

دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية

الباحثة / زينب داود سلمان

كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

أ.م.د. نضال عزيز مهدي

كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

تاريخ القبول: 2021/11/18

تاريخ النشر: 2022/7/1

المستخلص:

ان للتطورات الحديثة في بيئة الاعمال مع تنامي ظاهرة العولمة والتوسعات الكبيرة في حجم الوحدات الاقتصادية اصبح من الضروريات المهمة هو التوجه الى مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات لما له من اهمية من اضافة الثقة على التقارير المالية، فقد هدف البحث الى بيان لما للتخصص النوعي لمراقب الحسابات في البيئة العراقية على اضافة الثقة على التقارير المالية، وقد تناول البحث القطاع الخاص المتمثل بشركات ومكاتب التدقيق في محافظة بغداد كمجتمع للبحث في الجانب العملي، اما عينة البحث فتمثلت بمراقبي الحسابات في هذه الشركات والمكاتب، حيث قامت الباحثة بأعداد استبانة لاستبانة لجمع البيانات الخاصة لهذا الغرض، وقد تم اعتماد الباحثة على البرنامج الاحصائي (SPSS)، وقد توصلت الى عدة استنتاجات كانت من اهمها ان المعلومات المصحح عنها في التقارير المالية تكون اكثر ثقة ومصداقية لمستخدميها عندما يكون مراقب الحسابات متخصص نوعياً عند ابداء رأيه المهني فيها على عكس مراقب الحسابات الغير متخصص، مما يعزز من جودة التقارير المالية وبالنتيجة تساعد المستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما تبين وجود تأثير ذو دلالة احصائية للتخصص النوعي لمراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية، ومن اهم التوصيات التي قدمتها الباحثة هو ضرورة العمل بالتخصص النوعي من قبل مراقب الحسابات مما له اثر بالارتقاء بمهنة التدقيق اسوة بباقي المهن الاخرى لما له دور من اضافة الثقة والمصداقية على التقارير المالية وتأثير على قرارات مستخدمي التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: التخصص النوعي لمراقب الحسابات، التقارير المالية.

(The role of the qualitative specialization of the auditor in the Iraqi environment in giving confidence to the financial reports).

Abstract:

The recent developments in the business environment with the growth of the phenomenon of globalization and the large expansions in the size of economic units has become one of the important necessities is to go to the concept of qualitative specialization of the auditor because of the importance of giving confidence to the financial reports, through this research will be seen what the qualitative specialization of the auditor in The Iraqi environment to instill confidence in financial reports. The research dealt with the private sector represented by auditing companies and offices in the province of Baghdad as a society for research in the practical aspect. As for the research sample, it was represented by auditors in these companies and offices, The researchers relied on the statistical program (SPSS), and the research reached several conclusions, the most important of which were that The information disclosed in the financial reports is more reliable and credible for its users when the auditor is qualitatively specialized when expressing his professional opinion on it, unlike the non-specialized auditor, which enhances the quality of financial reports, and as a result, helps investors to make their investment decisions, as it was found that there is a statistically significant impact of the auditor's

¹ بحث مستل من رسالة ماجستير

qualitative specialization on the reliability of financial reports. Other professions because of its role in giving confidence and credibility to financial reports and the impact on the decisions of users of financial reports.

Keywords: qualitative specialization of the auditor, financial reports.

المقدمة:

أصبح التخصص في زمننا هذا محل ادراك معظم افراد المجتمع ان لم يكن جميعهم بأهمية التخصص ليس في نشاط او مجال معين وانما في اغلب الانشطة والمجالات الاخرى ، حيث ان اهمية التخصص وكذلك ادراك المجتمع لمدى فائدته والمطالبة به لم تكن على فئة دون اخرى، حيث ان ادراكهم بأهمية التخصص وضرورته في بعض المهن فهذا لا بد ان يكون التخصص كذلك لمهنة التدقيق ضرورة اساسية للعمل بمبدأ التخصص والذي يساهم بالارتقاء بالمهنة من ناحية وتقديم خدمات عالية الجودة للجهات المستفيدة من عمليات التدقيق، حيث ان قيام مراقب الحسابات المتخصص بعملية التدقيق بصورة متكررة يمكنه من اكتشاف وجود الاختفاقات والاطفاء وبالتالي يمكنه من إيجاد الحلول المناسبة لها والتي تنعكس ايجاباً على جودة عملية التدقيق والتي بدورها تزيد من ثقة الزبائن بالتقارير المالية.

و ستحاول الباحثان من خلال هذا البحث بيان مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات واهميته في اضاء الثقة على التقارير المالية وذلك من خلال دراسة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في نشاط معين وبين جودة التقارير المالية.

المحور الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً: مشكلة البحث

لم يحظى التخصص النوعي بالاهتمام الكافي على الرغم من اهميته باعتباره أحد الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق واحد مقومات تحسين التأهيل العلمي والعمل لمراقب، كذلك لم تعطى الهيئات العلمية والمنظمات المهنية العناية اللازمة لهذا الاتجاه ومن هنا تتضح المشكلة من خلال التساؤلات الآتية:

- (1) هل يتم اعتماد التخصص النوعي لمراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية ؟
- (2) هل يعمل التخصص النوعي لمراقب الحسابات في البيئة العراقية على اضاء الثقة على التقارير المالية.

ثانياً: أهداف البحث

- بناءً على مشكلة واهمية البحث فإن الهدف الرئيسي من البحث هو توضيح دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات على مصداقية التقارير المالية مما ينتج عنه زيادة ثقة الزبائن بالتقارير المالية وهناك سلسلة من الاهداف التي يسعى اليها الباحث توضيحه من خلال النقاط الآتية:
- (1) عرض المفاهيم النظرية والتي تتمثل بمفهوم التخصص النوعي بصورة عامة والى التخصص النوعي لمراقب الحسابات بصورة خاصة واهدافه واهميته والمقاييس المتبعة لتحديد التخصص وبهذا يمثل احد الاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق.
 - (2) التعرف الى واقع وابعاد اعتماد التخصص النوعي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق وما مدى الاحتياج للتخصص النوعي لمراقبي الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية.
 - (3) تقديم مجموعة من التوصيات والتي تساهم على معرف واستفادة شركات ومكاتب التدقيق العراقية من تجارب شركات ومكاتب التدقيق التي تتبع استراتيجية التخصص من قبل مراقبي الحسابات وما له من أثر على اضاء الثقة في القوائم المالية.

ثالثاً: اهمية البحث

تستمد الدراسة اهميتها من خلال النقاط التالية :

- (1) قلة الدراسات التي تطرقت الى موضوع التخصص النوعي لمراقب الحسابات وخاصة في البيئة العراقية حيث يعتبر مجال بحثي حديث في ظل التطورات والتغيرات المتسارعة في عدة مجالات والتي تمثل بالجمال التكنولوجي والاقتصادي، وبالنتيجة تؤثر على قدرة مراقب الحسابات في الالمام في جميع امور النشاطات كلها بسبب الاختلاف في الاساليب اللازمة لكل نشاط او صناعة.
- (2) مساهمة البحث في بلورة اطار نظري تطبيقي حول دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات من وجهة نظر اطراف عملية التدقيق بهدف زيادة وعي شركات ومكاتب التدقيق بأهميته لزيادة كفاءه وفاعلية عملية التدقيق وما له من دور كبير عند اختيار مراقب الحسابات.

