

أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس

دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مدينة اربيل

أ.م.د. زيتو عولا ابوبكر

جامعة صلاح الدين - اربيل

كلية الإدارة والاقتصاد

zaito.abubakr@su.edu.krd

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.4.18>

تأريخ النشر ٢٠٢٣/١٠/٣٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/٧/١٤

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٣/٦/٢٣

المستخلص

يهدف البحث الى تحليل العلاقة والأثر بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس المتمثلة بإستراتيجية التميز واستراتيجية اقل كلفة في بيئة اعمال التدقيق الخارجي لمراقبي الحسابات في مدينة اربيل، ولتحقيق هدف البحث تم الإعتماد على المدخل الإستقرائي وذلك عن طريق تصميم استبانة خاصة بهذا البحث التي تم توزيعها على عينة عشوائية بين مجتمع مراقبي الحسابات في مدينة اربيل الذين بلغ عددهم (84) فرداً ليتم بعد ذلك تحليل نتائجها بواسطة كل من البرنامج الاحصائي (SPSS) والبرنامج الاحصائي EasyFit. وقد تم التوصل الى عدد من الاستنتاجات كان من أبرزها وجود (علاقة) و(تأثير) للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كل من استراتيجية التميز واستراتيجية اقل كلفة وهو ما يقود بالتوصية بضرورة التوجه نحو تطبيق التخصص القطاعي في تدقيق القوائم المالية وتسهيل كافة المتطلبات التي تساعد على توزيع المراقبين على اساس القطاعات التي ينتمون اليها لدورهم الفعال في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المنشورة من جهة وإمكانية استمرار أعمال الشركات ومكاتب التدقيق في العمل والبقاء في سوق المنافسة من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، استراتيجيات التنافس، استراتيجية التميز، استراتيجية اقل كلفة.



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٥) العدد (٤) ٢٠٢٣
الصفحات: ٣١٣-٣٣٤

(٣١٣)

The impact of the sectoral specialization of the auditor on competition strategies

An analytical study of the opinions of a sample of auditors in the city of Erbil

Assist. Prof. Dr. Zaito Awla Abubakr
Salahaddin University-Erbil
College of Administration and Economics
zaito.abubakr@su.edu.krd

Abstract

The research aims to analyze the relationship and the impact between the sectoral specialization of the auditor and the competition strategies represented by the discrimination strategy and the least cost strategy in the external audit work environment for the auditors in the city of Erbil. On a random sample among the community of auditors in the city of Erbil, who numbered (48) individuals, then the results were analyzed by both the statistical program (SPSS) and the EasyFit statistical program. A number of conclusions were reached, the most prominent of which was the presence of (relationship) and (effect) of the sectoral specialization of the auditor on both the discrimination strategy and the least cost strategy, which leads to the recommendation of the need to move towards the application of sectoral specialization in auditing financial statements and facilitate all requirements that help distribute auditors on the basis of the sectors to which they belong, for their effective role in enhancing confidence in the published financial statements on the one hand, and the possibility of companies and audit offices continuing to operate and remain in the competitive market on the other.

Key words: sectoral specialization of the auditor, competition strategies, discrimination strategy, least cost strategy.

المقدمة:

تعد المنافسة في كسب العملاء إحدى السمات الأساسية التي أثرت على جميع المهن في سوق العمل، وتعد مهنة مراقب الحسابات إحدى هذه المهن التي لم تنجو منها، وبسبب التطورات التي شهدتها سوق التدقيق في الآونة الأخيرة من زيادة في حدة المنافسة دفع مراقبي الحسابات للبحث عن وسيلة فعالة لمواجهةها وتحقيق تميز عن منافسيهم، ويعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين إحدى الوسائل التي سيسعون من خلالها إلى تحقيق هذا التميز عن طريق ربط خدماتهم التدقيقية بالاحتياجات المتميزة لعملاء محددین في قطاعات معينة، وذلك لتحقيق مكاسبهم من تخصصهم الذي يركز على مجموعة من المعارف والخبرات التي يمتلكها مراقب الحسابات لتقديم خدمة مميزة لعملائه بالإعتماد على خطط وإجراءات تدقيقية متميزة نتيجة إلمامه الكامل بطبيعة نشاط ذلك القطاع لتحسين جودة التدقيق وإظهار القيم والصورة الحقيقية للقوائم المالية. وعليه جاء البحث ليتناول أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على إستراتيجيات التنافس المتمثلة بإستراتيجية أقل كلفة التي تركز على تقديم الخدمات التدقيقية بأقل الأسعار مقارنة بالمنافسين وإستراتيجية التميز التي تركز على تقديم هذه الخدمات من خلال التركيز على الإبداع والإبتكار والجودة المحسنة في عملية التدقيق.

١. منهجية البحث:

١-١ مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم حصول مراقب الحسابات على كسب أكبر حصة سوقية ممكنة كنتيجة عن عدم كسب العملاء من الشركات لتدقيق قوائمهم المالية، وهذا بدوره قد يخفض من نسبة الأرباح عن إجراء الخدمات التدقيقية التي يقدمونها في ظل زيادة حدة المنافسة التي يشهدها سوق التدقيق بسبب عدم وجود التخصص في نشاط العميل. وعليه يمكن طرح مشكلة البحث من خلال تساؤلين كالآتي:

١. هل توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس؟

٢. هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس؟

٢-١ أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث في:

١. منفعته لمراقبي الحسابات للبقاء في سوق المنافسة لاسيما بعد ظهور عدد كبير من المراقبين في سوق العمل وفتح أعداد كبيرة من الشركات ومكاتب التدقيق في البيئة المحلية، وذلك من خلال التحليل الذي سيقدمه الباحث حول العلاقة والأثر بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وإستراتيجيات التنافس لبيان الإستراتيجية الملائمة التي يمكن أن يتبعها مراقب الحسابات للبقاء في سوق المنافسة وذلك بسبب عدم مقدرة المراقب غير المتخصص على الإلمام بالأمور المحاسبية والتدقيقية لأنشطة كافة القطاعات نتيجة إختلاف المعرفة والأساليب اللازمة لكل قطاع.

٢. منفعته للمستثمرين، المقرضين، الجهات الضريبية، سوق الأوراق المالية وغيرهم من أصحاب المصلحة وذلك بتقديم خدمات مميزة في تدقيق القوائم المالية والتي بدورها تؤثر على زيادة موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات محل التدقيق.

٣-١ أهداف البحث:

يهدف البحث الى:

١. التعريف بمفهوم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الصناعة التي ينتمي اليها العميل (الشركة محل التدقيق).
٢. التعريف بإستراتيجيات التنافس وابعادها منها إستراتيجية أقل كلفة وإستراتيجية التميز.
٣. تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وإستراتيجيات التنافس.
٤. تحديد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على إستراتيجيات التنافس.

٤-١ فرضيات البحث:

لغرض الوصول إلى حل مشكلة البحث يستند الباحث على فرضيتين رئيسيتين هما:

الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وإستراتيجيات التنافس. وتتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الأولى:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ويُعد إستراتيجية أقل كلفة.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ويُعد إستراتيجية التميز.

الفرضية الفرعية الثانية:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بُعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات وإستراتيجية التنافس.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بُعد المعرفة بنشاط العميل وإستراتيجية التنافس.

الفرضية الرئيسية الثانية:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على إستراتيجيات التنافس. وتتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الأولى:

١. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بُعد إستراتيجية أقل كلفة.
٢. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بُعد إستراتيجية التميز.

الفرضية الفرعية الثانية:

١. هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لُبعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات على إستراتيجية التنافس.
٢. هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لُبعد المعرفة بنشاط العميل على إستراتيجية التنافس.

٥.١ منهج البحث:

تم الاعتماد على مدخلين لصياغة الفقرات المكونة للبحث وهما:

المدخل الأول: وهو المدخل الاستنباطي الذي تم اعتماده لصياغة فروض البحث والربط بين

العوامل المؤثرة والمتأثرة فيه.

