

دور التخصص المهني لمحقق الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الاردن

أ.م.د. عمر إقبال توفيق *

المستخلص

يعد التخصص المهني احد المجالات المهمة التي يمكن من خلالها للمدقق الخارجي زيادة خبرته ومعرفته بطبيعة اعمال العميل وبما يساهم في زيادة جودة عملية التدقيق وبالتالي رفع مكانة المهنة في المجتمع ، هدفت الدراسة ببيان اثر التخصص المهني على تفعيل اليات الحوكمة، و إبراز دور وأهمية التخصص المهني للمدقق والدوافع وراء ظهوره. ولتحقيق هدف البحث ولإختبار صحة فرضياته قام الباحث بتصميم استبانته هدفها الاساسي قياس دور التخصص المهني للمدقق في تفعيل اليات حوكمة الشركات، وزعت على عينة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق ممن يشغل وظيفة مدير مكتب تدقيق او شريك او مدقق اول، خضع منها للتحليل (70) استبانته من مجموع الاستبانات الموزعة والبالغة (75) ، وتم استخدام تحليل الانحدار لإختبار فرضيات الدراسة، اظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط ايجابي ذات دلالات إحصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل اليات الحوكمة.ومن اهم توصيات الدراسة على مكاتب التدقيق في الاردن الاهتمام بالتخصص المهني بشكل كبير باعتباره استراتيجية ضرورية ومهمة لمكاتب التدقيق في الوقت الحاضر

Abstract

The specialization professional one mission, the areas in which they can external auditor to increase his experience and knowledge of the nature of the client's business and thus contributing to increase the quality of the audit process and thus raise the status of the profession in the community, purpose of this study demonstrate the impact of professional specialization to activate the mechanisms of governance, and to highlight the role and importance of vocational specialization of the auditor The motives behind the appearance. To achieve the aim of the research and to test the validity of hypotheses, the researcher designed a questionnaire aimed at the basic measure the role of professional specialization of the auditor in the activation mechanisms of corporate governance, and distributed to a sample of auditors Fimkateb Audit who holds the post of Director of the Office of Audit, partner, or Checker first, underwent them for analysis (70) questionnaire of the total distributed questionnaires and adult (75), was used regression analysis to test the hypotheses of the study the post of Director of the Office of Audit, partner, or Checker first, underwent them for analysis (70) questionnaire of the total distributed questionnaires and adult (75), was used regression analysis to test the hypotheses of the study, the results of the study

showed a positive correlation between statistical semantics occ/upational Specialty auditor and activate the mechanisms of governance. One of the main recommendations of the study on the audit offices in Jordan professional specialization attention largely as a necessary and important strategy for audit offices at the present time

The results of the study showed a positive correlation between statistical semantics occupational Specialty auditor and activate the mechanisms of governance. One of the main recommendations of the study on the audit offices in Jordan professional specialization attention largely as a necessary and important strategy for audit offices at the present time.

المقدمة

نتيجة لأخطاء التدقيق والمشاكل المحاسبية التي واجهت مدققي الحسابات، ازدادت في السنوات الأخيرة القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات، لذا بات من الضروري أن تقوم مهنة التدقيق ببذل كل ما تستطيع لرفع مكانه المهنة في المجتمع وزيادة ثقة الاطراف المستفيدة بالمهنة، وهذا يتطلب من مكاتب تدقيق الحسابات العمل على إعداد المدققين العاملين لديها من الناحية العلمية والعملية التطبيقية، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة فضلاً عن زيادة جودة عملية التدقيق وبالتالي رفع مكانه المهنة في المجتمع. واعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التخصص المهني للمدقق من أهم القضايا التي تؤثر في نجاح واستمرارية البقاء لمكاتب التدقيق، فضلاً عن ما اكده Sarbanes-Oxley Act من أن تخصص مكاتب التدقيق ومعرفتها المكثفة في قطاع العميل يدعم الصالح العام، وإن تطبيق قواعد الحوكمة والالتزام بها تعتبر في الوقت الحالي الضمانة لمناسبة لمستخدمين البيانات المالية للتأكد من صحة المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية. ولاشك أن تخصص مكاتب وشركات التدقيق في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسي يحقق مزايا عديدة منها تفعيل حوكمة الشركات وبما يضمن توفير الحماية لحقوق المساهمين واصحاب المصالح الاخرى.

مشكلة البحث

ادت عمليات الفساد المالي والإداري التي تعرضت لها العديد من الشركات، والتطورات الاقتصادية المتلاحقة وزيادة القواعد المحاسبية المتخصصة والدعاوى القضائية المرفوعة على المدقق امام القضاء، الى ضرورة العمل على تطوير اليات عمل المدقق الخارجي للتغلب على عمليات الفساد ومواكبة التطورات الاقتصادية بحيث يكون المدقق اكثر معرفة بنشاط العميل والصناعة التي يعمل بها، ويعد التخصص المهني احد المجالات المهمة التي يمكن من خلالها للمدقق الخارجي زيادة خبرته ومعرفته بطبيعة اعمال العميل وبما يساهم في زيادة جودة عملية التدقيق وبالتالي رفع مكانه المهنة في المجتمع، وبما ان تطبيق قواعد الحوكمة والالتزام بها، تعتبر المخرج السريع والحل المتكامل والفعال للعديد من المشاكل والسلبيات التي تواجه الشركات، لذا فان التخصص المهني للمدقق يمكن ان تعتبر احد الادوات الفعالة التي تساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات. وعليه فان السؤال الرئيس لمشكلة البحث تتمثل في التساؤل الاتي:

"هل يؤثر التخصص المهني للمدقق الحسابات على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية الآتية:

1. هل يؤثر التخصص المهني للمدقق في ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.
2. هل يؤثر التخصص المهني للمدقق في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.
3. هل يؤثر التخصص المهني للمدقق في تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح).
4. هل يؤثر التخصص المهني للمدقق في تفعيل الإفصاح والشفافية.
5. هل يؤثر التخصص المهني للمدقق في المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

اهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. إبراز دور وأهمية التخصص المهني للمدقق والدوافع وراء ظهوره.
2. بيان اثر التخصص المهني على تفعيل اليات الحوكمة.

اهمية البحث

1. توجيه مهنة تدقيق الحسابات في الاردن نحو التخصص المهني خاصة في ظل اتجاه العديد من شركات التدقيق العالمية نحو التخصص المهني.
2. الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق.
3. يعد التخصص المهني احد المداخل المهمة للتميز والتحسين المستمر.
4. يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على التخصص المهني ودورها في تحقيق شفافية التقارير المالية.

فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية :

توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني وتفعيل اليات الحوكمة. و تتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية :

1. هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني وتفعيل إطار حوكمة الشركات.
2. هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.
3. هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني للمدقق وتحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح) .
4. هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل الإفصاح والشفافية.
5. هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني للمدقق والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

منهج البحث:

أثبع البحث المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحقيق أهداف البحث.

طرق جمع البيانات:

المصادر الثانوية: اعتمد الباحثون على مصادر المعلومات المكتوبة مثل الكتب والدوريات والمجلات والمقالات العربية والأجنبية (على الرغم من ندرتها) والدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع والبحوث المنشورة على الانترنت.

المصادر الأولية: تم تصميم استبانة احتوت على عدد من الأسئلة تغطي متغيرات البحث، وذلك من أجل اختبار الفرضيات، وتم اختيار مقياس ليكرت الخماسي لتحديد بدائل الإجابة المتاحة. و وزعت الاستبانة على عينة البحث التي بلغت.