رابعاً: فرضية البحث

"ان استخدام التخصص النوعي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية تخدم مراقبي الحسابات ناحية وتعمل على ارتفاع رضى الزبائن من طالبي خدمة التدقيق وازفاء الثقة على التقارير المالية من ناحية اخرى".

خامساً: منهجية البحث

لتحقيق اهداف البحث تم اعتماد الباحثان على:

- (أ) الاسلوب الاستقرائي : الذي يقوم على الدراسات السابقة وتحليلها واستقراءها ، تلك الدراسات التي تناولتها الادبيات المتعلقة بالتخصص النوعي لمراقب الحسابات ودوره في اضافة الثقة على التقارير المالية.
- (ب) الاسلوب العلمي او الوصفي : الذي يقوم على اعداد استبانة (استارة الفحص الميداني) توزع على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في العراق شركات ومكاتب التدقيق، وبعد ذلك استخلاص النتائج اللازمة للبحث.

سادساً: الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة من الركائز المهمة التي على اساسها يبني البحث العلمي حيث سيتم عرض ومراجعة بعض الدراسات السابقة العربية والاجنبية حسب نوع الدراسة والتسلسل الزمني لها وكما يلي:

- 1- دراسة (عبد ، 2014) بعنوان : "استخدام التخصص المهني للمدققين الخارجيين كدخل في تطوير أداء عملية التدقيق / دراسة لأداء عينة من المدققين الخارجيين في العراق".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التخصص المهني للمدققين الخارجيين وأبعاده وأهميته وكيفية بناء التخصص المهني وتحديد المجالات التي يسهم بها التخصص المهني للمدققين الخارجيين في تطوير أداء عملية التدقيق، ومنها القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والارتفاع بمستوى المنافسة المهنية والتضييق من فجوة التوقعات ، والحد من تضليل القوائم المالية، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها يعرف مصطلح التخصص المهني في مجال التدقيق على أنه الخبرة والمعرفة التي يمتلكها المدقق الخارجي أو فريق التدقيق في مجال صناعة معينة والتي تعود بالنفع الايجابي على ذلك القطاع الذي تنتمي اليه الصناعة وعلى زيادة ارباحه. كما يؤدي التخصص المهني للمدقق الخارجي دورا هاما في خدمة جميع الأطراف الداخلية والخارجية للشركات التي تؤدي إلى زيادة قيمة تلك الشركات في السوق، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات اهمها ضرورة تطوير التخصص المهني للمدققين الخارجيين في ديوان الرقابة المالية وعدم الاكتفاء بتقسيم القطاعات ، بل جعل من المدققين الخارجيين في هذه القطاعات أكثر تخصصا، مع ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بعقد الندوات وورش العمل المتخصصة للتعريف بالتخصص المهني.

- 2- دراسة : (Hegazy, et al., 2015) بعنوان :

"The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work"

"أثر شركة التدقيق المتخصصة في ادارة الأرباح وجودة عمليات التدقيق"

أن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو التعرف على تأثير التخصص المبني على جودة التدقيق وجودة الأرباح ، ودراسة العلاقة بين التخصص المهني وجودة الأرباح وجودة التقارير المالية وجودة التدقيق ، تفترض الدراسة أن التخصص المهني يد إدارة الأرباح ، وبالإضافة إلى ذلك ، فإنها تقترح وجود علاقة ايجابية بين التخصص المهني وجودة التقارير المالية ، تم اختيار فرضيات الدراسة في شركة تدقق في مصر لها ارتباط شركة شقيق دولية وعينة هذه الدراسة (20) مراقب حسابات متخصصة مهنياً و (50) مراقب حسابات غير متخصص مهنياً، فقد

توصلت الدراسة إلى إثبات أن جودة التقارير المالية تكون أعلى لدى مراقب الحسابات المتخصص مهنية عن نظيره غير المتخصص ، كما اثبتت النتائج أن مراقب الحسابات إذا تخصص مهنية يحسن من جودة تدقيق الحسابات ، كما توصلت الى ان مراقب الحسابات المتخصص مهنيًا يفهم التعديلات بمعايير التدقيق أكثر من نظيره غير المتخصص آن اهم ما أوصت به الدراسة أن يطبق أسلوب التخصص النوعي في عملية التدقيق لأنها تساهم بتحسين جودة التدقيق والحد من أساليب ادارة الأرباح.

3- دراسة (الريبي ، 2019) بعنوان : " تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية " .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق في كشف الاحتيال في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، اذ تم قياس التخصص المهني (النوعي) في شركات التدقيق العراقية من خلال مقياس الحصة السوقية لشركات التدقيق العراقية التي تقوم بتدقيق الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ولمدة 2014 ولغاية 2016 م ، فضلا عن استعمال استارة الاستبيان الموزعة على مراقبي الحسابات في شركات التدقيق العراقية ، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات ، تمثلت اهمها أن بعض شركات التدقيق العراقية متخصصة في أكثر من نشاط وذلك لامتلاكها مدققين متخصصين في هذه الأنشطة ، بالإضافة الى ان هنالك مؤشرات تدل على ممارسة الوحدات الاقتصادية للاحتيال في القوائم المالية ، اذ ان بعض عمليات الاحتيال وقعت نتيجة اهمال الجهات المسؤولة بالرقابة عليها والبعض الآخر حدث نتيجة عدم وجود أحكام صارمة تمنع حدوث عمليات الاحتيال وتبين بأن هناك وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص النوعي لشركات التدقيق العراقية وبين اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

سابعاً: موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاولت الباحثتان من خلال هذا البحث الربط بين موضوعين هما التخصص النوعي لمراقب الحسابات و التقارير المالية ، ودراسة العلاقة بينهما من خلال توضيح تأثير التخصص النوعي لمراقب الحسابات في البيئة العراقية على اضافة الثقة على التقارير المالية.

