهداف المؤسسة ومخاطر العمل التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	المدقق المتخصص صناعيا يكون له معرفة كافية بنماذج التحريفات والتلاعب في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.	المدقق المتخصص في صناعة ما يكون لديه قدرة أفضل على تحديد الأخطاء ومواطن الغش المحتملة.	لا يحتاج المدقق المتخصص إلى وقت طويل لاكتشاف الغش الذي تقوم به الإدارة.	يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.	يسمح التخصص الصناعي للمدقق بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور في القوائم المالية.	يساعد التخصص الصناعي على ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي من المحتمل أن تخضع لتحريفات جوهرية.	
4محور	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	1	,582**	,810**	,884**	,763**	,811**	,702**	,779**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم تخصص المدقق في الحصول على فهم أهداف المؤسسة ومخاطر العمل التي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,582	1	,520**	,412**	,222	,273	,318	,454**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
المدقق المتخصص صناعيا يكون له معرفة كافية بنماذج التحريفات والتلاعب في الحسابات المرتبطة بنشاط معين.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,810	,520**	1	,717**	,541**	,566**	,374	,580**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
المدقق المتخصص في صناعة ما يكون لديه قدرة أفضل على تحديد الأخطاء ومواطن الغش المحتملة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,884	,412**	,717**	1	,623	,706**	,553	,675**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
لا يحتاج المدقق المتخصص إلى وقت طويل لاكتشاف الغش الذي تقوم به الإدارة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,763	,222	,541**	,623	1	,610	,619	,411**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
يقوم المدقق المتخصص صناعيا بإجراءات تدقيق فعالة تمكنه من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية من طرف عملائه.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,811	,273	,566**	,706**	,610	1	,497**	,660**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
يسمح التخصص الصناعي للمدقق بإعداد تقارير ذات مصداقية تتضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,702	,318	,374	,553	,619	,497**	1	,393**
	N	71	71	71	71	71	71	71	71
يساعد التخصص الصناعي على ترشيد الحكم الشخصي للمدقق أثناء فحصه للإجراءات التي من المحتمل أن تخضع لتحريفات جوهرية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,779	,454**	,580**	,675**	,411	,660**	,393	1
	N	71	71	71	71	71	71	71	71

** La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

- المحور الخامس

Corrélations

		يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة طلب خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يعمل المدقق المتخصص في صناعة محددة على تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.	يؤدي تخصص المدقق إلى استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية.	يساهم التخصص في صناعة محددة في عرض خدمات استشارية جديدة للعملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات المحاسبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة الطلب على خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة الطلب على خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	يساهم التخصص في صناعة ما على زيادة الطلب على خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.
5محور	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,466** 71	,621** ,000 71	,615** ,000 71	,592** ,000 71	,479** ,000 71	,635** ,000 71	,633** ,000 71	,648** ,000 71	,605** ,000 71	,678** ,000 71
يتمكن المدقق المتخصص من تقديم اقتراحات وتوصيات بأعلى جودة في إطار تأديته للخدمات ذات العلاقة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,466** 71	,530** ,000 71	,403** ,001 71	,235* ,049 71	,137 ,253 71	,088 ,467 71	,207 ,084 71	,155 ,196 71	-,087 ,470 71	,157 ,191 71
يقوم المدقق المتخصص صناعيا بتصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات المالية بشكل أفضل نتيجة خبرته التراكمية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,530** 71	,621** ,000 71	,403** ,001 71	,451** ,000 71	,032 ,793 71	,222 ,063 71	,409** ,000 71	,248* ,037 71	,151 ,209 71	,258* ,030 71
يساهم التخصص الصناعي في اقتراح المدقق لأفكار وأساليب متميزة للعميل.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,403** 71	,403** ,001 71	,403** ,001 71	,237* ,047 71	,362** ,002 71	,209 ,080 71	,254* ,033 71	,386** ,001 71	,117 ,329 71	,457** ,000 71
يساهم تخصص المدقق في صناعة ما على زيادة الطلب على خدمات تطهير الحسابات من طرف العملاء في تلك الصناعة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,235* 71	,451** ,000 71	,237* ,047 71	1 ,000 71	,390** ,001 71	,254* ,033 71	,097 ,420 71	,162 ,177 71	,544** ,000 71	,344** ,003 71
يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة محددة في عرض خدمات استشارية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,479** ,000	,137 ,253	,032 ,793	,362** ,002	,390** ,001	1 ,083 ,490	-,019 ,876	,176 ,143	,479** ,000	,534** ,000

جديدة للعملاء في تلك الصناعة. N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يؤدي تخصص المدقق إلى استفادة العميل بشكل كبير من الامتيازات الجبائية.	Corrélation de Pearson	,635**	,088	,222	,209	,254*	,083	1	,673**	,405**	,349**	,196
	Sig. (bilatérale)	,000	,467	,063	,080	,033	,490		,000	,000	,003	,101
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يعمل المدقق المتخصص في صناعة محددة على تخفيض المخاطر الجبائية التي يواجهها عملاءه.	Corrélation de Pearson	,633**	,207	,409**	,254*	,097	-,019	,673**	1	,420**	,220	,214
	Sig. (bilatérale)	,000	,084	,000	,033	,420	,876	,000		,000	,065	,073
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته الضريبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	Corrélation de Pearson	,648**	,155	,248*	,386**	,162	,176	,405**	,420**	1	,369**	,488**
	Sig. (bilatérale)	,000	,196	,037	,001	,177	,143	,000	,000		,002	,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته المحاسبية من طرف العملاء في تلك الصناعة.	Corrélation de Pearson	,605**	-,087	,151	,117	,544**	,479**	,349**	,220	,369**	1	,557**
	Sig. (bilatérale)	,000	,470	,209	,329	,000	,000	,003	,065	,002		,000
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71
يساهم التخصص الصناعي للمدقق في صناعة ما على زيادة طلب خدماته التقييمية (تقييم المؤسسات، تقييم الأسهم...) من طرف العملاء في تلك الصناعة.	Corrélation de Pearson	,678**	,157	,258*	,457**	,344**	,534**	,196	,214	,488**	,557**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,191	,030	,000	,003	,000	,101	,073	,000	,000	
	N	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71	71

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

5. صدق الاتساق البنائي

Corrélations

		الاستبيان	محور 1	محور 2	محور 3	محور 4	محور 5
الاستبيان	Corrélation de Pearson	1	,835**	,802**	,870**	,755**	,833**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	71	71	71	71	71	71
محور 1	Corrélation de Pearson	,835**	1	,693**	,639**	,436**	,586**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	71	71	71	71	71	71
محور 2	Corrélation de Pearson	,802**	,693**	1	,643**	,449**	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	71	71	71	71	71	71
محور 3	Corrélation de Pearson	,870**	,639**	,643**	1	,626**	,631**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	71	71	71	71	71	71
محور 4	Corrélation de Pearson	,755**	,436**	,449**	,626**	1	,576**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	71	71	71	71	71	71
محور 5	Corrélation de Pearson	,833**	,586**	,638**	,631**	,576**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	71	71	71	71	71	71

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

نعم بحمد الله