المدخل الثاني: وهو المدخل الاستقرائي وذلك من خلال تصميم استبانة خاصة لأغراض الدراسة والتي سيتم من خلال تحليل العبارات (الأسئلة) الواردة فيها للوصول إلى النتائج الخاصة بعينة البحث والتي يمكن تعميمها على المجتمع فيما بعد.

٦-١ مجتمع وعينة البحث:

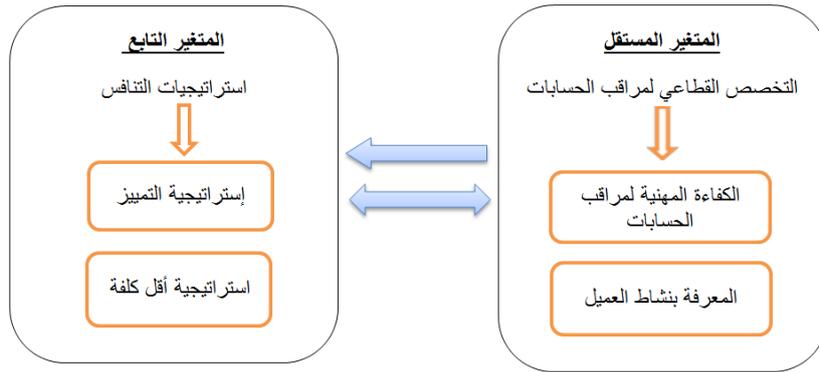
يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق. أما العينة الممثلة عن هذا المجتمع للوصول إلى نتائج البحث فإنها تتكون من (٦٠) فرداً من مراقبي الحسابات العاملين في مدينة أربيل والذين تم توزيع الإستمارة عليهم، منها (٤٨) استمارة قابلة للتحليل.

٧-١ مصادر البيانات والمعلومات:

لإنجاز البحث تم الاعتماد على المصدرين الآتيين لجمع المعلومات:
المصدر الأولي: ممثلاً بالاستبانة التي تم تصميمها خصوصاً لغرض هذا البحث.
المصدر الثانوي: متمثلاً بالدراسات والبحوث والمقالات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت المتغيرات الأساسية في الدراسة الحالية.

٨-١ أنموذج البحث:

يوضح الشكل (1) العلاقة بين كل من المتغير المستقل وهو التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والمتغير التابع وهو استراتيجيات التنافس وكما يأتي:



الشكل (1) أنموذج متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

٢. الإطار النظري للبحث:

١-٢ التخصص القطاعي لمراقب الحسابات:

إن التزايد في التعقيدات التنظيمية والاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية في البيئة المعاصرة جعلت لكل صناعة خصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات، وبما أن مهمة مراقب الحسابات تقوم أساساً على تقديم خدماته إلى تلك الصناعات كان لابد من حصوله على نظام معلومات متكامل لكل صناعة على حدة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام المراقب بالتخصص تبعاً لكل قطاع صناعي، فيكون هناك مراقب متخصص في مجال القطاع الصناعي وآخر في التجاري وآخر بالقطاع الخدمي (شلا، ٢٠١٥: ٣٠). وعليه يمكن تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بأنه قيام المدقق أو مراقب الحسابات بالتخصص في أداء (٣١٧)

عمليات التدقيق لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد كأن يتولى مدقق أو مجموعة من المدققين أو المراقبين بتدقيق الشركات التي تعمل في الإسمنت وغيرهم الشركات الغذائية وآخرين الصناعات الإلكترونية (محمود، ٢٠١٩: ١٩). كما يعرف المدقق المتخصص بأنه الشخص الذي يتمتع بفهم عميق أو معرفة عميقة وخبرة طويلة في الأعمال والقطاع الخاص بالعميل، ويعلم بتفاصيل عمليات الشركة والقواعد المحددة المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق للقطاع المحدد لأن الظروف التجارية والصناعية للعميل يمكن أن تؤثر على مخاطر عمل العميل ومخاطر بيان القوائم المالية بشكل خاطئ (Sari, 2018: 149). كما يشار إليه بأنه المعرفة الإضافية والقدرة والمهارة المتخصصة التي تنشأ نتيجة خبرة متفوقة في مجال التدقيق (Thongchai & Ussahawanitchakit, 2015: 395).

وهناك العديد من الأهداف التي يسعى إليها التخصص القطاعي للمراقب، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (الصغير، ٢٠٠٨: ٢٠٥)

١. السعي نحو تحقيق خدمات التدقيق بمستويات عالية من الكفاءة.
٢. زيادة درجة ثقة مراقب الحسابات في أدائه المهني عند تقديم خدمة المراقبة.
٣. تحقيق الجودة في عملية المراقب نظراً لما يتمتع به المراقب من إلمام كافي بقطاع العميل محل التدقيق.
٤. دقة العمليات المختلفة عند القيام بعملية التدقيق.
٥. ضمان استمرارية شركات (أو مكاتب) المحاسبة والتدقيق في مزاولة المهنة.
٦. زيادة الحصة السوقية لشركات (أو مكاتب) المحاسبة والتدقيق.

وتوجد ثلاثة مقاييس رئيسية لتحديد تخصصية شركة أو (مكتب) تدقيق في تدقيق شركات متخصصة في نفس القطاع الذي ينتمي إليه المدقق، ومنها مقياس حصة السوق وبموجبه يمكن معرفة درجة خبرة التدقيق في قطاع معين لشركات أو مكاتب التدقيق من خلال مراقبة الحصة النسبية لسوق شركات التدقيق التي تقدم خدمات لقطاعات خاصة، إذ أن الشركات أو المكاتب التي لديها حصة أعلى من السوق تتمتع بمعرفة أعلى من الخبراء بشأن هذا القطاع أيضاً (Omidfar & Moradi, 2015: 401). والمقياس الثاني يسمى مقياس حصة المحفظة، ويفترض هذا المقياس أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب العملية التدقيقية على القطاعات الصناعية المختلفة يمكن الاستدلال على تخصص مراقب الحسابات أو المدقق، فالقطاعات الصناعية لعملاء مراقب الحسابات والتي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تعكس الصناعات التي قام مراقب الحسابات بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما وأن الحصة الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراقب لتطوير تقنيات تدقيقية ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي. وبالتالي وفقاً لهذا المقياس فإن المراقبين الذين يعتبرون متخصصين بتلك القطاعات هم الذين يحققون أكبر عائدات ومن المفترض أنهم يكرسون معظم مواردهم على تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بتلك القطاعات (شلا، ٢٠١٥: ٤١). أما المقياس الأخير هو مقياس الحصة السوقية المرجحة، ويسمح هذا المقياس للشركات (أو مكاتب) التدقيق التخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي لا تحظى بفرص التخصص وفقاً لمقياس حصة المحفظة، شريطة أن تكون الحصة السوقية لهذه الشركات (أو المكاتب) من هذه القطاعات مرتفعة وبالعكس، ويسمح هذا المقياس لهذه الشركات والمكاتب التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة، والتي لا تحظى بفرص للتخصص نتيجة احتكار أكبر الشركات أو مكاتب التدقيق لهذه القطاعات على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب.

بمعنى آخر إذا قلت فرصة شركة (أو مكتب) تدقيقاً للتخصص في احد المقياسين عوضت بنسبة مرتفعة من المقياس الآخر (كلاب، ٢٠١٨: ٢٧).

ويركز التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على نقطتين هما:

١. الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات:

تعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات من أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، إذ يقصد بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة لتطبيق هذه المعرفة في الحالات والظروف المختلفة (بلال وشيخي، ٢٠٢٠: ٧١٨). وتشير الى كفاءة مراقب الحسابات بأنها قدرة مراقب الحسابات على أداء عمله بمستوى معقول في بيئة العمل وقدرته على تحقيق ادائه بالشكل المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بالشكل المناسب كما تتضمن العمل والتخطيط له والقدرة على الابتكار والتعامل مع العملاء والزلاء والإدارة (تأني وصحراوي، ٢٠٢٢: ٤١). وتعرف بأنها درجة تطبيق المدقق الخارجي والخدمة بالمعايير المهنية الموضوعية للتدقيق (عمر، ٢٠٢٠: ٤٦).