المحور الثاني

التخصص النوعي لمراقب الحسابات في البيئة العراقية

(مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات ، الاهداف ، الاهمية ، مقاييس التخصص النوعي)

اولاً- مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات

يطلق تسمية مراقب الحسابات المتخصص على مراقب الحسابات والذي يكون من الواجب عليه ان يكون خبير في نشاط عمله وان يتحلّى بجميع صفات الخبرة وبالخصوص فيما يرتبط بنشاط التخصص ، حيث ان مراقب الحسابات المتخصص يكون مؤهل لأداء المهام المتعلقة بمهنة التدقيق في الأنشطة المختلفة حيث بمجرد مزاولة أعمال التدقيق في نشاط أو مجال معين لعدد من السنوات سوف تمكنه من اكتساب وصفة بالمختص (توفيق، 2015:27)، ومن اوائل الدراسات التي حاولت وضع توضيح لتعريف التخصص النوعي لمراقب الحسابات هي دراسة (solomon&shilde)، ومن التعاريف التي وضحت التخصص النوعي وهي كالآتي:

➤ دراسة (solomon&shilde:1999:191-192) حيث عرف التخصص النوعي لمراقب الحسابات "بأنه الشخص الذي يحصل على التدريب الخاص بصناعة معينة والخبرة في ممارسات التدقيق في مجال او نشاط معين من خلال اكتساب الخبرة والمعرفة تدريجياً وصولاً الى التخصص في هذا النشاط " .

➤ اما (المقطري، 2011:413) فقد اشار إلى تخصص مراقب الحسابات: "بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد ، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية في القطاع نفسه ، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات " .

➤ يرى (Sarwoko&Agoes, 2014:272) ان تخصص مراقب الحسابات تعني "انه الشخص الذي يتمتع بفهم عميق (معرفة) وخبرات طويلة للأعمال التجارية والصناعية الخاصة بالعميل ، ولديه معلومات عن عمليات الشركة ، وإرشادات محاسبية ومراجعة محددة ضرورية للقيام بمجودة عالية في تدقيق الحسابات " .

➤ (مبارك، 2018:65) على أنه: "مؤشر على اكتساب مراقب الحسابات للمعرفة والخبرة اللازمة لأداء عملية التدقيق الخاصة بصناعة معينة ، والتي تنتج من تكرار عملية التدقيق في تلك الصناعة ، مما يؤدي إلى زيادة قدرة مراقب الحسابات على تقييم المخاطر المحتملة من قبل الزبائن ، بما ينعكس على جودة عملية التدقيق".

➤ اما (Sari,2018:148-149) فقد عرفت التخصص النوعي لمراقبي الحسابات بأنها "فهم أكبر لعمل العميل بما يعني ان تخصص مراقب الحسابات كواحدة من الخصائص المكتسبة لمراقبي الحسابات يمكن ان تقلل من اعمال مهنة التدقيق".

مما سبق يمكن تعريف التخصص النوعي لمراقب الحسابات بأنه: امتلاك الخبرة الواسعة والمعرفة العميقة لمهنة التدقيق في مجال او صناعة معينة من خلال قيام مراقب الحسابات بممارسة عملية التدقيق لعملاء نفس النشاط وازافة قيمة لمنشأة العميل بتقديم خدمات أكثر تميزا لعملائه ويلبي احتياجاتهم المتنامية على الرغم من التغيرات المتسارعة لبيئة الاعمال.

ثانياً- أهداف التخصص النوعي لمراقب الحسابات:

- ان للتخصص النوعي لمراقب الحسابات مجموعة من الاهداف والتي تتمثل بالاتي:
- (1) معرفة العوامل التي من خلالها يبرز التخصص النوعي كمدخل يتم من خلاله تحقيق ميزة تنافسية لمراقب الحسابات.
- (2) يؤدي الى تطوير اداء وعمل الخدمات المقدمة من قبل مراقب الحسابات المتخصص.
- (3) يساعد على تطوير الخبرة المهنية في عملية التدقيق من الناحيتين العلمية والعملية ، وتطوير المعيار المتعلق بالتأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات. (يوسف، 2017:32).
- (4) ضمان اداء مراقب الحسابات بشكل كفوء وعالي وتحسين قدرته على التخطيط الجيد لعملية التدقيق ، وبالتالي اكتشاف الاحتيال داخل الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
- (5) تحقيق التمييز لمكاتب التدقيق والتحسين المستمر من قبل مراقب الحسابات من خلال الخدمات التي يقدمها.
- (6) تحقيق الجودة العالية في عملية التدقيق وذلك لما يتمتع به مراقب الحسابات من معرفة كافية بنشاط الزبون محل التدقيق (مُجد، 2018:218).
- (7) يساعد على زيادة قدرة مراقب الحسابات من ناحية تقدير وتوقع المخاطر (الخطر الحتمي) المرتبط بطبيعة اعمال الوحدة الاقتصادية (يوسف، 2017:33).

ثالثاً- أهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات في تعزيز الثقة على جودة التقارير المالية:

ان التخصص النوعي لمراقب الحسابات يعد من احد الاتجاهات الحديثة والذي يساهم في تطوير مهنة التدقيق ، اضافة الى ذلك يعد من أحد مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق ويمكن في مواجهة المنافسة المتزايدة في ظل ما يشهده العالم في ظل العولمة والتطورات وافتتاح السوق وللتخصص النوعي مجموعة من النقاط المهمة التي تبين اهميته وتتمثل بما يلي:(دبور، 2012-2013:35).

- (1) يساعد التخصص النوعي من الحد من اتباع الادارة من اتباع اساليب ادارة الارباح المحاسبية من قبل الوحدات الاقتصادية وقيامها بأصدار تقارير مالية متضمنة احتيالاً مالياً على عكس ما هو موجود فعلاً مما ينعكس ايجاباً على الكفاءة النوعية لمراقب الحسابات.(رضوان، 2020:222).
- (2) يعزز التخصص النوعي من قدرة مراقب الحسابات في المجالات المحددة للزبون بحيث تمكنه من اختيار وتنفيذ اجراءات التدقيق الفعالة التي تساهم في اكتشاف حالات الاحتيال في التقارير المالية مما يرفع من كفاءة وفاعلية عملية التدقيق (Daryaei,2017:1026 & Mahdavi).
- (3) التخصص النوعي في نشاط او صناعة ما يساعد على تحسين تقييمات مخاطر عملية التدقيق وكذلك يحسن من تقييمات جودة قرارات التخطيط في عملية التدقيق مما ينعكس ايجاباً على عملية التدقيق (Elder, et al., 2015:77).
- (4) التخصص النوعي يعمل على اكتساب مراقب الحسابات قدر كبير من الخبرة تساعده في تقييم الاخطاء المهمة والعمل على إيجاد الحلول بصورة ممكنة لها. (المقطري، 2011:417).