الدراسات السابقة والإطار النظري

أولاً : الدراسات السابقة

دراسة (Zuo& Guan,2014)

The Association of Audit Firm Size and Industry Specialization on Earnings Management: Evidence in China

هدفت الدراسة الى بيان العلاقة بين حجم شركة التدقيق والتخصص المهني للمدقق على إدارة الأرباح في سوق الصين، على أساس خلفية وخصائص المؤسسية للسوق الصين. ووضحت الدراسة ان إدارة الأرباح في الصين لديها ميزات مختلفة بالمقارنة مع السوق الأمريكية والأسواق المتقدمة الأخرى، والسبب هو ان الصين في عملية انتقال من الاقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق. وان سوق الأسهم الصيني واحدة من أكثر الأسواق تقلبا ومضاربة في العالم لأنها تنمو بسرعة. اظهرت نتائج ادراسة ان هناك أوجه قصور في خبرة شركات التدقيق في مجال التخصص المهني في كل من الصين والخارج، وأن حجم شركة التدقيق تربط سلبيا (عكسي) وبشكل كبير مع إدارة الأرباح ، خاصة مع زيادة الدخل، وليس هناك علاقة ارتباط معنوي كبير بين إدارة الأرباح والتخصص المهني، ووجود علاقة ارتباط عكسية بينهما في الشركات التي لديها إدارة الأرباح خاصة في مجال تخفيض الدخل. ووصت الدراسة بأنه يجب على الصين تعزيز تحسين جودة التدقيق والتأكيد على الاستمرار في تنفيذ سياسة "تصبح شركات التدقيق أكبر وأقوى". وعلاوة على ذلك، يجب الاهتمام بالتخصص المهني باعتبارها استراتيجية ضرورية وملحة.

دراسة (van Bergen,2013)**Auditor Industry Specialization and Audit Quality**

هدفت الدراسة توضيح العلاقة بين تخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة عملية التدقيق. فالتدقيق من الدراسات السابقة وجدت بان هنالك أثر إيجابي بين هذين البعدين خلال السنة الاولى، وركزت الدراسة على تأثير الطويل للتخصص المهني للمدقق على جودة التدقيق في الفترة بين 2004-2007. وتم قياس التخصص المهني باستخدام منهج حصة السوق مع إجمالي أصول كاساس. ولتحديد جودة التدقيق تم استخدام نموذج park & DeFon (2001) من خلال مقارنة المستوى المطلق لمستحققات رأس المال العامل غير الطبيعية من عملاء شركات التدقيق المتخصصة صناعياً مع شركات تدقيق غير المتخصصة. وظهرت نتائج تحليل الانحدار عدم وجود علاقة معنوية بين التخصص المهني الطويل للمدقق وجودة عملية التدقيق لذا تم رفض الفرضية الرئيسية للبحث، كذلك ان جودة عملية التدقيق لعملاء الشركات المتخصصة صناعياً ليست مختلفة بشكل واضح عن شركات التدقيق غير المتخصصة.

دراسة (Sun & Liu,2013)**Auditor industry specialization, board governance, and earnings management**

الغرض من هذه الدراسة هو دراسة تأثير التفاعل بين المدقق المتخصص صناعياً ومجلس الإدارة على إدارة الأرباح. وفحصت الدراسة ما إذا كان استقلال المجلس هو أكثر أو أقل فعالية في تقييد إدارة الأرباح للشركات التي يتم تدقيقها مدققين مختصين، تم جمع البيانات الأمريكية من قاعدة بيانات أعضاء مجلس الإدارة (RiskMetrics) وقاعدة البيانات (Compustat). وتم استخدام تحليل الانحدار لاختبار افتراضات الدراسة. بينت نتائج الدراسة أن إدارة الأرباح يرتبط سلباً مع استقلال مجلس الإدارة للشركات التي يتم تدقيقها مدققين مختصين مقابل الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدققين غير متخصصين، وهذا يتفق مع فكرة أن هناك علاقة تكاملية بين تخصص المهني للمدقق ومجلس الإدارة. النتائج اوضحت ايضا وجود تفاعل ايجابي بين التخصص المهني ومجلس الإدارة على جودة المحاسبة. تشير نتائجنا أن صناعة المدقق التخصص يمكن أن تحسن فعالية مجالس الإدارة في تقييد إدارة الأرباح.

دراسة (Bills,et.al,2013)**Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries.**

تناولت الدراسة ما إذا كان المدقق المتخصص يستفيد من وفورات الحجم في الصناعات المتجانسة (المتشابهة) التي يتم تدقيقها، باعتبار ان تدقيق الشركات المتشابهة يولد لدى المدقق الخبرة الكافية التي تمكنه من اختصار الكثير من اجراءات التدقيق وبالتالي تحقيق كفاءة التكلفة (تخفيض التكلفة)، وتوصلت الدراسة الى ان تدقيق الشركات المتجانسة يؤدي الى قبول المدقق باتعاب اقل من المدققين الذي يقومون بتدقيق شركات غير متجانسة. واكدت الدراسة ان كفاءة التكاليف لا يعد بدلاً عن جودة التدقيق، فكلهما يعتبر ضروري بالنسبة للمدقق وبالنسبة للشركات التي يتم تدقيق حساباتها.

دراسة (Sun & Liu,2011)**Auditor Industry Specialization and the Effectiveness of Board Governance**

بحثت هذه الدراسة ما إذا كانت التخصص المهني للمدقق يعزز فعالية مجلس الإدارة في تقييد إدارة الأرباح. ووضحت الدراسة أن إدارة الأرباح يرتبط سلباً بشكل كبير مع جودة مجلس الإدارة للشركات مع التخصص المهني للمدقق. تم جمع بيانات الدراسة من 15095 شركة خلال الفترة من 1996 إلى 2006، وظهرت نتائج الدراسة اتفاق مع فكرة أن هناك علاقة بين التخصص المهني للمدقق ومجلس الإدارة. وأن الجودة العالية لمجلس الإدارة هي أكثر فعالية في تقييد إدارة الأرباح عند تعيين مجلس الإدارة لمدققين متخصصين، على أساس أن المدقق المتخصص يمكن أن يقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية للعملاء. وأن المدقق المتخصص صناعياً يمكن أن يساعد المديرين في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بشكل فعال. وبالتالي، فإن هذا يدفع مجلس الإدارة لتوظيف مدققين متخصصين.

دراسة (ابو عيسى، 2011)

مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن. ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام مدخل الحصة السوقية المرجحة ((Weighted Market Share (WMS) أو ما يطلق عليه نموذج (Neal and Riley 2004) لقياس التخصص في التدقيق لدى المكاتب. لذا شمل مجتمع الدراسة مكاتب التدقيق التي أدت خدمة التدقيق للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان

للفترة ما بين عام (2003-2007) وقد استهدف هذا المجتمع للإجابة عن سؤال الدراسة المتعلق بمدى وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن. وتبين من نتائج الدراسة أن ما نسبته (60%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع واحد على الأقل طبقاً لنموذج الحصة السوقية المرجحة، وتوصلت الدراسة أن ما نسبته (8%) من إجمالي مكاتب التدقيق المتخصصة متخصصة في قطاع البنوك و (24%) منها متخصصة في قطاع التأمين، في حين تبين أن ما نسبته (32%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الخدمات بينما هناك (36%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الصناعة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن مكتب التدقيق الواحد يمكن أن يكون متخصصاً في أكثر من قطاع وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها تشجيع مكاتب التدقيق للتخصص في التدقيق لما يحقق من مزايا ويؤثر في جودة خدمة التدقيق.