٢. المعرفة بنشاط العميل:

تعرف المعرفة بأنها معلومات عن العملاء، وقاعدة البيانات، ونماذج للتحليلات والاطول الناجحة للتعامل مع المشكلات، الى جانب المعرفة التخصصية للشركة (حسين، ٢٠١٠: ٢٥٠). وتكتسب المعرفة من الخبرة التي يتمتع بها مراقب الحسابات، والتي تكتسب بأسلوبين أحدهما مباشر نتيجة المزاولة الفعلية لمهنة التدقيق في قطاع معين، والآخر غير مباشر نتيجة دخول المراقب في دورات تدريبية خاصة، ومراقب الحسابات ذوي الخبرة هو المدقق الذي يتمتع بجميع صفات الخبرة اللازمة لإجراء مهام عملية التدقيق بصفة عامة وفي نشاطات مختلفة، أما مراقب الحسابات المتخصص فهو خبير يزاول أعمال المهنة في قطاع معين لعدد من السنوات، فضلاً عن ذلك فإن المعرفة والخبرة بنشاط العميل أو بنوع القطاع التي تخصص فيها المراقب تؤثر على إجراءات التدقيق، وذلك لأن لكل قطاع طبيعة خاصة تحتاج الى متخصص في نفس القطاع، ويساعد التخصص القطاعي للمراقب أو المدقق على تفهم وإتمام عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية مما ينعكس على زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق (جمعة، ٢٠١٦: ٣٧).

استناداً الى ما أسلف يستنتج الباحث ما يأتي:

١. إن الهدف من التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو تقديم خدمات التدقيق بجودة عالية في قطاع محدد للتقليل من مخاطر عدم التماثل بالمعلومات الظاهرة في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات محل التدقيق وإظهارها على درجة عالية من الوضوح والمصادقية كإحدى الآليات المهمة التي تؤدي الى جودة أداء المراقب في مهامه المتمثلة بإيداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

٢. على مراقب الحسابات أن يتمتع بإثنين من المتطلبات الرئيسية حتى يكتسب التخصص في قطاع معين هما الكفاءة المهنية والمعرفة (الخبرة) الكافية بنشاط العميل.

٣. بغض النظر عن الاختلاف في مقاييس تحديد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات المتمثلة بمقاييس حصة السوق، مقياس حصة المحفظة، ومقياس الحصة السوقية المرجحة يرى الباحث بضرورة التصنيف داخل القطاع الواحد ايضاً بسبب الاختلاف في طبيعة النشاط فقطاع الخدمات مثلاً يتكون من قطاعات فرعية كقطاع الاتصالات والنقل والفنادق والبنوك والتأمين والصحة

والتعليم وغيرها. وهكذا الحال مع القطاع الصناعي، فطبيعة النشاط في الشركات الصناعية يختلف من شركة إلى أخرى، فالصناعات الدوائية مثلاً تختلف في طبيعة نشاطها عن شركات صناعة الألمنيوم وعن شركات صناعة البلوك وصناعة السيارات وغيرها وهذا ينطبق أيضاً على الشركات التجارية.

٢-٢ استراتيجيات التنافس وعلاقتها بالتخصص القطاعي لمراقب الحسابات:

تطلق تسمية الاستراتيجية التنافسية على استراتيجية مستوى الاعمال التي تبين للشركة الكيفية التي تتنافس بها في ميادين صناعتها وأعمالها (Horngren,et.al.,2006:456) وتعرف الاستراتيجيات التنافسية بأنها تلك الاستراتيجية التي تركز على تحسين الموقف التنافسي للمنتجات أو الشركة أو خدماتها ضمن نطاق تلك الصناعة الخاصة بها (عزت، ٢٠٠٨: ٤٣). ونقصد بإستراتيجيات التنافس في بحثنا هذا الإستراتيجيات التي يتبعها مراقب الحسابات في أداء مهامه مع المنافسين، إذ يتزايد الاتجاه في مهنة التدقيق الخارجي نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، وذلك يعزى لزيادة حدة المنافسة مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط على حدة، لهذا بدأت شركات أو مكاتب التدقيق البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها والتي بدورها تقوي الموقع التنافسي لها لتستطيع إجراء التعاقدات الرابحة مع عملائها، فضلاً عن ذلك، فإن الحصول على حصة كبيرة في سوق الخدمات المهنية يتطلب توفير خدمات تدقيق متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن للمنافسين القيام بها بسهولة، إذ تسعى هذه الشركات والمكاتب إلى تمييز خدماتها عن غيرها من منافسيها (الحداد، ٢٠٠٨: ٥٩). وهناك نوعين من الإستراتيجيات يمكن تحقيقها من قبل مراقبي الحسابات المتخصصين هما:

١. استراتيجية أقل كلفة:

تعد هذه الإستراتيجية من أقدم إستراتيجيات التنافس التي حاولت الشركات إعتمادها (جميل، ٢٠٢٣: ١٥٩). وتتبع الشركات إستراتيجية أقل كلفة للحفاظ على حصتها السوقية (الطائي والدليمي، ٢٠٢٢: ٢٤٧). وترتكز هذه الإستراتيجية على سعر المنتج والخدمة بغض النظر عن جودتها، بحيث تقوم على تزويد السوق بمنتجات أو خدمات ذات أسعار منخفضة مقارنة مع المنافسين لتحقيق أكبر عائد ممكن، ووفقاً لها تكون جودة المنتجات والخدمات بمستويات متوسطة (حسن، ٢٠١٧: ٢٩). تؤدي هذه الإستراتيجية إلى بناء التخصص في التدقيق انطلاقاً من التكلفة الأقل أو المنخفضة التي تقدمها الشركات أو مكاتب التدقيق للعملاء مع الحفاظ على الحدود المطلوبة من الجودة لخدمة التدقيق، أما أتعاب التدقيق بموجب هذه الإستراتيجية المتبعة من قبل هذه الشركات أو المكاتب فهي أقل من غيرها من الشركات أو المكاتب المتخصصة الأخرى (والتي تتبع استراتيجية التميز)، لذا يكون المدققون المتخصصون الذين يتبعون هذه الإستراتيجية بأصحاب التكلفة الأقل (كلاب، ٢٠١٨: ٢٥).

وبموجب هذه الإستراتيجية يمكن لمراقب الحسابات المتخصص في قطاع معين زيادة عدد عملائه في ذلك القطاع بشكل أكبر مقارنة بغير المتخصصين، ويمكن أيضاً تخفيض تكلفة اتعابه وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراقب أو المدقق في القطاع المعني بحيث تجعله بارعاً في حل أو معالجة المشكلات التي تواجهه وتقديم خدمات التدقيق على درجة عالية من الكفاءة، فضلاً عن توزيع تكاليف التدريب واكتساب المهارات على عدد من العملاء الذين ينتمون إلى نفس القطاع على أساس عدد ساعات أداء عملية التدقيق لكل عميل على حدة، الأمر الذي يؤدي إلى تحميل عملاء

القطاع بنسبة أقل من هذه التكاليف مقارنة بغير المتخصصين الذين لديهم عدد عملاء أقل في قطاع معين، والذين سيتحملون نسبة أكبر من هذه التكاليف (محمد، ٢٠١٩: ٣٠).

٢. استراتيجية التميز:

تركز هذه الإستراتيجية على إيجاد خصائص فريدة في منتجات الشركات أو خدماتها لينظر لها بتقدير كبير من قبل العملاء بحيث تكون متفوقة على ما يقدمه جميع المنافسين (دحبور، ٢٠١٠: ١١).