- (5) يعمل التخصص النوعي على اكتساب مراقب الحسابات الخبرة من ناحية اختيار اجراءات التدقيق واختيار الوقت الملائم لتنفيذ هذه الاجراءات والبعد الملائم لها بالاعتماد على مستوى الازعاج المحاسبية المسموح بها. (الكوري، 2017: 29).
- (6) يساهم التخصص النوعي لمراقب الحسابات من توسيع نطاق الخدمات المقدمة للزبائن مما يتيح التخصص النوعي لمراقب الحسابات فرصة تقديم خدمات ذات مستوى عال من التأكد والذي بدوره يساهم في تلبية احتياجات الزبائن طالبي خدمات التدقيق بصورة أكثر تميزاً من ناحية ، ويزيد من كفاءة اعمال عملية التدقيق من ناحية أخرى. (خلاط: 2018: 8).
- (7) يساعد اتباع استراتيجية التخصص النوعي في عملية التدقيق الى تدعيم استقلال مراقب الحسابات في مواجهة المحاولات من قبل بعض الزبائن على مساومته في استقلاليته (مبارك، 2018: 65).
- (8) يساهم التخصص النوعي لمراقب الحسابات في وضع خطط التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق لوضع خطط التدقيق وكذلك عمل الموازنات بصورة أكثر كفاءة وفعالية. (الريبي، 2019: 27).
- (9) يعمل التخصص النوعي على امتلاك مراقب الحسابات للمعرفة المتزايدة والدقيقة لمعايير المحاسبة وكذلك كيفية اعداد التقارير للزبائن التي يؤدي مراقب الحسابات المتخصص في تقديم الخدمات لهم (ذنون، 2019: 135).
- وما سبق يمكن القول:** ان اهمية التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمهنة التدقيق لا تقل عن اهمية التخصص النوعي لبقية التخصصات حيث مما تقدم اعلاه يلعب التخصص النوعي لمراقب الحسابات في تحسين اداء مراقبي الحسابات والارتقاء بمهنة التدقيق خصوصاً بعد الازمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الشركات الامريكية نتيجة الاعتماد على مراقبي حسابات غير متخصصين وبالتالي تكون معلومات وخبرته بهذه الانشطة غير جيدة وبالتالي تكون عملية التدقيق غير جيدة ايضاً.
- رابعاً : مقاييس التخصص النوعي لمكاتب التدقيق (شركات التدقيق)**

في ضوء التخصص النوعي لمنشآت التدقيق ومن خلال استقراء الدراسات التي اشارت الى قياس التخصص النوعي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق يتبين ان اغلب الدراسات التي تطرقت الى التخصص قد استخدمت العديد من المقاييس والتي تدور حول مدخلين والبعض الاخر استخدمت ثلاثة مقاييس رئيسية، ويمكن من تحديد ما اذا كانت شركات او مكاتب التدقيق تعتبر متخصصة ام لا يتم من خلال المقاييس الرئيسية التالية:

1- مدخل الحصة السوقية Approach Market Share :

يعمل هذا المدخل على اساس التميز والاختلاف بين نشاط او صناعة معينة بين مراقبي الحسابات المتنافسين مع بعضهم، وبين هذا المدخل التخصص النوعي على ان مراقب الحسابات يتميز على بقية المتنافسين من خلال حصته السوقية من الوحدات الاقتصادية ذات نفس النشاط او الصناعة (شلا، 2015: 39)، وذلك على افتراض ان الخبرة في هذا النشاط تبني من خلال التكرار في اعدادات متشابهة، (Balsam, et al, 2003: 75)، حيث هناك تشابه في الابعاد الاستراتيجية والتشغيلية والاقتصادية لنفس الوحدات الاقتصادية العاملة في نفس النشاط او الصناعة وبالإضافة الى ان هناك اختلاف بين الوحدات الاقتصادية العاملة في النشاطات والصناعات الاخرى، ويفترض هذا المدخل على ان مراقبي الحسابات الذين يتميزون بحصة سوقية كبيرة في نشاط او صناعة معينة مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات بأنهم يتمتعون بامتلاكهم قاعدة معرفية أكبر في هذا النشاط او الصناعة، كما يفترض مدخل الحصة السوقية ان الحصة السوقية النسبية لمراقب الحسابات في نشاط او صناعة معينة يقدم خدماتها فيها سيمكن من الحصول على المعرفة الخاصة بهذا النشاط او الصناعة. (شلا، 2015: 39-40).

2- مقياس الحصة في المحفظة Portfolio Share :

يعمل هذا المقياس على حجم الزبون حيث يفترض ان حجم الزبون بالمقارنة مع إجمالي المبيعات لجميع الزبائن فيما يخص ارتباط الزبون بنشاط او صناعة معينة ويتم حسابه بالاتي:

التخصص الصناعي لمنشأة التدقيق = إجمالي مبيعات الزبون مقسوماً على إجمالي مبيعات جميع الزبائن لنفس النشاط او الصناعة.

ويعطي هذا المقياس الاعتبار لمستوى توزيع خدمات التدقيق واجور التدقيق من خلال مختلف النشاطات لكل شركة او مكتب تدقيق بصورة منفردة عن طريق استخدام هذا المقياس (الحداد، 2008: 61-62)، حيث يتم اعتبار شركات ومكاتب التدقيق متخصصة في نشاط او

صناعة معينة عندما تكون اغلب ايراداتها والتي تتمثل بعوائد عملية التدقيق من هذا النشاط او الصناعة، حيث تقوم بتخصيص اغلب مواردها في تطوير المعرفة الصناعية في هذا النشاط او الصناعة (Neal&Riley,2004:171).

ثالثاً: مدخل الحصة السوقية المرجحة Approach Weighted Market Share

وبالنظر لعيوب المدخلين السابقين فقد بين (Neal&Riley,2004:174)، مدخلاً اخر يجمع بين المدخلين السابقين في نموذج واحد، وقاما باشتقاق مقياس جديد يسمى الحصة السوقية المرجحة، ووفقاً لهذا النموذج يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي هو محفظة مراقب الحسابات ثم يتم مقارنة هذه الحصة السوقية المرجحة بمقياس اخر هو الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة، والذي يعتبر الحد الأدنى الذي ينبغي ان تحصل عليه شركة او مكتب التدقيق حتى يتم تصنيعه كشركة او مكتب تدقيق متخصص نوعياً. ووفقاً لهذا النموذج يتم قياس الحصة السوقية المرجحة الفعلية كما يلي:

الحصة السوقية المرجحة = نسبة الحصة السوقية لمراقب الحسابات في نسبة سبة حصة محفظة مراقب الحسابات ونتيجة لذلك يتضح ان مدخل الحصة السوقية المرجحة قد تغلب على عيوب كلا المدخلين السابقين، حيث يكون هناك منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق في الحالة التي يكون فيها وجود أنشطة كبيرة الحجم، كما يمكن تصنيف مكتب او شركة التدقيق على انها متخصصة نوعياً اذا استطاع الحصول على حصة سوقية عالية بقدر كافٍ والتي يمكن تعويضها من خلال الحصة على اساس نسبة استثمارات مكتب او شركة التدقيق في النشاط حتى وأن كانت الحصة السوقية ادنى من الحد الأدنى المحسوب (Neal&Riley,2004:176).