دراسة (المقطري ، 2011)

"أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة" دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

تناولت الدراسة طبيعة التخصص المهني للمدقق، مع بيان مدى أهمية التخصص المهني للمراجع عموماً في تحسين تقدير مخاطر المراجعة بشكل خاص. شمل مجتمع الدراسة على المراجعون العاملون في مكاتب التدقيق الخاصة والبالغ عددهم 270 مدققاً، والمدققون العاملون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والبالغ عددهم 117 مدققاً، تم اختيار عينة شملت على 159 مراجعاً من مكاتب التدقيق الخاصة، و 90 مراجعاً من مراجعو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، تم اختبار إجابات عينة الدراسة باستخدام أساليب الاحصاء الوصفي مثل التكرارات النسبية، والنسب المئوية والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار T-test لاختبار الفروق بين متوسطين أو نسبيتين لعينتين مستقلتين، وتوصلت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع يمثل اتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية، فضلاً عما يوفره التخصص من زيادة في أحجام مكاتب المراجعة الذي بدوره يوافر ميزات أخرى، مثل زيادة الأتعاب، واتفاق المدققين على أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة.

(دراسة الحداد 2009)

تحليل و تقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق "دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اثر إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق ، وهي دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة .ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته تتناسب مع متغيرات مشكلة الدراسة والفرضيات ، وزعت الاستبانة على مكاتب التدقيق في قطاع غزة والتي بلغ عددها 80 استبانته ، وكانت الردود 65 استبانته قابلة للتحليل ، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها 81.25 % وكانت أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي: هناك اهتمام من مكاتب التدقيق بالتخصص المهني في صناعة عميل التدقيق وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالصناعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وأن تخصص مكاتب وشركات التدقيق في الصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق يساعد في تفهم وإتمام عملية التدقيق والقيام بالإجراءات المطلوبة ، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة ، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمدقق. واوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين مكاتب التدقيق وبين الجمعيات والمنظمات المهنية لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة بصورة صحيحة.

(دراسة عزيز 2009) بعنوان " اثر التخصص المهني في الصناعة على تقليل خطر التدقيق "

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التخصص المهني لمراجعي الحسابات في الصناعة على تقليل مخاطر عملية التدقيق. بينت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع أصبح مثار جدل على مستوى مكاتب المحاسبة ومراجعة ، وشركات التدقيق ، حيث أشتمل أدب المهنة على عدد غير قليل من البحوث والدراسات التي اختصت بتقصي ردود أفعال السوق ومدى تقبله للتخصص ، والتعرف على مواقف وأحكام الأطراف ذات العلاقة ، وقد أكدت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع في الصناعة لم ينل اهتمام الأبحاث في جمهورية مصر العربية حتى الآن. وعرضت الدراسة أيضاً مدى تقبل السوق المصري للتخصص المهني في عمل التدقيق ، كما ناقشت أهمية التخصص المهني على مراحل تكوين رأي المدقق ، وأبرزت أيضاً دور التخصص المهني للمراجع في الصناعة على تقليل خطر التدقيق

دراسة (Ali, et.al.2008)

Audit Specialization in Malaysia

تناولت الدراسة التخصص الصناعي (المهني) للمدقق خلال الفترة 1999-2002، من خلال دراسة البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة كوالالمبور للاوراق المالية خلال نفس الفترة، وحسب الدراسة فإن شركة التدقيق تعتبر متخصصة إذا كان رائدة في مجال التدقيق ولها حصة سوقية أكبر من 20% من خدمات التدقيق في الصناعة التي تعمل بها، وتوصلت الدراسة أن تخصص شركات التدقيق يسهم في زيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الأرباح وتحقيق جودة التدقيق ويكون لها دور رئيس في تحديد أسعار التدقيق للصناعة التي تعمل بها، وأن شركات التدقيق المتخصصة حتى لو لم تحقق زيادة السوقية فإنها تحافظ على الأقل على الحصة السوقية لها في السوق التنافسية.

دراسة (Lim, & Tan,2008)

Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization

هدفت الدراسة إلى معرفة هل تقديم المدقق لخدمات بخلاف تدقيق يضعف من استقلال المدقق ومن ثم جودة تدقيق، وذلك من منظور التخصص المهني للمراجع. حيث كانت نتائج الدراسات السابقة متفاوتة في هذا المجال. فالمدققين المتخصصين يقومون بتأدية خدمات بخلاف التدقيق بأتعاب مرتفعة وهذا يعزز الثقة لدى المحللين الماليين والمستخدمين للقوائم المالية إلى طلب مراجعين متخصصين ليقوموا بعملية تدقيق إلى جانب خدمات غير تدقيق (الخدمات الاستشارية). أظهرت نتائج الدراسة أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بتدقيق التي يقوم بها مدققين متخصصون من تلك التي يقوم بها مدققين غير متخصصين. فضلاً عن ذلك يكون لدى المدقق المتخصص في مراجعة صناعة معينة زيادة في القدرة على الاستفادة من تدفق المعرفة حول تلك الصناعة، وهو ما يؤدي إلى تقديم الخدمات بخلاف تدقيق بأعلى جودة. ومن ناحية أخرى فإن التخصص يؤدي إلى احتفاظ المدقق باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر.

دراسة (Kwon, Lim, & Tan, 2007)

Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization

هدفت الدراسة إلى تناول موضوع التخصص المهني للمراجع في إطاره العالمي، واختبار هل هناك تأثير للتخصص المهني للمراجعين في جودة الأرباح المحاسبية في ظل البيئة القانونية، وتوصلت الدراسة إلى أن عملاء تدقيق الذين يرتبطون مع مكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين، لديهم (Discretionary) قيم منخفضة من مستويات إدارة الأرباح، وقيم مرتفعة من التسويات الحكيمة وذلك مقارنة بعملاء تدقيق المرتبطين بمكاتب مراجعة غير متخصصة. فضلاً عن ذلك (Accruals) يؤثر التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية الضعيفة، وعموماً تشير نتائج الدراسة إلى أن فوائد الاستعانة بخدمات المدققين المتخصصين تزداد مع البيئة القانونية الضعيفة. وهو ما يشير إلى أن نطاق تدقيق سوف يتسع بالنسبة إلى العملاء في الصناعات المرتبطة بحدوث تقاض للمراجع بشكل أكبر من العملاء في الصناعات المرتبطة بمستويات منخفضة من التقاضي.

دراسة (ليب 2005)

بعنوان " دور التخصص المهني في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي " دراسة مقارنة) هدفت الدراسة القيام بدراسة تحليلية لطبيعة دور التخصص المهني ونوعيته في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل دور التخصص في تحسين قدرات المدقق الخارجي على كل من: دقة تقديرات المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات تدقيق، وكذلك اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، فضلاً عن تضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة تدقيق. وشمل مجتمع الدراسة على مديري مكاتب التدقيق الخارجي والجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية، مديري مكاتب التدقيق الخارجي وديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية، وتم اختيار عينة حركية من مجتمع الدراسة، قام الباحث بتوزيع 300 استبانة على عينة الدراسة، تم استرداد 200 استبانة تم اخضاعها للتحليل الاحصائي، واستخدم الباحث تحليل التباين لعدة عينات مستقلة لايجاد الفروق بين عينة الدراسة في جمهورية مصر والمملكة العربية السعودية، وكذلك اختبار Mann- Whitney. خلصت الدراسة إلى أن التخصص المهني يقدم دوراً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، من خلال تحسين قدرات المدقق في كل من: دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات تدقيق، واكتشاف حالات الغش والحيولة دون وقوع حالات الغش والاحتيال. واوصت الدراسة بضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني بدءاً من مراحل التعليم الجامعي.