وتؤدي استراتيجية التميز إلى بناء التخصص في التدقيق انطلاقاً من الخدمة المتميزة التي تقدمها الشركات أو مكاتب التدقيق للعملاء من خلال تطوير ما يتطلب من تقنيات لتقديم أو أداء خدمة التدقيق بجودة عالية، أما أتعاب التدقيق بموجب هذه الإستراتيجية فهي تكون أعلى من غيرها من الشركات أو المكاتب المتخصصة الأخرى (والتي تتبع استراتيجية أقل كلفة)، لذا يكون المدققون المتخصصون الذين يتبعون هذه الإستراتيجية بأصحاب الجودة العالية (كلاب، ٢٠١٨: ٢٤). وتعتمد هذه الإستراتيجية على الإبداع والابتكار والجودة المحسنة أثناء عملية التدقيق، والشرط الرئيس للمدقق لكي يكون بهذه الصفات هو أن يكون متخصصاً، وحتى يكون متخصص يجب أن يقوم بالتركيز على كمية محددة من القطاعات في النشاط الإقتصادي وأن يقدم وقته وطاقته في خدمة عملاء هذا القطاع، لذلك فإن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يمكن أن يكون الطريق الأمثل والصحيح للتميز على المنافسين لخدمة العملاء من خلال تقديم خدمات بجودة عالية مقارنة بغير المتخصصين وتلبية مطالبهم المحددة بطرق أفضل عن طريق تطوير طرق وأساليب التدقيق، بما يعكس على كفاءة أداء عملية التدقيق المقدمة من قبلهم (محمد، ٢٠١٩: ٣١).

وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث ان التخصص القطاعي لمراقب الحسابات الذي يحصل عليه مراقب الحسابات من خلال الكفاءة المهنية والمعرفة بنشاط العميل يمكن ان يساعد الشركات ومكاتب التدقيق من منافسة شركات ومكاتب أخرى تعمل في قطاعات مختلفة دون العمل في قطاع معين وذلك من خلال تقديم خدمة العملية التدقيقية في تدقيق القوائم المالية بكلفة أقل بما يمكن للمراقب من تقديمها بسعر أقل من منافسيها نتيجة التخفيض في كلفة العملية التدقيقية التي تتحملها هذه الشركات والمكاتب، ومن جانب آخر فإن الخدمة المميزة التي يقدمها المراقب المتخصص في تدقيق القوائم تجعل هذه القوائم ذات مصداقية وجودة عالية قد تدفع الشركات الى دفع مبالغ أكثر الى المراقب المتخصص مقارنة بغير المتخصص.

٣. تحليل وتفسير نتائج الاستبانة:

لغرض استكمال الجانب العملي من البحث تم تصميم استبانة استبانة، وذلك بهدف جمع البيانات ولغرض التحقق من صدقها تم عرضها على مجموعة من المختصين من أساتذة الجامعات، ووزعت الاستبانة على عينة عشوائية تتألف من (٦٠) فرداً من مراقبي الحسابات العاملين في مدينة أربيل التابعة لإقليم كردستان العراق، استرد منها (٥٢) استبانة وتضمنت (٤٨) استبانة منها قابلة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج EasyFit، وكانت المعالجة على النحو الآتي:

٣-١ الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية:

تم وصف الخصائص الشخصية للعينة التي تناولتها الاستبانة من خلال تحديد الفئات، التكرارات، والنسبة لبعض المعلومات الشخصية للمبحوثين والتي تضمنت النشاط الذي تعمل فيه،

عدد سنوات الخدمة في المهنة، هل توجد منافسة بين مراقبي الحسابات في كسب العملاء (الشركات) حول تدقيق القوائم المالية، وهل لديك إلمام بإستراتيجيات التنافس، وهي ملخصة في الجدول (1).

الجدول (1) التوزيع التكراري حسب الخصائص الشخصية

| النسبة | التكرار | الفئات | الخاصية |
|--------|---------|----------------|---|
| 0% | 0 | شركات صناعية | النشاط الذي تعمل فيه |
| 14.6% | 7 | شركات تجارية | |
| 2.1% | 1 | شركات خدمية | |
| 83.3% | 40 | جميع الشركات | |
| 25% | 12 | 1-5 | سنوات الخدمة في المهنة |
| 20.8% | 10 | 6-10 | |
| 25% | 12 | 11-15 | |
| 29.2% | 14 | أكثر من 15 سنة | |
| 95.83% | 46 | نعم | هل توجد منافسة بين مراقبي الحسابات في كسب العملاء (الشركات) |
| 4.17% | 2 | لا | |
| 100% | 48 | | المجموع |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

من خلال الجدول (1) نلاحظ لخاصية النشاط الذي تعمل فيه بلغت أكبر نسبة من العينة المبحوثة من فئة جميع الشركات، إذ كانت 83.3% بينما كانت فئة الشركات التجارية بنسبة بلغت 14.6% وأخيراً فئة الشركات الخدمية بنسبة ضئيلة جداً بلغت 2.1% ويتضح من ذلك ان أكثرية المراقبين لا يعملون في قطاع متخصص وهذا يعطي مصداقية أكبر لموضوع البحث بسبب تركيزها على الدور الأكبر الذي يلعبه التخصص في تدقيق القوائم المالية. وفيما يخص سنوات الخدمة في المهنة توزعت بين 25% للفئة (1-5) سنوات، 20.8% للفئة (6-10) سنوات، 25% للفئة (11-15) سنة، وأخيراً بنسبة 29.2% للفئة (أكثر من 15 سنة)، ويتضح من ذلك انه لم يتم توزيع استمارة الاستبانة على الأشخاص الذين لديهم خدمة وظيفية اقل من سنة والسبب يرجع الى قلة خبرتهم العلمية والعملية حول موضوع البحث اضافة الى ذلك فإن الاشخاص الذين لديهم خبرة أكثر من (6) سنة هم الاغلبية بنسبة 75%، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاجابات التي تم الحصول عليها أيضاً. أما فيما يخص المنافسة بين مراقبي الحسابات في كسب العملاء (الشركات) أثبتت النتائج أن نسبة 95.83% أكدوا على وجودها مقابل 4.17% لم يؤكدوا على وجودها، وهذا يدل على إن أكثرية عينة البحث أكدوا على وجود منافسة بين مراقبي الحسابات في كسب العملاء (الشركات).

٢-٣ متغيرات الاستبانة:

للاستخدام الكمي تم تحليل وقياس متغيرات الاستبانة باعتبار ان المتغير المستقل يمثل "التخصص القطاعي لمراقب الحسابات" بالمتوسط العام إلى (12) فقرة مقسمة الى بُعدان يمثل البُعد الأول "الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات" وله ست فقرات بينما يمثل البُعد الثاني "المعرفة بنشاط العميل" وله ست فقرات أيضاً، والمتغير التابع "استراتيجيات التنافس" الذي تم قياسه من خلال المتوسط العام إلى (12) فقرة مقسمة إلى بُعدان أيضاً لكل منها ست فقرات، إذ يمثل البُعد الأول "استراتيجية أقل كلفة" بينما يمثل البُعد الثاني "استراتيجية التميز"، وذلك من خلال مقياس ليكرت الخماسي.

٣-٣ ثبات واتساق الاستبانة:

يمكن قياس الثبات والاتساق الداخلي لمفردات متغيرات وابعاد الاستبانة من خلال اختبار كرونباخ ألفا كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول (2) معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة

| عدد الفقرات | معامل كرونباخ ألفا | المتغيرات والابعاد |
|-------------|--------------------|--|
| 12 | 0.831 | المتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات) |
| 6 | 0.782 | البُعد الأول: الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات |
| 6 | 0.701 | البُعد الثاني: المعرفة بنشاط العميل |
| 12 | 0.799 | المتغير التابع (استراتيجيات التنافس) |
| 6 | 0.765 | البُعد الأول: استراتيجية أقل كلفة |
| 6 | 0.656 | البُعد الثاني: استراتيجية التميز |
| 24 | 0.901 | فقرات الاستبانة |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

تمتلك متغيرات وابعاد الاستبانة مستوى عال من الثبات لأن قيمة كرونباخ ألفا كانت أكبر من 60% (أقل قيمة بلغت 65.6%)، وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لفقرات متغيرات الاستبانة وأبعادها، وأيضاً فقرات الاستبانة الكلية بشكل عام، إذ بلغ معامل كرونباخ ألفا 90.1%.