المحور الثالث

جودة التقارير المالية في ضوء التخصص النوعي لمراقب الحسابات

اولاً- دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في اضافة الثقة والحد من تضليل القوائم المالية:

من خلال البحوث والدراسات السابقة لموضوع التخصص يلاحظ ان هناك اتفاق بين العديد من الدراسات على أهمية تطبيق التخصص النوعي في مهنة التدقيق لما له الدور الكبير في زيادة كفاءة مراقب الحسابات عند اداء مهمة من مهام عملية التدقيق (مبارك، 2018:67)، كما ان احتياجات مستخدمي التقارير المالية تتلخص في معرفة ما تحتويه التقارير المالية التي تصدر عن منشآت الاعمال، حيث يكون توقعهم ان مراقب الحسابات يستطيع من اكتشاف كل الاخطاء والانحرافات ومعرفة اساليب الاحتيال المتبعة، بالإضافة الى تقديم رأيه المهني حول مصداقية التقارير المالية وخلوها من جميع الاخطاء والانحرافات مما يعزز الثقة بالتقارير المالية. (فر،شلا، 2015:587).

حيث تعتبر التقارير المالية الواجبه التي من خلالها يتم الاطلاع على نشاط الوحدة الاقتصادية والوضع المالي لها والتعرف على نتائج اعمالها، ومن خلال ذلك فقد عرفت التقارير المالية من قبل (الشايح، 2010: 14) بأنها "تعد وسيلة مهمة لإيصال المعلومات المستخدمة داخل الوحدة وخارجها، وأنها الناتج النهائي للمحاسبة، والمعلومات التي تتضمنها محددة ومثبتة فيها وفق المبادئ والأعراف والقواعد المحاسبية، وأنما مصدقة من قبل جهة مستقلة تتبين هذه الوسيلة أعمال الوحدة الاقتصادية بشكل وثيقة رسمية خلال مدة زمنية، وكما تعتبر هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج النشاط على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها يمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف، وهناك مجموعة من الخصائص التي تمتاز بها التقارير المالية ومن أهمها هي كالاتي: (نجد، 2006:5-6).

- 1) تعد التقارير المالية على وفق تنظيم معين من حيث الشكل والترتيب والتي من خلاله يتم عرض الهدف الذي تم اعداد التقارير المالية.
- 2) وضعت التقارير المالية مختصرات المستندات والسجلات المحاسبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية
- 3) تحتوي التقارير المالية على المعلومات المالية والتي تمثل في حقيقة اصلها مؤشرات كمية ذات معنى ودلالة ويتم استخدامها من قبل المحلل المالي لتقييم النشاط او الصناعة.
- 4) تكتسب التقارير المالية الصفة القانونية بعد ما تصدق من جهة مستقلة ويكون موثوق بها او اي جهة معينة.
- 5) يتم اعداد التقارير المالية لفترة زمنية محددة وهي عادة سنة مالية واحدة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ معين.

حيث ان التخصص النوعي لمراقب الحسابات فوائد و اهمية كبيرة وذلك من خلال الدور الذي يلعبه التخصص من الحد من تضليل التقارير المالية المالية وهي كالآتي: (عمر، 2014).

➤ يتمكن مراقبي الحسابات المتخصصين نوعياً في رفع درجة الثقة والاعتماد على التقارير المالية للمنشآت بالمقارنة مع مراقبي الحسابات الغير المتخصصين ، وهذا يتم من خلال نشر ثقافة التزام ادارة الوحدة الاقتصادية بتطبيق معايير وقواعد السلوك المهني في طريقة عرض التقارير المالية.

➤ ان التخصص لمراقب الحسابات في نفس نشاط الزبون ينتج عنه زيادة في مستوى جودة الافصاح في القوائم والتقارير المالية ، وبالتالي الزيادة في مصداقية التقارير المالية واطفاء الثقة عليها.

اذ تبين ان هناك وجود علاقة عكسية بين التخصص النوعي لمراقب الحسابات وبين ان تقوم الوحدات الاقتصادية بأعداد قوائم مالية مضللة او ان تحتوي احتيال مالي، اذ ان اعداد قوائم مالية مضللة للوحدات الاقتصادية تنخفض عند وجود مراقب حسابات متخصص في نفس نشاط او صناعة الزبون، على عكس وجود مراقب حسابات غير متخصص ، وبشكل عام فان من اهم العوامل التي يسعى اليها مراقب الحسابات بعد التخصص النوعي هو مواجهة قيام بعض الوحدات الاقتصادية بأعداد تقارير مالية مضللة تحتوي على الاحتيال من قبل منشآت الاعمال.

ومما سبق يمكن القول ان تخصص مراقب الحسابات وفي نشاط او صناعة معينة يؤدي الى تطبيق التخصص الى اصدار قوائم مالية تتمتاز بالعدالة والمصداقية وكما يساعد على زيادة درجة الافصاح في عرض القوائم والتقارير المالية ، وبالنتيجة ينعكس ايجاباً على درجة الثقة فيها ، مما يؤدي الى رفع مستوى الاداء لمراقب الحسابات وبالنتيجة الارتقاء بمهنة التدقيق.

ثانياً- جودة التدقيق واثرها على جودة التقارير المالية:

من العوامل التي لها تأثير على تحسين جودة عملية التدقيق والتي تتمثل هذه العوامل بالمعرفة التي يتمتع بها مراقب الحسابات من خلال التزامه بمعايير السلوك المهني وامتلاكه المعرفة عن معايير المحاسبة والتدقيق ، كما يكون بإمكانه توصيل المعلومات المحاسبية الى مستخدميها بصورة دقيقة وسريعة ، اضافة الى ذلك الى المعرفة التي يمتلكها مراقب الحسابات في طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.(Jaffar et.al,2005:535).

كما ان هناك عوامل مهمة التي يكون لها دور كبير على جودة عملية التدقيق والتي لها تأثير ايجابي على تحسين من جودة التقارير المالية التي يعدها مراقب الحسابات ، تتمثل بالعوامل المهنية والسلوكية التي يتمتع بها مراقب الحسابات ، وهناك العديد من المؤشرات العملية التي يمتاز بها مراقب الحسابات والتي تؤيد السلوك الحسن التي يتمتع به ومن هذه المؤشرات (الأمانة العلمية، التعاون مع أعضاء الفريق، القدرة على توفير عناصر الجودة، الاستقلالية).

وكما يوجد هناك خصائص اخرى يمتاز بها مراقب الحسابات والتي تبين الكفاءة الشخصية والمهنية التي يتمتع بها مراقب الحسابات وهي الاتي :

➤ والتحصيل العلمي.