دراسة (Carcello, Nagy, 2002)

Auditing Industry Specialization and Fraudulent financial Reporting

في هذه الدراسة تم دراسة العلاقة بين تخصص المهني لمراقب الحسابات والتقارير المالية الاحتمالية. تم قياس التخصص المهني عن طريق حساب الحصة السوقية لشركة التدقيق باستخدام مقياس مستمرة وثنائية التفرع للتخصص، تم تعريف الاحتيال في التقارير المالية من خلال مراجعة قانون SEC ونشرات المحاسبة والتدقيق الصادرة بين عامي 1990 و 1998. افترضت الدراسة ان عمليات التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق المتخصصة من المرجح أن تكون ذات جودة أعلى من عمليات شركات التدقيق غير المتخصصة، وربما يرجع السبب في ذلك إلى الخبرة التي يمتلكها فريق التدقيق بالصناعة التي تعمل بها الشركة محل التدقيق، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض الاحتيال في التقارير المالية لتلك الشركة مقارنة بالشركات التي يدققها مدقق غير متخصص في الصناعة العميل. توصلت الدراسة الى ان علاقة عكسية قوية بين التخصص المهني للمدقق والاحتيال المالي العميل، وتم قياس التخصص صناعي لشركات التدقيق من خلال رقمين هما إيرادات واصول الشركة المدققة،

وتم استخدام كلا الرقمين في عملية القياس، وتم استخدام ثلاث تصنيفات مختلفة:

- (1) هل شركة التدقيق لديها حصة كبيرة في السوق الصناعة.
- (2) هل الشركة لديها حصة في السوق تبلغ 20 في المئة أو أكثر.
- (3) مقياس الحصة السوقية للشركة المستمر.

وفي ضوء ما عرضه الباحث من دراسات، يتبين أن هناك اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين بدراسة التخصص المهني للمدقق، وذلك نابع من تعقد بيئة الأعمال ومن ثم تعقيد المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وتشكل الدراسة الحالية امتداداً لدراسة (ابو عيسى، 2011) والتي توصلت الى وجود تخصص مهني لدى مكاتب التدقيق العاملة في الدراسة، وتحاول الدراسة الحالية معرفة دور التخصص المهني في تفعيل اليات الحوكمة.

ثانياً : الاطار النظري

استراتيجية التخصص المهني

اصبح التخصص المهني سمة من سمات العصر، حيث لم يعد المهني يقوم بكافة الاعمال في مجال المهنة ، بسبب تعدد فروع المهنة وصعوبة المام شخص واحد بجميع تخصصات المهنة، لذا اصبح من الضروري للمهني التخصص الدقيق في مجال معين من المجالات الخاصة بالمهنة. ففي المحاماة على سبيل المثال هنالك محامي يختص بالدعاوي الشريعة واخرى بالجناية، وفي الطب هنالك طبيب عيون وطبيب تخدير، وطبيب قلب وهكذا.

وإذا ما انتقلنا الى مهنة المحاسبة والتدقيق نجد ان التطورات الاقتصادية واتساع وتعقيد بيئة الاعمال جعل من الصعب على المحاسب او المدقق القيام بكافة الاعمال التي تدرج تحت تخصص المحاسبة والتدقيق، لذا اصبح هنالك محاسب مالية ومحاسبة تكاليف وادارية ومحاسب ضرائب، وما ينطبق على المحاسبة ينطبق على التدقيق حيث اصبح من الضروري أن تقوم المهنة ببذل كل ما تستطيع لتواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال، ومن هنا كان التخصص الدقيق من اهم سمات مهنة التدقيق خلال السنوات القليلة الماضية خاصة بعد الاحداث والازمات الاقتصادية التي تعرض لها سوق الاعمال، وتزايد الاتجاهات في مهنة تدقيق الحسابات نحو الأخذ بمستويات عالية من الجودة في الأداء المهني للخدمات المقدمة للأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال التركيز على التخصص المهني من قبل المدقق عند القيام بعملية التدقيق، ويمكن ان يكون السبب وراء التخصص المهني للمدقق هو ان التخصص يفتح المجال امام المتخصص للمعرفة الكاملة والمعقدة في تخصصه ويسمح له بدراسة ومتابعة كل جديد في مجال تخصصه مما يساهم في الارتقاء بالمهنة وتقديم خدمات افضل للعملاء وبالتالي يزيد من ثقة الاطراف الخارجية بالمهنة ويجعلها متميزة عن منافسيها وبالشكل الذي يدعم مركزها التنافسي وحصتها السوقية (Mayhew and Wilkins : 2003)،

واكدت العديد من الدراسات ومنها دراسة Balsam, Krishnan, and Yang, 2003; Dunn and, Mayhew, 2004 ان التخصص المهني للمدقق يرتبط ايجابيا مع جودة التدقيق، وأن المدقق المتخصص يمكن أن يقدم للعملاء خدمات تدقيق ذات جودة عالية.. لان المدقق المتخصص لديه خبرة ومعرفة في سوق الصناعة اكثر من المدقق غير المتخصص (Dunn and et.al., 2004). وساهم التخصص المهني للمدقق في التمييز بين خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق وخدمات الاستشارات الادارية والضريبة التي تقدمها نفس المكاتب بحيث اصبح في مكاتب التدقيق الكبيرة اقسام متخصصة ومنفصلة لكل خدمة. ولم يقتصر الامر على هذا الحد بل هنالك تخصص في عملية التدقيق نفسها، مثل تدقيق البنوك والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات المهنية، تدقيق المؤسسات السياحية والفندقية وغيرها، وإذا نظرنا الى مكاتب التدقيق في البلدان العربية نجد ان المكاتب لازالت بعيدة عن التخصص المهني ماعدا شركات التدقيق

الكبيرة والتي لها فروع في البلدان العربية حيث ان تلك الشركات لديها اقسام متخصصة لكل خدمة من الخدمات التي تقدمها بحيث لا يكون هنالك ازدواج في الخدمة المقدمة للعميل ولا ازواج في الاشخاص الذين يقدمون الخدمة .

مفهوم التخصص في التدقيق

عرف (Solomon and Others,1999) المدقق المتخصص بأنه المدقق الذي يقوم بالتدريب والحصول على خبرة عملية كبيرة في قطاع محددة، الذي يسمح له بأخذ القدر الأكبر من التدريب والممارسة في خدمة ذلك القطاع .

وترى دراسة (Phaiboon&et.al,2011) ، (Chananda&Phapruke,2010) ان التخصص المهني للمدقق هي القدرة العالية لاداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة ومتميزة عن الاخرين وبما يحقق أعلى جودة في الاداء .

وعرف (Hogan&Jeter,1999) التخصص المهني بأنه عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب التدقيق لمدققها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفرق الواحد هو خدمة قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي فان خدمة التدقيق المقدمة من قبل فريق التدقيق لأفراد القطاع الواحد حالياً ومستقبلياً تكون بشكل أفضل .

وحسب رأي (Reilly and Reisch, 2002) فان مؤسسة التدقيق صاحبة أكثر الحصص في السوق لكل نشاط صناعي تعتبر متخصصة في هذا المجال المهني وهذا يتطلب من مؤسسة التدقيق تقديم خدمات مراجعة متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مؤسسات التدقيق المنافسة بسهولة.