٤-٣ اختبار توزيع بيانات الاستبانة:

من العناصر الرئيسية في تحليل الاستبانة اختبار توزيع البيانات حول التوزيع الطبيعي اعتماداً على اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) الذي يكتب اختصاراً (K.S) واختبار كاي-تربيع (Ali, et al., 2023:49) التي يترتب عليها اختيار الطريقة الملائمة لاختبار فرضيات البحث، وفرضية الاختبار كانت كما يأتي:
فرضية العدم: متغيرات وابعاد الاستبانة لها توزيع طبيعي.
الفرضية البديلة: متغيرات وابعاد الاستبانة ليس لها توزيع طبيعي.
بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (EasyFit) تم اختبار الفرضية أعلاه وتلخيص النتائج في الجدول (3).

الجدول (3) اختبار- التوزيع الطبيعي

| المتغير أو البُعد | Chi-Squared | | K. S. | |
|-------------------|-----------------|---------|---------|-----------------|
| | القيمة الجدولية | قيمة p- | الاحصاء | القيمة الجدولية |
| المستقل | 9.4877 | 0.439 | 3.7570 | 0.1922 |
| البُعد- الأول | 7.8147 | 0.000 | 23.720 | 0.1922 |
| البُعد- الثاني | 9.4877 | 0.959 | 0.6352 | 0.1922 |
| التابع | 9.4877 | 0.004 | 15.286 | 0.1922 |
| البُعد- الأول | 7.8147 | 0.007 | 11.987 | 0.1922 |
| البُعد- الثاني | 7.8147 | 0.092 | 6.4329 | 0.1922 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (Easy Fit).

الجدول (3) يبين أن اختبار (K.S) للمتغير المستقل وبعده الأول مع البُعد الأول للمتغير التابع ليس له توزيع طبيعي لأن إحصاء الاختبار كانت تساوي (0.2544، 0.2172 و 0.2079) على التوالي، وكانت أكبر من القيمة الجدولية (0.1922) وهذا ما أكدته قيم-p (0.003، 0.018 و 0.027) على التوالي وهي كانت أقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05). في حين كانت (٣٢٣)

متغيرات البحث الباقية لها توزيع طبيعي لأن إحصاء الاختبار كانت أقل من القيمة الجدولية (0.1922) وهذا ما أكدته قيم-p والتي كانت أكبر من مستوى معنوية الاختبار (0.05).

اختبار كاي - تربيع يوضح أن البعد الأول للمتغير المستقل مع المتغير التابع وبعده الأول ليس له توزيع طبيعي لأن إحصاء الاختبار تساوي (23.720، 15.286 و 11.987) على التوالي وهي كانت أكبر من القيم الجدولية (7.8147، 9.4887 و 7.8147) وهذا ما أكدته قيم-p (0.000، 0.004 و 0.007) على التوالي وهي كانت أقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05). بينما متغيرات البحث الباقية لها توزيع طبيعي لأن إحصاء الاختبار أقل من القيمة الجدولية (0.1922) وهذا ما أكدته قيم-p وهي أكبر من مستوى معنوية الاختبار (0.05).

أخيراً يمكن القول إن المتغير المستقل، وبعده الثاني مع المتغير التابع، وبعده الثاني لها توزيع طبيعي في حين كان البعد الأول للمتغير المستقل والتابع لا يتوزع طبيعياً.

٥-٣ الوصف الإحصائي لمتغيرات الاستبانة:

تضمنت الاستبانة متغيران إحداها مستقل والثاني تابع ولكل منهما بُعدان تم تصنيفها وقياسها كما يأتي:

المتغير المستقل: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: يفترض البحث أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يركز على (12) فقرة لخصت حسب أهميتها في الجدول (4).

الجدول (4) قياس المتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات)

| ت | الفقرات | الوسط | درجة الاتفاق | الانحراف المعياري |
|--|--|--------|--------------|-------------------|
| البُعد الأول: الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات | | | | |
| X1 | ربط التأهيل العلمي والمهني بمجال التخصص الدقيق | 4.5417 | 90.83 | .61742 |
| X3 | التدريب والتأهيل المستمر في النشاط أو القطاع المختص | 4.4792 | 89.58 | .54537 |
| X6 | الحضور في المؤتمرات والندوات العلمية حسب مستجدات القطاع الذي ينتمي إليه | 4.4583 | 89.17 | .61742 |
| X4 | رفع مستوى التأهيل المهني باستخدام التقنيات الحديثة في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق | 4.3542 | 87.08 | .60105 |
| X2 | امتلاك مهارات تقنية عالية في أداء خدمات التدقيق ومسايرة التطورات التي تحدث في المهنة باستمرار | 4.3542 | 87.08 | .56454 |
| X5 | المعالجة الآنية للحالات والمشاكل التي تحدث أثناء عملية التدقيق | 4.1250 | 82.50 | .56962 |
| | المتوسط | 4.3854 | 87.71 | 0.5859 |
| البُعد الثاني: المعرفة بنشاط العمل | | | | |
| X9 | المعرفة بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق المرتبطة بالقطاع المعني | 4.6042 | 92.08 | .60983 |
| X7 | الدراسة بنشاط العمل من خلال فهم طبيعة المعاملات وتسهيل تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق في القطاع المعني | 4.5208 | 90.42 | .58308 |
| X12 | المعرفة بالأنظمة المحاسبية المطبقة في الشركة محل التدقيق | 4.3750 | 87.50 | .56962 |
| X8 | استثمار الطاقات لتطوير وتحديث المعرفة العلمية والمهنية في تدقيق الحسابات وفقاً لتطورات القطاع المعني | 4.3333 | 86.67 | .69446 |
| X10 | الدراسة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية | 4.2083 | 84.17 | .65097 |
| X11 | الدقة في تقدير مخاطر التدقيق من خلال معرفة بنود الحسابات بالقوائم المالية للقطاع المعني | 4.1667 | 83.33 | .69446 |
| | المتوسط | 4.3681 | 87.36 | 0.6337 |
| | المتوسط العام | 4.3767 | 87.53 | 0.6098 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (Easy Fit).

الجدول (4) يبين أن المتوسط العام للمتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات) بلغ (4.3767)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.3767) الذي يدل على اتفاق الباحثين مع فقرات المتغير المستقل ودرجة اتفاق بلغت 87.53% وانحراف معياري بلغ (0.6098). وكان السؤال التاسع (المعرفة بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق المرتبطة بالقطاع المعني) له أكبر متوسط (4.6042) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.6042) ودرجة اتفاق بلغ 92.08% وانحراف معياري بلغ (0.60983)، يليه السؤال الأول (ربط التأهيل العلمي والمهني بمجال التخصص الدقيق) بمتوسط (4.5417) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.5417) ودرجة اتفاق بلغ 90.83% وانحراف معياري (0.61742) في حين كان السؤال الخامس (المعالجة الأنبية للحالات والمشاكل التي تحدث أثناء عملية التدقيق) في ذيل القائمة بمتوسط (4.1250) وأعلى أيضاً من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.1250) ودرجة اتفاق 82.50% وانحراف معياري (0.56962)، كما نلاحظ أن بقية الفقرات بمتوسطات مختلفة ودرجات اتفاق متفاوتة.

الجدول (4) يوضح أن متوسط البعد الأول (الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات) يساوي (4.3854) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.3854) الذي يدعم اتفاق العينة المدروسة مع فقرات البعد الأول ودرجة اتفاق 87.71% وانحراف معياري (0.5859) يدعم تقارب الآراء حول فقرات قياس البعد الأول للمتغير المستقل. متوسط البعد الثاني (المعرفة بنشاط العميل) بلغ (4.3681) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.3681) الذي يدعم اتفاق العينة المدروسة مع فقرات البعد الثاني ودرجة اتفاق بلغت 87.36% وانحراف معياري (0.6337) يدعم تقارب الآراء حول فقرات قياس البعد الثاني للمتغير المستقل.

المتغير التابع: استراتيجيات التنافس: هذا المتغير له (12) فقرة مقسمة إلى بعدين كل منهما ست فقرات تلخصت وفق تسلسل درجة الاتفاق في الجدول (5).