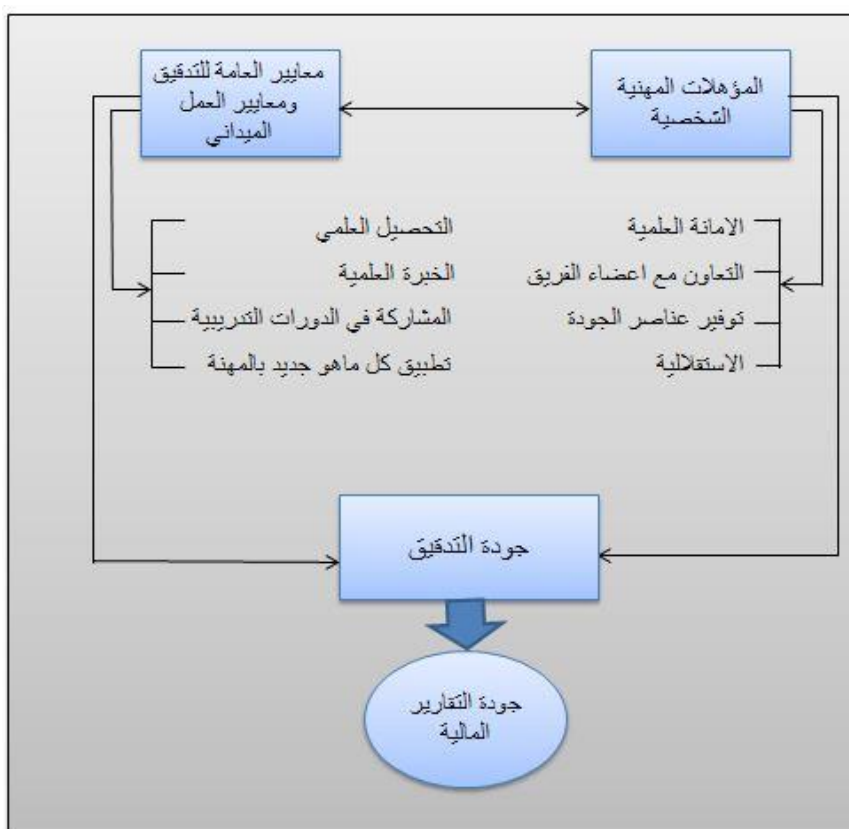
➤ الخبرة العملية.

➤ المشاركات في الدورات التدريبية.

➤ الأطلاع على كل ما هو جديد فيما يتعلق بالمهنة وتطبيقه.(الطائي،2016:28).

وهناك العديد من الدراسات تناولت الارتباط بين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الانحرافات والاطفاء الجوهرية في التقارير المالية ، حيث بينت دراسة (الشمي، 2018،59) ، والتي تؤكد على وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وبين ما تحتويه التقارير المالية من الاخطاء الجوهرية، حيث كلما زادت جودة التدقيق كلما زادت درجة الثقة بالتقارير المالية المعدة من قبل مراقب الحسابات والعكس صحيح كلما انخفضت جودة التدقيق كلما انخفضت قدرة مراقب الحسابات من اكتشاف حالات الغش والتلاعب الموجودة في التقارير المالية والتي تؤثر سلباً على درجة الثقة بالتقارير المالية، والشكل اداه يبين كيفية تأثير جودة التدقيق على جودة التقارير المالية:

شكل رقم (1) اثر جودة التدقيق على جودة التقارير المالية



بطريقتين:

أ- **الاثبات بطريقة التجزئة النصفية:** تقوم فكرة التجزئة النصفية على اساس قسمة فقرات المقياس الى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة يتم تقسيم فقرات المقياس الى نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية ويضم الثاني الفقرات الفردية ، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.

ب- **معامل (ألفا) للاتساق الداخلي:** ان معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في اغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة الى أخرى، لان هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً. والنتائج كما في الجدول التالي:

جدول (1) يبين معامل الفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

المحور	اسم المحور	عدد	قيم الفا	التجزئة النصفية	المحور
		الفقرات		معامل ارتباط بيرسون	معادلة سبيرمان براون التصحيحية
الاول	مدى مساهمة التخصص النوعي لمراقب الحسابات في اضعاء الثقة على التقارير المالية	13	0.97	0.92	0.96
	المقياس ككل	13	0.97	0.92	0.96

المصدر: اعداد الباحث

رابعاً: الوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة

لمعرفة اجابات اتجاهات العينة لكل فقرة ولكل محور تم استخدام الاحصاء الوصفي وسيتناول هذا المبحث جانبين الجانب الاول سيتم عرض النتائج على المحاور والجانب الثاني سيتم عرض كل فقرة لكل محور، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في تحديد اجابات الفقرات ولمعرفة مستوى الاجابة، قسم مستويات هذا المقياس الى ما يلي:

1 - 1.80 منخفض جداً

1.81 - 2.60 منخفض

2.61 - 3.40 متوسط

3.41 - 4.20 مرتفع

4.21 - 5.0 مرتفع جداً.

خامساً: مدى مساهمة التخصص النوعي لمراقب الحسابات في اضعاء الثقة على التقارير المالية:

بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير (3.82) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المتغير متجه نحو الأتفق و الأتفق تماماً، وقد كانت مستوى الاجابة لهذا المحور ضمن المرتفع، وبانحراف معياري (0.69)، وهذا يعني ان اجابات افراد العينة حول هذا المتغير كانت متجانسة.

ويحتوي هذا المتغير على عدة فقرات وكما يلي:

جدول (2) يبين وصف عام لفقرات متغير مدى مساهمة التخصص النوعي لمراقب الحسابات اضعاء الثقة على التقارير المالية

الفقرات	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		الانحراف المعياري
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	
تتنوع الأنشطة التي يقوم مراقب الحسابات في العراق بتدقيقها	15	18.1	54	65.1	10	12.0	3	3.6	1	1.2	0.75
يفضل مراقبي الحسابات تدقيق نشاط معين عن بعض الأنشطة الأخرى وذلك للخبرة المميزة في ذلك النشاط	18	21.7	43	51.8	17	20.5	4	4.8	1	1.2	0.85
جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات يكون أفضل في حالة قيام مراقب حسابات متخصص بعملية التدقيق	20	24.1	41	49.4	16	19.3	5	6.0	1	1.2	0.88
تتخفف حالات التقاضي عند قيام مراقب حسابات متخصص بتدقيق نشاط معين يرتبط بمجال خبرته	12	14.5	48	57.8	18	21.7	4	4.8	1	1.2	0.79
مراقب الحسابات المتخصص يكون لديه معرفة واهتمام أكبر أنساعاً بالقواعد واللوائح والقوانين المرتبطة بنشاط معين عن الغير متخصص	19	22.9	45	54.2	13	15.7	5	6.0	1	1.2	0.86
يزيد التخصص من قدرة مراقب الحسابات على التعرف على المشاكل الخاصة بنشاط الزبون من خلال القدرة على تحديد المؤشرات التي لها تأثير على التقارير المالية .	18	21.7	52	62.7	9	10.8	3	3.6	1	1.2	0.77

دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية

0.86	3.49	1.2	1	108	9	34.9	29	43.4	36	9.6	8	إن التخصص النوعي يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية لشركات ومكاتب التدقيق
0.92	3.51	1.2	1	13.3	11	31.3	26	42.2	35	12.0	10	تتبنى شركات ومكاتب التدقيق استراتيجية التخصص النوعي في عملها في نشاطات مختلفة أسوة بشركات التدقيق الكبرى
0.75	3.87	1.2	1	3.6	3	16.9	14	63.9	53	14.5	12	تقوم شركة التدقيق بتخصيص كل فريق تدقيق للقيام بعمليات تدقيق في قطاع معين أو أكثر
0.77	3.92	1.2	1	4.8	4	12.0	10	65.1	54	16.9	14	خبرة شركة ومكتب التدقيق في قطاعات محمية مختلفة وتعلما المستمر يمكنها من التخصص في نشاط معين أو أكثر مما يزيد من نسبة إضفاء الثقة للبيانات الظاهرة في التقارير المالية
0.78	3.83	1.2	1	4.8	4	18.1	15	61.4	51	14.5	12	يؤدي التخصص النوعي لمراقبي الحسابات إلى إعطاء صورة واضحة عن عدالة القوائم المالية وتميز المعلومات في التقارير المالية بالمصداقية وملائمتها للمستخدمين
0.80	3.78	1.2	1	6.0	5	19.3	16	60.2	50	13.3	11	التخصص النوعي يمكن مراقب الحسابات بإعطاء صورة أكثر شفافية عن المركز المالي للصناعة محل التدقيق وأكثر إفصاحا في الإعلان عن العسر المالي الذي يواجه الوحدة الاقتصادية أن وجد.
0.82	3.84	1.2	1	7.2	6	13.3	11	62.7	52	15.7	13	يؤدي التخصص النوعي لمراقب الحسابات إلى إعطاء تأكيد أن القوائم المالية تتمتع بالإفصاح الكافي عن نشاطات الوحدة الاقتصادية ككل وتعكس المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية.
0.69	3.82	الوسط الحسابي العام										

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS في الملحق رقم 1

- 1- اتجهت اجابات العينة لفقرة (تنوع الأنشطة التي يقوم مراقب الحسابات في العراق بتدقيقها) نحو الاتفاق والاتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.95) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.
- 2- اتجهت اجابات العينة لفقرة (يفضل مراقبي الحسابات مراجعة نشاط معين عن بعض الأنشطة الأخرى وذلك للخبرة المتميزة في ذلك النشاط) نحو الاتفاق والاتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.88) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.
- 3- اتجهت اجابات العينة لفقرة (جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات يكون أفضل في حالة قيام مراقب حسابات متخصص بعملية التدقيق) نحو الاتفاق والاتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.89) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

4- اتجهت اجابات العينة لفقرة (تنخفض حالات التقاضي عند قيام مراقب حسابات متخصص بتدقيق نشاط معين يرتبط بمجال خبرته) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.80) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

5- اتجهت اجابات العينة لفقرة (مراقب الحسابات المتخصص يكون لديه معرفة واهتمام أكبر أوسعاً بالقواعد واللوائح والقوانين المرتبطة بنشاط معين عن الغير متخصص) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.92) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

6- اتجهت اجابات العينة لفقرة (يزيد التخصص من قدرة المدقق على التعرف على المشاكل الخاصة بنشاط الزبون من خلال القدرة على تحديد المؤشرات التي لها تأثير على التقارير المالية) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.00) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

7- اتجهت اجابات العينة لفقرة (إن التخصص النوعي يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية لشركات ومكاتب التدقيق) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.49) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

8- اتجهت اجابات العينة لفقرة (تتبنى شركات ومكاتب التدقيق استراتيجية التخصص النوعي في عملها في نشاطات مختلفة اسوة بشركات التدقيق الكبرى) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.51) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

9- اتجهت اجابات العينة لفقرة (تقوم شركة التدقيق بتخصيص كل فريق تدقيق للقيام بعمليات تدقيق في قطاع معين او أكثر) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.87) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

10- اتجهت اجابات العينة لفقرة (خبرة شركة ومكتب التدقيق في قطاعات محلية مختلفة وتعليمها المستمر يمكنها من التخصص في نشاط معين او أكثر مما يزيد من نسبة إضفاء الثقة للبيانات الظاهرة في التقارير المالية) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.92) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

11- اتجهت اجابات العينة لفقرة (يؤدي التخصص النوعي لمراقبي الحسابات الى إعطاء صورة واضحة عن عدالة القوائم المالية وتتميز المعلومات في التقارير المالية بالمصداقية وملائمتها للمستخدمين) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.83) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

12- اتجهت اجابات العينة لفقرة (التخصص النوعي يمكن مراقب الحسابات بإعطاء صورة أكثر شفافية عن المركز المالي للصناعة محل التدقيق وأكثر إفصاحاً في الإعلان عن العسر المالي الذي يواجه الشركة أن وجد) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.78) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

13- اتجهت اجابات العينة لفقرة (يؤدي التخصص النوعي لمراقب الحسابات الى اعطاء تأكيد أن القوائم المالية تتمتع بالإفصاح الكافي عن نشاطات الوحدة الاقتصادية ككل وتعكس المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية) نحو الاتفاق و الإتفق تماماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.84) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، اما مستوى الاجابة لهذه الفقرة كانت ضمن المرتفع.

وقد تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.75-0.88) وهذا يعني بان اجابات افراد العينة حول هذا المحور كانت متجانسة.

سادساً: اختبار الفرضية

الفرضية الرئيسية

فرضية العدم: (ان استخدام التخصص النوعي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية لا تخدم مراقبي الحسابات ناحية ولا تعمل على ارتفاع رضى الزبائن من طالبي خدمة التدقيق واضفاء الثقة على التقارير المالية من ناحية اخرى)

الفرضية البديلة: (ان استخدام التخصص النوعي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية تخدم مراقبي الحسابات من ناحية وتعمل على ارتفاع رضى الزبائن من طالبي خدمة التدقيق واضفاء الثقة على التقارير المالية من ناحية اخرى) من خلال الجدول (3) نلاحظ:

جدول (3) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير التخصص النوعي لمراقب الحسابات اضافة الثقة على التقارير المالية

قيمة F المحسوبة	قيمة معامل بيتا	قيمة t لاختبار معامل بيتا	قيمة معامل الارتباط	قيمة t لاختبار معامل الارتباط	قيمة معامل التحديد %	قيمة F الجدولية
1118.85	0.96	33.45	0.96	30.67	0.93	4.04

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (56,1) = 4.04

قيمة t الجدولية بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (57) = 2.01

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS في الملحق رقم 2

بلغت قيمة F المحسوبة (1118.85) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي هناك تأثير ذات دلالة معنوية للتخصص النوعي لمراقب الحسابات في اضافة الثقة على التقارير المالية، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، كما بلغت قيمة معامل الارتباط (0.96) وهو ارتباط طردي وقوي ودال حيث بلغت قيمة t المحسوبة له (30.67) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.93) وهذا يعني بان (93%) من التغيرات الحاصلة في اضافة الثقة على التقارير المالية يمكن تفسيره من خلال التخصص النوعي لمراقب الحسابات ، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.96) وهي قيمة موجبة ودالة حيث بلغت قيمة t المحسوبة لها (33.45) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التخصص النوعي لمراقب الحسابات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (96%) في اضافة الثقة على التقارير المالية ، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

$$Y_2 = 0.006 + 0.96 X_i \quad \text{حيث ان: } Y_2: \text{ اضافة الثقة على التقارير المالية.}$$

وبناء على النتائج السابقة تقبل الفرضية.