من خلال ماتقدم يمكننا القول ان التخصص المهني للمدقق (مؤسسة التدقيق) يعني ضرورة حصول شركة التدقيق على المعرفة العلمية والعملية الكافية في مجال محددة بشكل يمكنه من اداء مهمة معقدة ومتنوعة ومميزة عن الاخرين، وبما يمكن مؤسسة التدقيق من الحصول على أكثر الحصص في سوق عملاء التدقيق.

اثر الخبرة والتخصص على عمل مدقق الحسابات

تعرف الخبرة العامة أو ما يطلق عليها سنوات الممارسة أو الأقدمية بأنها " طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة معينة (Bonner& Lewis,1990) . وفي مجال التدقيق يرى (عبد الوهاب 2000) أن الخبرة العامة لها دلائل ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المدققين ، والتي تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات والتي عن طريقها يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من قبل المدققين، ويرى (Marchant,1990) أن الخبرة هي القدرة المكتسبة من خلال الممارسات نتيجة اداء عمل جيد في مجال معين وهي تعلم الاشخاص (الموظفين) كيفية القيام بعملهم بشكل أفضل، والتجربة هي شرط أساسي لاكتساب الخبرة، أما الخبرة المهنية فتعرف بأنها : المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة وغير الهيكلية بطريقة متميزة ، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام، أما التخصص أو الخبرة المتخصصة فيعرف " بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين" (صليب،2003) ، ويعرفها (Bonner &Lewis,1990) المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة. ويعرف Johanson,1989 المدققين المتخصصين بأنهم مدققون متخصصون في مكاتبهم، وتعد عملية تدريبهم وممارستهم للخبرة مقتصرة في قطاع معين، وقد ميز (Waller &Felix,1984) بين الخبرة والتخصص في عمل المدقق استناداً الى نتائج المستخلصة من العلوم النفسية الى ثلاثة ابعاد :

البعد الاول: محتوى المعرفة.

البعد الثاني: هيكل المعرفة.

البعد الثالث: طريقة تحصيل المعرفة.

والسؤال الذي يطرح نفسه الان هل تقود الخبرة في مجال معين إلى تخصص في ذلك المجال؟

ان الخبرة العامة مع التخصص تعبر ضرورية لكي يتمكن مدقق الحسابات من ابداء رؤية بعدالة حول القوائم المالي للشركة ومدى تمثلها للمركز المالي ونتائج الاعمال، فهي تساهم في تقليل خطر التدقيق الى ادنى حد ممكن. فالخبرة هي المحدد الرئيسي لفاعلية التدقيق، وتعتبر خبرة التدقيق (المعرفة التقنية، وحل المشكلات واتخاذ القرارات) المحرك الرئيسي لتعزيز فعالية التدقيق للمحاسبين القانونيين . ولكي يتمكن المدقق من ابداء الرأي حول القوائم المالية فانه يقوم باعمال متعددة بعضها روتيني لا يحتاج الى خبرة متخصصة (يحتاج الى خبرة عامة)، والبعض الاخر غير روتيني ويحتاج على معرفة واطلاع واسع وخبرة

متخصصة من قبل مدقق الحسابات. وقامت صليب (2003) بتقسيم الخبرة والتخصص التي تحتاجها المدقق في عمله الى مجموعتين:

1. العمليات الروتينية والتي تشمل اجراءات واختبارات يحددها المدقق ولا يحتاج القيام بها الى خبرة متخصصة، وعادة ما يقوم بتلك الاعمال المساعدين تحت اشراف المدقق وتوجيهاته.
2. العمليات التي تحتاج خبرة متخصصة من المدقق، وهذه الاعمال تعد الركيزة الاساسية لعملية التدقيق وتحتاج الى ذكاء ومهاره متخصصة من المدقق، بحيث يكون لدى المدقق محتوى معرفي شامل مخزونه في ذاكرته، وفي الوقت نفسه لدية الكفاءة والخبرة في التقاط المعلومات الجديدة وبطريقة كفوءة. من خلال ما تقدم نرى ان الخبرة العامة مرتبطة بالمدة الزمنية الطويلة التي يقضيها شخص في منصب او وظيفة معينة ، بينما التخصص هو امتلاك معلومات المعرفة والمهارة العلمية في ذلك المجال، وعلية فان الخبرة العامة غير كافية للتخصص في مجال معين، فهي تحتاج الى معرفة علمية واسعة بذلك المجال تمكنه من الوصول الى المعلومة بطريقة كفوءة، ولكي تكون شركات التدقيق متخصصة صناعيا يجب ان يكون لديها المعرفة والمهارة العلمية مع خبرة عملية كبيرة في سوق الصناعة والتي تزيد من قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء، مع ضرورة تقديم خدمة متنوعة ومميزة عن الاخرين وبالشكل الذي يمكنها من الحصول على حصة سوقية كبيرة من سوق العمل وبما لا يقل عن 10% من جملة إيرادات الشركات التي تعمل في الصناعة. الدوافع وراء ظهور التخصص المهني لمدقق الحسابات ان التخصص المهني لمدقق الحسابات اصبح ضرورة ملحة وذو اهمية عالية لعدة اسباب (الببيب، 2005) (متولي، 2006):

1. الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حده، الامر الذي ادى الى ضرورة قيام مدقق الحسابات بفهم نشاط العملاء بشكل جيد.
2. التغيرات المتلاحقة والمستمرة في بيئة الاعمال والبيئة التنظيمية والمهنية .
3. استخدام التخصص المهني كاستراتيجية للتمايز عن المنافسين في ظل ازدياد حدة المنافسة، فلم تعد المنافسة مقتصرة على المنافسة السعرية وجودة المنتج أو الخدمة فقط، بل تعدى ذلك لتشمل المنافسة على كل أنشطة المنظمة ، الأمر الذي يفرض على مكاتب التدقيق وضع خطط إستراتيجية جيدة لخدمة مجموعة كبيرة نسبيا من العملاء والتي تتصف بنفس الخصائص.
4. قيام مكاتب التدقيق بشكل مستمر باعادة هندسة اقسام التدقيق لديها لتكون متخصصة في قطاع صناعي معين بهدف تحسين كفاءة وجودة التدقيق.

مداخل قياس التخصص المهني للمدقق :-

يمكن القول بان تحديد ما إذا كانت مؤسسة التدقيق تُعد متخصصة في تدقيق شركات صناعة معينة أم لا يتم من خلال المقاييس الرئيسية التالية:

1. مدخل (مقياس) الحصة السوق

يقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص المهني بالنسبة لمؤسسة التدقيق هو تمييز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية اكبر من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة، فمراقبي الحسابات الذين يحصلون على حصة سوقية اكبر في نشاط معين تعتبرون الاكثر امتلاكاً للخبرة والمعرفة في تدقيق هذا النشاط (Balsam and Others, 2003)، (Neal & Riely, 2004)، وأشارت دراسة اخرى بأنه لكي تكون مؤسسة التدقيق متخصصة يجب أن تدقق ما لا يقل عن 20% من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة، (Dunn & Others, 2000) (الببيب، 2005)، ويتم تحديد الحصة السوقية ومقاسة بنسبة مبيعات المدقق في نشاط معين كما يلي (متولي، 2006):

$$\text{التخصص المهني لمكتب التدقيق} = \text{اجمالي مبيعات المكتب} \div \text{اجمالي مبيعات النشاط}$$