الجدول (5) قياس المتغير التابع (استراتيجيات التنافس)

| ت | الفقرات | الوسط | درجة الاتفاق | الانحراف المعياري |
|--|--|--------|--------------|-------------------|
| البعد الأول: استراتيجيات أقل كلفة | | | | |
| Y1 | توفير الوقت اللازم في التخطيط والإجراءات التدقيقية | 4.6458 | 92.92 | .63546 |
| Y2 | تحديد أسعار خدمات التدقيق بما يناسب العميل ومراقبة أسعار المنافسين لتوفير التكاليف وتخفيض الأسعار باستمرار | 4.3333 | 86.67 | .83369 |
| Y6 | تحقيق الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وكسب عملاء جدد | 4.0417 | 80.83 | .79783 |
| Y3 | تحميل تكاليف التدريب على عملاء القطاع بنسبة أقل مقارنة بغير المتخصصين لقلّة عملائهم في القطاع الواحد | 4.0000 | 80.00 | .61885 |
| Y4 | الوفورات في كلفة عملية التدقيق نتيجة الكفاءة والخبرة بنشاط العميل وتجنب الأخطاء في إجراءات التدقيق مقارنة بالمنافسين | 4.0000 | 80.00 | .41257 |
| Y5 | زيادة إيرادات خدمات التدقيق بالتركيز على تخفيض أجور الأتعاب لدعم سياسة تقديم الخدمات بأقل الأسعار | 3.9375 | 78.75 | .66545 |
| | المتوسط | 4.1597 | 83.20 | 0.6606 |
| البعد الثاني: استراتيجيات التميز | | | | |
| Y7 | تقديم المراقب المتخصص خدمات ذات جودة عالية بغض النظر عن كلفة اتعابه | 4.4375 | 88.75 | .61562 |
| Y8 | المهارة في عملية التدقيق لضمان نوعية عالية من خدمات التدقيق بالاعتماد على خطط وإجراءات تدقيقية متميزة | 4.3542 | 87.08 | .60105 |

| ت | الفقرات | الوسط | درجة الاتفاق | الانحراف المعياري |
|-----|--|--------|--------------|-------------------|
| Y12 | العمل على تقديم خدمات تدقيقية مميزة أفضل من المنافسين في ظل التغيرات التي تحدث في البيئة المحاسبية والتدقيقية | 4.2500 | 85.00 | .69954 |
| Y10 | التقليل من فجوة توقعات المستخدمين كفجوة المعرفة بنشاط العميل وفجوة الأداء نتيجة الاختلاف في توقعات أصحاب المصالح | 4.1875 | 83.75 | .73387 |
| Y11 | تطوير ما يتطلب من تقنيات لتقديم أو أداء خدمة التدقيق على أحسن وجه | 4.1042 | 82.08 | .72169 |
| Y9 | مراقبة خدمات الشركات ومكاتب التدقيق المنافسة لتقديم خدمات أكثر ابتكاراً لتحقيق الاحتفاظ بالعملاء وكسب عملاء جدد | 4.0625 | 81.25 | .66545 |
| | المتوسط | 4.2326 | 84.65 | 0.6729 |
| | المتوسط العام | 4.1962 | 83.92 | 0.6668 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (Easy Fit).

الجدول (5) يوضح أن المتوسط العام (استراتيجيات التنافس) الذي يمثل المتغير التابع يساوي (4.1962) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.1962) الذي يدل على اتفاق العينة المدروسة مع فقرات المتغير التابع وبدرجة اتفاق 83.92% وانحراف معياري (0.6668) يدعم تقارب الآراء حول فقرات قياس المتغير التابع. وكان السؤال الأول (توفير الوقت اللازم في التخطيط والإجراءات التدقيقية) له أكبر متوسط (4.6458) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.6458) ودرجة اتفاق 92.92% وانحراف معياري (0.63546)، ثم يليه السؤال السابع (تقديم المراقب المتخصص خدمات ذات جودة عالية بغض النظر عن كلفة اتعابه) بمتوسط (4.4375) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بـ (1.4375) ودرجة اتفاق 88.75% وانحراف معياري (0.61562) في حين كان السؤال الخامس (زيادة إيرادات خدمات التدقيق بالتركيز على تخفيض أجور الأتعاب لدعم سياسة تقديم الخدمات بأقل الأسعار) في ذيل القائمة بمتوسط (3.9375) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (0.9375) ودرجة اتفاق 78.75% وانحراف معياري بمقدار (0.66545)، بينما كانت بقية الأسئلة بمتوسطات مختلفة ودرجات اتفاق متفاوتة. الجدول (5) يوضح أيضاً أن متوسط البُعد الأول (استراتيجية أقل كلفة) يساوي (4.1597) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.1597) الذي يدل على اتفاق العينة المدروسة مع فقرات البُعد الأول وبدرجة اتفاق 83.20% وانحراف معياري (0.6606) يدعم تقارب الآراء حول فقرات قياس البُعد الأول للمتغير التابع. متوسط البُعد الثاني (استراتيجية التميز) يساوي (4.2326) وأعلى من المتوسط الفرضي (3) بمقدار (1.2326) الذي يدل على اتفاق العينة المدروسة مع أسئلة البُعد الثاني وبدرجة اتفاق 84.65% وانحراف معياري (0.6729).

٦-٣ اختبار فرضيات الدراسة:

تناول البحث اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس.

تم اختبار الفرضية أعلاه من خلال تقدير معامل الارتباط الخطي البسيط (Ali,2018:266) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس واختبار معنوية العلاقة تحت مستوى المعنوية (0.05) كما هو ملخص في الجدول (6).

الجدول (6) العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس

| معامل الارتباط الخطي البسيط | قيمة-p | حجم العينة | النتيجة |
|-----------------------------|--------|------------|------------|
| 0.855** | 0.000 | 48 | معنوي جداً |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (6) يبين وجود علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس مقدارها 85.5% وهي معنوية جداً لأن قيمة-p كانت تساوي صفر وأقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس. وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبعد استراتيجية أقل كلفة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبعد استراتيجية التميز.

تم اختبار الفرضيات أعلاه من خلال تقدير معامل الارتباط الخطي البسيط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وكل بعد من أبعاد استراتيجيات التنافس واختبار معنوية العلاقة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) كما هو موضح في الجدول (7).

الجدول (7) العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأبعاد استراتيجيات التنافس

| أبعاد استراتيجيات التنافس | التخصص القطاعي لمراقب الحسابات | قيمة-p | النتيجة |
|---------------------------|--------------------------------|--------|------------|
| استراتيجية أقل كلفة | 0.747** | 0.000 | معنوي جداً |
| استراتيجية التميز | 0.737** | 0.000 | معنوي جداً |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (7) يبين وجود علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبتعد استراتيجية أقل كلفة مقدارها 74.7% وهي معنوية جداً لأن قيمة-p كانت تساوي صفر وأقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05)، أيضاً كانت هنالك علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبتعد استراتيجية التميز مقدارها 73.7% (أقل قيمة ارتباط) وهي معنوية جداً لأن قيمة-p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأبعاد استراتيجيات التنافس.

الفرضية الفرعية الثانية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات واستراتيجية التنافس.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد المعرفة بنشاط العميل واستراتيجية التنافس.

تم اختبار الفرضيات أعلاه من خلال تقدير معامل الارتباط الخطي البسيط بين أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس واختبار معنوية العلاقة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) كما هو موضح في الجدول (8).

الجدول (8) العلاقة بين أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس

| النتيجة | قيمة-p | استراتيجيات التنافس | ابعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات |
|------------|--------|---------------------|--------------------------------------|
| معنوي جداً | 0.000 | 0.774** | الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات |
| معنوي جداً | 0.000 | 0.756** | المعرفة بنشاط العميل |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (8) يبين وجود علاقة طردية قوية بين بُعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس مقدارها 77.4% وهي معنوية جداً لأن قيمة-p كانت تساوي صفر وأقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05)، أيضاً كانت هنالك علاقة طردية قوية بين بُعد المعرفة بنشاط العميل واستراتيجيات التنافس مقدارها 75.6% (أقل قيمة ارتباط) وهي معنوية جداً لأن قيمة-p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستراتيجيات التنافس.