المحور الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

توصلت الباحثتان من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى مجموعة من التوصيات تدرج أهمها في الآتي:

- 1) تعتبر المعلومات التي يفصح عنها في التقارير المالية مهمة بالنسبة للمستثمرين فهي تساهم في توقع العائد على الاستثمار بالنسبة لهم وتحديد المخاطر التي من الممكن التعرض لها والمساهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية
- 2) يعتمد عدد كبير من المستثمرين على المعلومات التي يفصح عنها في التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- 3) تبين ان هناك اتفاق كبير بين مراقبي الحسابات في البيئة العراقية بشأن تأثير التخصص النوعي على مهنة التدقيق من خلال أعضاء الثقة على التقارير المالية.
- 4) توصلت الباحثتان من خلال البحث الميداني في شركات و مكاتب التدقيق العراقية على وجود اتفاق بين مراقبي الحسابات على ضرورة العمل بالتخصص النوعي في البيئة العراقية لأهميته في المساهمة في تطوير والارتقاء بالواقع العملي لمهنة مراقبي الحسابات.
- 5) أظهرت النتائج بأن هناك دلالة إحصائية ذات تأثير ايجابي للتخصص النوعي على اضافة الثقة على التقارير المالية.

ثانياً: التوصيات

وبناء على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها توصي الباحثتان بالآتي:

- 1) ضرورة اتباع مفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات في البيئة العراقية لما له دور رئيسي في اضافة الثقة والمصداقية على التقارير المالية.
- 2) ضرورة العمل على تدريب وتأهيل مراقبي الحسابات على اتباع مفهوم التخصص النوعي كأحد الاساليب المهمة لتطوير مهنة التدقيق.

- (3) ضرورة العمل بمفهوم التخصص النوعي لمراقب الحسابات لما له أهمية في ظل التطور الكبير في البيئة الاقتصادية والمنافسة الشديدة في السوق بين دول العالم.
- (4) يتوجب على نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين العمل على تشجيع شركات ومكاتب التدقيق على اتباع مفهوم التخصص النوعي لما له من أهمية على موثوقية التقارير المالية بالنسبة لمستخدميها.

المصادر

أولاً: المصادر باللغة العربية

أ- الرسائل والاطاريح العلمية

- توفيق، صبري توفيق صبري، (2015)، " قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على اعجاب ومهام المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية التجارة —جامعة عين الشمس.
- الحداد، سامح عبد الرزاق (2008)، "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة"، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، قسم محاسبة.
- دبور، خالد موسى، (2013/2012)، "دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي من الحد من ممارسات إدارة الارباح: دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية — جامعة الازهر.
- الربيعي، حسين فخرى سلمان جعفر (2019)، " تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية"، رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد للحصول على درجة ماجستير في علوم المحاسبة.
- الشايح، ليلي عبد الصاحب داخل (2010)، "العوامل المؤثرة في تحديد الاهمية النسبية عند فحص القوائم المالية للمكلفين: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، بحث مقدم للحصول على شهادة "المحاسبة القانونية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد.
- شلا، محمد نزار، (2015)، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في علوم المراجعة، كلية الاقتصاد —جامعة دمشق.
- الطائي، محمود حسن حسين(2016)، " مدى اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين جودة التقارير المالية في المصارف الإسلامية: بحث تطبيقي في مصرف البلاد الإسلامي"، مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
- عبد، محمد عمر حمودي (2014)، "استخدام التخصص المهني للمدققين الخارجيين كدخل في تطوير أداء عملية التدقيق: دراسة لأراء عينة مختارة من المدققين الخارجيين في العراق"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- الكاوري، فخران طالب حمودي (2017)، "التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات"، رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد للحصول على درجة ماجستير في علوم المحاسبة.
- مبارك، ايمان علي مكاي، (2018)، " التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة: دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية التجارة —جامعة القاهرة.
- محمد، جيوار احمد، (2006)، "أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها": رسالة ماجستير غير منشورة ، تخصص محاسبة"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

- يوسف، محمد العبيد حبيب الله، (2017)، "التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين الحوكمة المصرفية: بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا — جامعة النيلين.

ب- البحوث والدراسات العلمية

- النتمى، هشام حسن، (2018)، " اثر عدم تبني الدوران الالزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الاخطاء: دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد (43).
- المقطري، معاذ طاهر صالح (2011)، "اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (4).
- خلاط، صالح ميلود (2018)، "اهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة": دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد (4).
- ذنوب، بلال بكر محمود (2019)، "اثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة أدائه المهني": دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (15)، العدد (45).
- رضوان، حسن رضوان محمد، (2020)، "اطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وانعكاس ذلك على ادارة الضريبة"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (21)، العدد (1).
- فخر، نواف، شلا، محمد، (2015)، "اهمية 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- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (37)، العدد (3).
- محمد، عمر السر الحسن (2018)، "اثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية"، مجلة العربية للأدوار، المجلد (38)، العدد (3).

ثانياً- المصادر باللغة الاجنبية

A- Periodicals

- AICPA, (2020), "Using the Work of an Auditor's Specialist", Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2012, No. (122).
- Balsam, Steven, Krishnan, Jagan, & Yang, Joon S., (2003), "Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing": A journal of practice & Theory, Vol. (22), No. (4).
- Humphrey, C. G. , Moizer, P. & Turely, W. S. (1993), "The Audit Expectation Gap in Britain: an Empirical Investigation, Accounting and Business Research, Vol. (23), No. (91)
- Jaffar, N., Ali, S. M., Selamat, Z. B., & Alias, N. (2005), "The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian". Finance India, Vol. (19), No. (2).
- Mayhew, B. W. and Wilkins, M. S.(2003), "Audit Firm Industry Specialization as a Diferentiation Strategy": Evidence from Fees Changed to Firms Going Public", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. (22), No. (2).

-
- Neal, T. L., & Riley Jr, R. R. (2004), "**Auditor industry specialist research design. Auditing**" : A Journal of Practice & Theory, Vol. (23), No. (2).
 - Sari, Dewi, K. ,(2018), "**Audit Specialization and Audit Quality**":The Role of Client's Business Strategy", KnE Social Sciences,The 2nd ICVHE.
 - Sarwoko, Iman and Agoes, Sukrisno (2014),"**An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality**": Evidence from Indonesia", Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. (164).
 - Solomon, L., Shields, M. D., & Whittington, R., (1999), "**What do Industry - Specialist Auditors Know?**", Journal of Accounting Research, Vol.(37), No.(1).
 - Elder, Randal J., Lowensohn, Suzanne, & Reck, Jacqueline L., (2015), "**Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context**", Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, Vol.(4).
 - Mahdavi, Gholamhossein, & Daryaei, Abbas A., (2017), "**Attitude toward business environment of auditing, corporate governance and balance between auditing and marketing**", Contaduria y Administracion, Vol.(62).