2. مدخل (مقياس) الحصة في المحفظة

هذا المقياس يقوم على اساس التمييز بين مكاتب التدقيق وبين الأنشطة المختلفة، حيث يتم ملاحظة التوزيع النسبي لخدمات التدقيق والاعتماد المرتبطة بها والتي يتقاضاها مكتب التدقيق بين الأنشطة المختلفة، ويتم الاستدلال على تخصص مدقق الحسابات في أنشطة العملاء التي تمثل حصتهم الحصة الاكبر، والحصة الاكبر في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها مكتب التدقيق لتطوير اساليب التدقيق والمرتبطة بهذا النشاط ، ويتم تحديد الحصة السوقية وفقا لهذا المدخل كما يلي (متولي، 2006)

$$\text{التخصص المهني لمكتب التدقيق} = \text{اجمالي مبيعات المكتب} \div \text{اجمالي مبيعات جميع العملاء}$$

وهذا المقياس يعطي الاعتبار لدرجة توزيع خدمات التدقيق وأتعاب التدقيق من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب تدقيق بصورة منفصلة. وباستخدام هذا المقياس فان مؤسسات التدقيق تعد متخصصة مهنيًا في الصناعات التي تتولد من خلالها اغلب إيراداتها (20%) من جملة أتعاب التدقيق على مستوى شركات هذه

الصناعة) وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها المهنية المحددة في هذه الصناعة (Neal & Riley :2004) , (Hogan & Jeter,1999).

3. تحديد المتخصصين في الصناعة

هذا المقياس يقوم على اساس تحديد اكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة فضلاً عن ثاني أو ثالث اكبر الموردين، وإذا كان هناك فروقا واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين فهذا يشير الى وجود تخصص للمدققين في تلك الصناعة (Balsam and Others,2003) .

موقف معايير التدقيق من التخصص المهني للمدقق الحسابات

من أبرز المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها، هي معايير التدقيق الأمريكية المتعارف عليها، ومعايير التدقيق الدولية، فالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعتبر التخصص المهني للمدقق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وهي قضية هامة وحاسمة لاستمرارية مكاتب التدقيق، واعتبارها المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة عامل حيوي وحاسماً لاختيار منشآت الاعمال (Wan & Sewon,2011)، وأن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه الفترة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى. ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق

فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية فهناك أكثر من معيار يحدد التدقيق على التخصص في عمله من خلال جمع المعلومات التي تمكنه من فهم طبيعة اعمال المنشأة وفهم المهنية التي تعمل فيها، فمعايير التدقيق الدولي رقم 310 بعنوان "المعرفة بطبيعة النشاط" على المدقق أن يكون لديه معرفة أولية كافية بطبيعة عمل المنشأة والقطاع المهني الذي تنتمي إليه حتى يتمكن من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق، وورد في البند الثاني من المعيار أن مستوى المعرفة يحتوي على المعرفة العامة بالبيئة الاقتصادية والمهنية التي تعمل خلالها المنشأة ومعرفة كيفية قيام المنشأة بتنفيذ أعمالها. اما المعيار رقم (315) " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" فيشير الى ضرورة حصول المدقق على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية التدقيق وبعد قبول التكليف لتحديد مدى ملائمتها في جميع مراحل التدقيق، وهذا يساعد المدقق على زيادة درجة تخصص التدقيق في اتجاهين، يتمثل أولهما في الحصول على معرفة أولية عن القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، وكيفية عمل المنشأة المكلف بتدقيقها، والاتجاه الثاني فيدفع المدقق (حسب الظروف) بالحصول على المعرفة المطلوبة (معلومات أكثر تفصيلاً) في بداية التكليف. وهو ما يعني تقييم تلك المعلومات وتحديثها كلما تقدمت عملية التدقيق عن طريق الاتجاهين معاً.

مبررات الاهتمام بالتخصص المهني لتفعيل اليات الحوكمة:

ان ضعف هياكل الحوكمة وعدم ممارسة دورها الرقابي بشكل فعال يمكن ان يسهم في زيادة عمليات التلاعب والغش في القوائم المالية، وبالتالي زيادة حالات الاتهام والافلاس المالية، مما يعني قصور في جودة عملية التدقيق، ويمكن للتخصص المهني للمدقق ان يزيد من جودة عملية التدقيق وتقليل من حالات التلاعب في القوائم المالية، باعتبار ان التخصص المهني للمدقق يؤدي الى تفعيل اليات الحوكمة وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية (تقليل احتمالية اصدار تقارير مالية احتالية).

دور التخصص المهني للمدقق في تفعيل اليات حوكمة الشركات

ان اليات الحوكمة تعكس نموذجاً لرقابة الشركة والذي يهتم بمصالح الاطراف المتعددة: الاطراف ذوي العلاقة، الدائنين، العملاء. وتكتسب خصائص حوكمة الشركات اهمية كبيرة في الوقت الحالي باعتبارها الضمانة المناسبة للمعلومات المالية وجودة التقارير المالية، وان هياكل حوكمة الشركات تعكس نموذجاً لرقابة الشركات والذي يهتم بمصالح الاطراف المتعددة: المساهمين، العاملين والموظفين، الدائنين. ووجود التخصص المهني للمدقق يساهم في تفعيل اليات الحوكمة، وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية والتقليل من اصدار تقارير مالية احتالية. فالمدقق المتخصص يمكن ان يحد من غش الإدارة ليس فقط من خلال تدقيق البيانات المالية ولكن أيضاً من خلال تفاعله مع آليات حوكمة الشركة، بالإضافة الى ان المدقق المتخصص قد يتفاعل مع مجلس الإدارة ويساهم في حل النزاعات، وإذا كان التعاون بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات فعال، فان مجلس الإدارة سوف يسعى الى التعاقد مع المدققين الذين يتمتعون بسمعة جيدة ويقدمون خدماتهم بجودة عالية (Sun & Liu,2011). وبين (David,2005) ان الشركات ذات الحوكمة الضعيفة غالباً ما تقدم تقارير مالية محتالة وتعاني من قصور في جودة التدقيق، وان هذه الشركات اتخذت مجموعة من الخطوات لتحسين اليات حوكمها ومن هذا الخطوات التعاقد مع شركات تدقيق متخصصة. فالتخصص المهني للمدقق يعد من اكثر العوامل تأثيراً في تفعيل اليات الحوكمة. ويساهم التخصص المهني في تفعيل مبادئ الحوكمة الاتية: (2004) "OECD"

المبدأ الأول : ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

يعد هذا المبدأ هو الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى، ويتناول تشجيع وضع إطار لحوكمة الشركة بما يتفق مع احكام القوانين السائدة ويضمن شفافية وكفاءة السوق، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية وبما يؤثر ايجابياً على الأداء الاقتصادي الشامل . ولضمان وجود اطار فعال للحوكمة فان وظيفة التدقيق الخارجي يجب ان تلعب دورها المحوري في الحوكمة، من خلال اضافة قيمة للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية ويساعد علي تخفيض خطر المعلومات لدي متخذي القرار مما يرفع من مستوي الشفافية ويزيد من جودة التقارير المالية، باعتبار ان جودة التقارير المالية احد اهداف الحوكمة المهمة، والتي يركز عليها المدقق الخارجي في عمله، ويعد التخصص المهني للمدقق مهم في تفعيل اطار الحوكمة لان التخصص المهني يرتبط ايجابيا مع جودة التقارير المالية (التخصص المهني للمدقق يؤدي الى تقارير مالية عالية الجودة).