الفرضية الرئيسية الثانية:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس.

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو المتغير المستقل بينما يمثل استراتيجيات التنافس المتغير التابع وسيتم اختبار الفرضية اعتماداً على تقدير معاملات الانحدار الخطي البسيط (Ali, et al., 2023:10). واختباراتهم تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05). وكانت نتائج التحليل ملخصة في الجدول (9).

الجدول (9) تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس

| استراتيجيات التنافس | معاملات الانحدار | قيم-p | قيم-t | F | قيمة-p | R ² |
|--------------------------------|------------------|-------|--------|--------|--------|----------------|
| التخصص القطاعي لمراقب الحسابات | القيمة الثابتة | 0.299 | 0.854 | 124.94 | 0.000 | 0.731 |
| | ميل الانحدار | 0.890 | 11.178 | | | |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

من خلال الجدول (9) نلاحظ أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تفسر 73.1% من التغيرات الحاصلة في استراتيجيات التنافس، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في خط الانحدار كما يبين أن قيمة-F المحسوبة (124.94) وأكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبدرجات حرية بلغت (1 و 46) والتي تساوي (4.0211) وهذا يدعم ملاءمة الانحدار الخطي للبيانات وهذا ما أكدته قيمة-p والتي تساوي صفر وأقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك تأثير معنوي ذو دلالة (٣٢٨)

إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في استراتيجيات التنافس، والتي قد تم اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 0.299 + 0.890x_i$$

وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بعد استراتيجية أقل كلفة.
 - يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بعد استراتيجية التميز.
- التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو المتغير المستقل بينما يمثل أبعاد استراتيجيات التنافس المتغير التابع، لذلك سيتم اختبار الفرضية اعتماداً على تقدير الانحدار الخطي البسيط وإجراء اختباراتهم تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05). وكانت النتائج ملخصة في الجدول (10).

الجدول (10) تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على أبعاد استراتيجيات التنافس

| أبعاد استراتيجيات التنافس | معاملات الانحدار | قيم-p | قيم-t | F | قيمة-p | R ² |
|---------------------------|------------------|-------|-------|--------|--------|----------------|
| استراتيجية أقل كلفة | القيمة الثابتة | 0.020 | 0.971 | 58.212 | 0.000 | 0.559 |
| | ميل الانحدار | 0.946 | 0.000 | | | |
| استراتيجية التميز | القيمة الثابتة | 0.578 | 0.250 | 54.804 | 0.000 | 0.544 |
| | ميل الانحدار | 0.835 | 0.000 | | | |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

من خلال الجدول (10) نلاحظ أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 55.9% من التغيرات الحاصلة في بُعد استراتيجية أقل كلفة، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الانحدار الخطي المقدر، كما يبين أن قيمة-F المحسوبة (58.212) وأكبر من قيمتها المجدولة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبدرجات حرية بلغت (1 و46) والتي تساوي (4.0211) وهذا يدعم ملاءمة الانحدار الخطي للبيانات وهذا ما أكدته قيمة-p والتي تساوي صفر وأقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بُعد استراتيجية أقل كلفة، والتي تم إجراء اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على كل مجتمع الدراسة، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_{li} = 0.020 + 0.946x_i$$

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 54.4% من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التميز، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الانحدار الخطي المقدر، كما يبين أن قيمة-F المحسوبة (54.804) وأكبر من القيمة المجدولة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبدرجات حرية تساوي (1 و46) والتي كانت (4.0211) وهذا يدل على أن الانحدار الخطي المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكدته قيمة-p التي كانت تساوي صفر وأقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05)

وهذا يدعم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بُعد استراتيجية التميز، والتي تم إجراء اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على كل مجتمع الدراسة، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_{2i} = 0.578 + 0.835x_i$$

الفرضية الفرعية الثانية:

- هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات على استراتيجية التنافس.
 - هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد المعرفة بنشاط العميل على استراتيجية التنافس.
- أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو المتغير المستقل بينما يمثل استراتيجيات التنافس المتغير التابع لذلك سيتم اختبار الفرضية اعتماداً على تقدير الانحدار الخطي البسيط وإجراء اختباراتهم تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05). وكانت النتائج ملخصة في الجدول (11).

الجدول (11) تأثير أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس

| أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات | معاملات الانحدار | قيم-p | قيم-t | F | قيمة-p | R^2 |
|--------------------------------------|------------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات | القيمة الثابتة | 1.047 | 2.743 | 68.584 | 0.000 | 0.599 |
| | ميل الانحدار | 0.718 | 8.282 | | | |
| المعرفة بنشاط العميل | القيمة الثابتة | 1.107 | 2.795 | 61.353 | 0.000 | 0.572 |
| | ميل الانحدار | 0.707 | 7.833 | | | |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل للبرنامج الإحصائي (SPSS).

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات يفسر 59.9% من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التنافس، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود بُعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات في الانحدار الخطي المقدر، كما يبين أن قيمة-F المحسوبة (68.584) وأكبر من قيمتها المجدولة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبدرجات حرية بلغت (1 و 46) والتي تساوي (4.0211) وهذا يدعم ملائمة الانحدار الخطي للبيانات وهذا ما أكدته قيمة-p والتي تساوي صفر وأقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي يدعم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات على استراتيجية التنافس، والتي تم إجراء اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على كل مجتمع الدراسة، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 1.047 + 0.718x_{1i}$$

المعرفة بنشاط العميل يفسر 57.2% من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التميز، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الانحدار الخطي المقدر، كما يبين أن قيمة-F المحسوبة (61.353) وأكبر من القيمة المجدولة تحت مستوى معنوية الاختبار (0.05) وبدرجات حرية تساوي (1 و 46) والتي كانت (4.0211) وهذا يدل على أن الانحدار الخطي المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكدته قيمة-p والتي كانت تساوي صفر وأقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05) وهذا يدعم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هنالك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد المعرفة

بنشاط العميل على استراتيجية التنافس، والتي تم إجراء اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على كل مجتمع الدراسة، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 1.107 + 0.707x_{2i}$$

٤. الاستنتاجات والتوصيات:

٤-١ الاستنتاجات:

بناءً على ما تقدم من التحليلات النظرية والعملية لمتغيرات البحث توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. يسهم التخصص القطاعي لمراقب حسابات متخصص في قطاع معين في تقديم الخدمات التدقيقية ذات الجودة العالية بأقل وقت وجهد لأداء عملية التدقيق من خلال الكفاءة المهنية المرتبطة بالمراقب باعتباره شخصاً مهنيًا مزاولاً للمهنة، وتعمق التخصص القطاعي من مستوى إدراك المراقب بطبيعة النشاط أوخصائص الشركة محل التدقيق.
٢. تعد استراتيجيات التنافس أحد أهم أولويات استراتيجيات الأعمال التي تستند إليها جميع المهن في الوقت الحاضر بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق باعتبارها الآلية المعتمدة لإستدامة النشاط والبقاء في سوق المنافسة. ويمكن أن يتنافس مراقب الحسابات في سوق العمل للإحتفاظ بالعملاء الحاليين وإكتساب عملاء جدد من خلال التركيز على إستراتيجيتين هما إستراتيجية أقل التكلفة بالتركيز على تقديم الخدمات بأقل الأسعار مقارنة بالمنافسين، وإستراتيجية التميز من خلال التميز في خدمات التدقيق.
٣. توجد منافسة بين مراقبي الحسابات على وفق آراء عينة البحث في كسب عملائهم من الشركات لتدقيق القوائم المالية، وقد يرجع ذلك الى الزيادة المستمرة في عدد مراقبي الحسابات وكثرة الشركات العاملة في إقليم كردستان بشكل عام ومدينة اربيل بشكل خاص، لذا يتطلب على المراقبين البحث عن أساليب معينة للحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة من العملاء (الشركات محل التدقيق) للبقاء في سوق المنافسة.
٤. من خلال إجراء الدراسة الميدانية لإختبار العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وإستراتيجيات التنافس أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات مع بُعد إستراتيجية أقل التكلفة وبُعد إستراتيجية التمييز كأبعاد إستراتيجيات التنافس في مهنة التدقيق، فضلاً عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات المتمثلة بالكفاءة المهنية لمراقب الحسابات والمعرفة بنشاط العميل مع استراتيجيات التنافس.
٥. من خلال إجراء الدراسة الميدانية لاختبار أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استراتيجيات التنافس أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على بُعد استراتيجية أقل كلفة وبُعد استراتيجية التميز، كما أظهرت النتائج بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبُعد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات وبُعد المعرفة بنشاط العميل على استراتيجيات التنافس.