المبدأ الثاني : المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

المساهمين هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وإطار حوكمة الشركات يجب أن يكفل حماية مركزه لحقوق المساهمين، لأن المساهمين تعتمدون وبدرجة كبيرة على المعلومات الموجودة والمفصح عنها في القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المختلفة، لهذا فإنهم يحتاجون إلى الارتقاء بمستوى الجودة والثقة بهذه المعلومات إلى درجة عالية، وهذا يعزز الاتجاه إلى التعاقد مع مؤسسات التدقيق المتخصصة في صناعة الشركة، لأن التخصص المهني للمدقق يعد من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في حماية حقوق المساهمين من خلال بذل العناية المهنية اللازمة والتأكد مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة ومواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا مالياً (Carcello & Nagy 2004) ، وغالباً ما تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح (إصدار تقارير مالية مضللة) إلى اختيار مدققين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها، اعتقاداً منها أنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المدققين (payne,2008) . وقد توصلت العديد من الدراسات الى وجود علاقة ارتباط عكسية بين التخصص المهني للمدققين وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة (Carcello & Nagy,2002)، بينما توصلت دراسات أخرى الى وجود علاقة ارتباط طردية بين التخصص المهني للمدقق وجودة التقارير المالية.

(Deis & Giroux ,1992) (O'Keefe & others,1994)

المبدأ الثالث: مسؤوليات مجلس الإدارة : Board of directors :

تعد مجلس الإدارة احد مكونات هيكل الحوكمة المهمة، والذي يتولى ادارة امور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العمومية. وان التشكيل الجيد لمجلس الادارة يساهم في تحقيق جودة التدقيق. ويجب ان يكون هنالك توازن في عضوية مجلس الادارة بين الاعضاء التنفيذيين والاعضاء غير التنفيذيين (المستقلين) بحث لا تسيطر اي جهة على عملية اتخاذ القرار (صالح والنجار،2010). أن عمل مجلس الإدارة يجب ان يكون على أساس توافر معلومات كاملة، فضلاً عن ضرورة توافر النوايا الحسنة عند أداء أعمالهم والالتزام بجميع القواعد المطبقة والمتعلقة بحوكمة الشركات على أعلى المستويات، مما يحقق مصالح الشركة والمساهمين. ويجب أن يعمل إطار الحوكمة الجيد على توضيح الخطوط الإرشادية والاستراتيجيات المطلوبة لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكون هناك متابعة فعالة للإدارة التنفيذية للشركات من قبل مجلس إدارتها. ونظراً إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة، ويقع على عاتق المدقق مسؤولية إبداء الرأي في عدالة تلك القوائم للتأكد من مدى تعبيرها بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج الأعمال، ومن ثم فالتحريف (إن وجد) يتم من جانب معد تلك البيانات سواء عن قصد أو غير قصد، وهذا يتطلب ان يكون لدى المدقق الخبرة المتخصصة في الصناعة التي ينتمي اليها العميل، والتي يمكنه من تحديد الاستراتيجية المناسبة للتدقيق والتي تساعد في اكتشاف غش الادارة والاطفاء والتحريفات وتقدير خطر التدقيق وتقليله الى ادنى حد، فمثلا اكتشاف الأخطاء الروتينية يحتاج إلى اختبار العمليات خلال السنة وفي نهايتها وهذا لا يتطلب تخصص وكفاءة عالية من المدقق، اما الاخطاء غير الروتينية فتكتشف بالتركيز على العمليات غير المتكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية ، وهذا يتطلب خبرة ومهارة من قبل المدقق، (Terrence,2001) وعدم توفر الخبرة والتخصص المهني من الممكن ان يزيد من خطر التدقيق ويقود المدقق الى ابداء رأي غير سليم حول القوائم المالية للشركة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك القوائم (صليب،2003). لذا فان التخصص المهني للمدقق مع التشكيل الجيد لمجلس الادارة يساهم في زيادة جودة عملية التدقيق، لان التخصص يساعد المدقق في فهم طبيعية اعمال المنشأة، وان التشكيل الجيد لمجلس الادارة يمكن المدقق من مناقشة المشاكل التي تنشأ اثناء العمل مع اعضاء مجلس الادارة.

المبدأ الرابع : المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح) stockholders :

من خلال ضمان التأكيد على المعاملة المتساوية لكافة المساهمين ، وأن يضمن إطار الحوكمة المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب والدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين. بحيث تتاح الفرصة لهم في الحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم ، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، وتضارب المصالح هذا يتطلب وجود جهة مستقلة ومحيدة تظمن هذه أطراف عن صحة المعلومات الموجودة في القوائم المالية، وتلعب مهنة التدقيق دوراً بارزاً في هذا المجال (دور حوكمي- قانوني وتنظيمي) من خلال إضافة قيمة للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية ، فالمدقق يشهد أو يصادق لمستخدمي التقارير المالية أن التقارير المالية عرضت بشكل عادل وصادق، مما يرفع من مستوى الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي تم توصلها للمساهمين وبما يساهم في تخفيض خطر المعلومات لدي متخذي القرار ممثلاً في أصحاب المصلحة في الشركة. ويعلب التخصص المهني للمدقق دوراً مهماً في تحسين قدرة المدقق في مواجهة التحريفات والحيلولة دون اصدار تقارير مضللة لضمان أن أصحاب المصالح يحصلون على تقارير مالية ذات جودة عالية ، وبما يؤدي الى زيادة ثقة اصحاب المصالح برأي المدقق ويزيد كفاءة سوق راس مال .

المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية:

ويمثل أحد المؤشرات الهامة للحكم علي تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة. فالشفافية هي فلسفة إدارية تقوم على روح المساواة، أما الإفصاح فهو يعني عرض المعلومات الملزمة لمساعدة أصحاب المصالح على اتخاذ القرار الأمثل.

لذا فإن إطار الحوكمة يجب أن يتضمن ضرورة تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم مع ضرورة حصول جميع المساهمين أو مستخدمي المعلومات عن معلومات كاملة عن الشركات في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة. وفي ظل الحوكمة يمكن تحقيق الشفافية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها (جودة المعلومات المحاسبية) من خلال نواحي عديدة منها: دقة المعلومات، توقيت المعلومات، وتوصيل المعلومات (خليل، 2005)، وأكدت دراسة (Bhat, et al., 2006) أن شفافية الحوكمة تعتبر عاملاً هاماً من عوامل تحسين بيئة المعلومات المحاسبية باعتبارها أداة من أدوات قياس مصداقية البيانات المحاسبية. وتوصلت العديد من الدراسات أن العلاقة بين الشفافية وجودة المعلومات وتوقيت الإفصاح، هي علاقة طردية (Bushman, et al., 2004) (Tadesee, 2006) بينما العلاقة بين الشفافية وإساءة الإدارة استخدام سلطاتها أو أنشطة الاتجار بالنشطة الداخلية هي علاقة عكسية (Bushman, et al., 2004) (Hunton, et al., 2006). وأكد العديد من المحللين الماليين أن عدم الإفصاح عن السياسات أو الممارسات المحاسبية المطبقة من شأنه أن يؤدي الى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية (Hooper & Kearins, 2007) ويساهم في زيادة قوة الفساد، لذا نجد أن الشركات تقوم باختيار مؤسسة التدقيق المتخصصة كجزء من السياسة الإستراتيجية العامة للإفصاح ، وأن التخصص المهني لمؤسسة المراجعة يساعد الشركات في تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة ، حيث أنه هناك علاقة موجبة بين التخصص المهني لمؤسسة المراجعة وجودة الإفصاح في القوائم المالية (ليب، 2005).