٢-٤ التوصيات:

بناءً على الاستنتاجات السابقة يوصى الباحث بما يأتي:

١. ضرورة توجه المختصين ومراقبي الحسابات نحو تطبيق التخصص القطاعي في تدقيق القوائم المالية وتسهيل كافة المتطلبات التي تساعد على توزيع المراقبين على أساس القطاعات التي ينتمون إليها لدورهم الفعال في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المنشورة من جهة وإمكانية استمرار أعمال الشركات ومكاتب التدقيق في العمل والبقاء في سوق المنافسة من جهة أخرى.
٢. ضرورة إهتمام الجهات المعنية بتنظيم مهنة التدقيق في العراق وإقليم كردستان بإعداد مراقبي الحسابات على أساس القطاعات، وذلك من خلال إصدار المتطلبات الخاصة لهذا الغرض بحيث يتم تحديد أهدافه وأهميته وكيفية العمل به وتطبيقه في الواقع العملي، فضلاً عن تحديد المتطلبات المتعلقة بالكفاءة المهنية والمعرفة الكاملة بنشاط العميل وذلك لتأهيل الكفاءات من المراقبين تأهيلاً كاملاً وفق القطاع المعني ليكون على علم بالنشاط الذي يعمل فيه ويتسنى له القيام بواجباته المهنية بجودة عالية وبأقل وقت وجهد ممكن.
٣. ضرورة اهتمام الشركات أو مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان والعراق في الحصول على المؤهلات العلمية والعملية على علم بالقطاع الذي ينتمي إليه العميل من الشركات محل التدقيق لمساهمته في الإرتقاء بجودة الأداء المهني لعملية التدقيق.
٤. ضرورة التنسيق بين الشركات أو مكاتب التدقيق والجهات المختصة من النقابات والجمعيات والمنظمات المهنية لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لتطوير أداء مراقب الحسابات لتوضيح آليات تطبيق استراتيجية التخصص لمراقب الحسابات في مجال الصناعة التي ينتمي إليها العميل.
٥. توجه نقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان باعتبارها الجهة المسؤولة عن تخريج كفاءات من مراقبي الحسابات بالتنسيق مع الجهات المختصة منها مجلس مهنة المحاسبة والتدقيق والجامعات وغيرها بإنشاء مركز بحث متطور لمساعدة المحاسبين القانونيين المتدربين ومراقبي الحسابات الممارسين للمهنة لتطوير قدراتهم وخبراتهم العلمية والمهنية بما يتوافق مع المستجدات الحديثة بصورة مستمرة بما فيها التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.
٦. إصدار تعليمات أو توجيهات أو معايير خاصة من الجهات المعنية وفقاً للقطاعات الإقتصادية المتواجدة لمساعدة مراقبي الحسابات على آلية تطبيق التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات أثناء مزاوله المهنة والعمل على إلزامهم بمحتويات ما يصدر من هذه التعليمات أو التوجيهات أو المعايير الخاصة.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. بلال، سليم وشيخي، بلال، (٢٠٢٠)، دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين لولاية سطيف، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيروالعلوم التجارية، المجلد ١٣، العدد ٣.
٢. تاني، عبدالمؤمن وصحراوي، ياسين، (٢٠٢٢)، مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية حسب آراء مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد ٩، العدد ١٧.

٣. جمعة، نادية خواجه موسى، (٢٠١٦)، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان.
٤. جميل، قصي سالم، (٢٠٢٣)، انعكاس التسويق الإلكتروني في تعزيز الميزة التنافسية: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من الموظفين العاملين في شركة بغداد للمشروبات الغازية مركز الموصل التسويقي، مجلة إقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد ٤، العدد ٦.
٥. الحداد، سامح عبدالرزاق، (٢٠٠٨) تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، فلسطين.
٦. حسن، أحمد إبراهيم سعيد، (٢٠١٧)، دور المعرفة السوقية في اختيار الإستراتيجيات التنافسية: دراسة عينة من مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية، بحث ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.
٧. حسين، يسرى محمد، (٢٠١٠)، دور الإدارة المعرفية في تحديد كفاءة أداء المنظمات الفندقية: دراسة حالة تطبيقية في فندق فلسطين، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٥.
٨. دجبور، لؤي صبحي، (٢٠١٠)، دور ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات، بحث ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.
٩. شلا، محمد نزار، (٢٠١٥)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.
١٠. الصغير، محمد السيد محمد الصغير، (٢٠٠٨)، دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد ٢٢، العدد ٢.
١١. الطائي، ليلي جارا الله خليل والدليمي، هديل أحمد خلف، (٢٠٢٢)، دور التسويق التفاعلي في بناء الميزة التنافسية: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من العاملين في المصارف التجارية في مدينة الموصل، مجلة إقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد ٣، العدد ٢.
١٢. عزت، ريزان صلاح الدين، (٢٠٠٨)، استخدام أسلوب كايزن في دعم استراتيجية أقل كلفة: دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الاسفنج والمفروشات، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة دهوك، كلية الإدارة والإقتصاد، العراق.
١٣. عمر، سيف الدين الزين محمد، (٢٠٢٠)، التخصص الصناعي لمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية التجارة، السودان.
١٤. كلاب، راغب محمد راغب، (٢٠١٨)، واقع التخصص القطاعي لدى مكاتب التدقيق في فسطين وفقاً لمدخل الحصة السوقية المرجحة- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، فلسطين.
١٥. محمد، زينب ادريس النعيم، (٢٠١٩)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في دعم الميزة التنافسية: ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية التجارة، السودان.
١٦. محمود، وائل حسين محمد، (٢٠١٩) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٣، العدد ٣.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

17. Ali, Taha Hussein & Albarwari, Nasradeen Haj Salih Albarwari & Ramadhan, Diyar Lazgeen, (2023), "Using the hybrid proposed method for Quantile Regression and Multivariate Wavelet in estimating the linear model parameters." Iraqi Journal of Statistical Sciences, Vol. 20, No. 1.

18. Ali, Taha Hussein & Al-Saffar, Avan & Ismael, Sarbast Saeed, (2023), "Using Bayes weights to estimate parameters of a Gamma Regression model." Iraqi Journal of Statistical Sciences, Vol. 20, No. 1.
19. Ali, Taha Hussein, 2018, Solving Multi-collinearity Problem by Ridge and Eigenvalue Regression with Simulation, Journal of Humanity Sciences, Vol. 20, No. 1.
20. Horngren, Charls, T. & Datar, Srikant M & Foster George, (2006), Cost accounting, A Managerial Emphasis, 12th ed., Prentice-Hall Inc.
21. Omidfar, Mahdi & Moradi, Mahdi, (2015), "The effect of Industry Mediterranean Journal of social sciences specialization on auditor's opinion in Iran, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 6, No. 1.
22. Sari, Dewi Kartika, (2018), "Audit Specialization and Audit Quality: The Role of Client's Business Strategy" in The 2nd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE) 2017 "The Importance on Advancing Vocational Education to Meet Contemporary Labor Demands", KnE Social Sciences, pages 144–172.
23. Thongchai, Chanpen & Ussahawanitchakit, Phaprukbaramee, (2015), Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand, The Business and Management Review, Vol. 7, No. 1.