الدراسة الميدانية**مجتمع الدراسة وعينته:**

شمل مجتمع الدراسة على المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في الاردن تم اختيار عينة منهم وحاول الباحث التركيز عند اختيار العينة ان يكون المدقق ممن يحمل صفة مدير مكتب او شريك او مدقق اول، وان يكون مكتب التدقيق من المكاتب التي تمارس التخصص المهني في عملية التدقيق للحصول على النتائج افضل، تضمنت الدراسة الميدانية مرحلتين، المرحلة الأولى مقابلات شخصية اجراها الباحث مع المختصين في مكاتب التدقيق اطلع واستفسر الباحث من خلالها عن اهمية التخصص المهني للمدقق، ومدى قيام مكاتب التدقيق باتباع التخصص عند القيام بعملية التدقيق، اما المرحلة الثانية فتضمنت استبانته رئيسة تم تصميمها على ضوء النتائج التي توصل اليها الباحث من المقابلات الشخصية والدراسات السابقة حول الموضوع.

تصميم أداة الدراسة (الاستبانة)

لتحقيق هدف البحث ولاختبار صحة فرضياته قام الباحث بتصميم استبانته هدفها الاساسي قياس العلاقة بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل اليات حوكمة الشركات، صممت الاستبانته اعتماداً على بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Sun & Lui, 2013) (Sun & Lui, 2011) (حداد، 2008) مع اجراء بعض التعديلات التي تلائم طبيعة البحث. وتضمنت الاستبانة أولاً مقدمة تعريفية بينت طبيعة الدراسة وتعريف لبعض المصطلحات الواردة فيها، وثم الأسئلة التي غطت جوانب البحث الرئيسية بما يتناسب مع أهداف البحث

واختبار فرضياته، وقسمت الأسئلة إلى مجموعتين المجموعة الأولى تضمنت الأسئلة العامة (الديمقراطية) والخاصة بعينة البحث، وتضمنت المجموعة الثانية العديد من المتغيرات والتي تم استخدامها في اختبار فرضيات الدراسة، رتب الأسئلة على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط. ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها وكذلك مدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات، تم استخدام معامل ارتباط **Gronbach-Alpha** والذي يبين مدى وجود ارتباط إيجابي بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة، وبلغت قيمة معامل ارتباط **Gronbach-Alpha 0.91** وهي قيمة يستدل من خلالها على إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة وإمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. الأساليب الإحصائية المستخدمة

استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإنسانية (spss) وقد قام باستخدام المعالجات الآتية :
1. الوسط الحسابي منسوباً للقيمة العظمى لمقياس ليكرت، وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من 60%، أي عندما يزداد الوسط الحسابي عن 3 درجات من مساحة المقياس، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والنسب المئوية لعمل تحليل أولي لإجابات أفراد العينة.
2. معامل الارتباط برسوس لتحديد درجة الارتباط وطبيعة العلاقة بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل البيانات الحوكمة.

نتائج توزيع استمارة الاستبانة:

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة وأسفرت نتائج التوزيع والفرز كما هو موضح بالجدول أدناه.

الجدول رقم (1)

توزيع قوائم الاستبيان على أفراد عينة الدراسة

البيان	العدد	النسبة %
الاستبيانات الموزعة	75	100
الاستبيانات المستردة	61	81
الاستبيانات غير المستردة	14	19
الاستبيانات القابلة للتحليل	61	81

عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات:
تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (2)

يبين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

ت	المتغير	العدد	النسبة المئوية
1	العمر:		
	30-40 سنة	38	62
	أكثر من 40 سنة	23	38
2	الجنس:		
	ذكر	50	82
	أنثى	11	18
3	المؤهل العلمي:		
	بكالوريوس	15	25
	ماجستير	14	23
	شهادات مهنية	32	52
4	التخصص العلمي:		
	محاسبة	50	81
	أخرى	11	19
5	سنوات الخبرة:		
	1-5 سنوات	15	25
	أكثر من 5 سنوات	46	75

من خلال مراجعة الجدول أعلاه يتضح:

- 1- نسبة شهادات مهنية والبالغة 52% ضمن المؤهل العلمي تدل على توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المبحوثين والذي يمكنهم من فهم الاستبانة والإجابة على فقراتها بشكل دقيق بما يلبي هدف البحث، وهذا ما لمسها الباحث من عند توزيع الاستبانة.
- 2- يدل ارتفاع نسبة الخبرة على ارتفاع درجة الثقة والاتساق في الإجابات.

عرض البيانات

الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

1. التخصص المهني للمدقق وتفعيل إطار حوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم (3) إن آراء أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول دور التخصص المهني في تفعيل إطار حوكمة الشركات، حيث كان الوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المتغير (المتوسط العام) (3.544) ونسبة مئوية 71%، وهي أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3)، وهذا يشير ان العينة ترى ان التخصص المهني للمدقق يساهم في تفعيل إطار حوكمة الشركات، وحصلت الفقرة الأولى " التخصص المهني لمدقق الحسابات يساهم بمراجعة دليل الحوكمة وتعديله وتطويره من وقت لآخر." على أعلى نسبة موافقة من أفراد العينة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.77) ونسبة مئوية 76% وهي تقرب من الاتفاق التام مع ما طرحه البحث من آراء، وحصلت فقرة " التخصص المهني لمدقق الحسابات يلزم ادارة الشركة بتضمين تقاريرها السنوية معلومات عن مدى التزام ادارة الشركة بدليل الحوكمة" على اقل نسبة اتفاق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.30) بنسبة مئوية 66%. والجدول رقم (3) يبين نتائج الاحصاء الوصفي لفقرات هذا المتغير.

جدول رقم (3)

نتائج الإحصاء الوصفي لفقرات متغير دور التخصص المهني للمدقق في تفعيل إطار حوكمة الشركات

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
	يساهم التخصص المهني في تفعيل إطار حوكمة الشركات من خلال:			
1	مراجعة دليل الحوكمة وتعديله وتطويره من وقت لآخر.	3.77	75	0.805
2	الزم ادارة الشركة بتضمين تقاريرها السنوية معلومات عن مدى التزام ادارة الشركة بدليل الحوكمة.	3.30	66	0.499
3	التشجيع على وضع إطار لحوكمة الشركة بما يتفق مع احكام القوانين السائدة ويضمن شفافية الإفصاح وكفاءة السوق	3.72	74	0.6691
4	التشجيع على تحديد وتوزيع واضح للمسئوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية وبما يؤثر ايجابياً على الأداء الاقتصادي.	3.62	72	0.455
5	تقليل خطر التدقيق من خلال اكتشاف أي تحريف مهم في القوائم المالية، وهذا يرتبط ايجابيا مع جودة التقارير المالية.	3.31	66	0.567
	المتوسط العام	3.544	71	

2. التخصص المهني للمدقق وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة :

يوضح الجدول (4) إن آراء عينة الدراسة كانت ايجابية حول فقرات هذا المتغير حيث كان الوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المتغير (3.74) ونسبة مئوية 74%، وهي أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3) ، أما بالنسبة للفقرة التي احتلت المرتبة الأولى بين فقرات هذا المتغير فكانت فقرة " ان التخصص المهني للمدقق يضمن وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود التدقيق المستقل على المديرين والمحاسبين وصولاً إلى قوائم مالية ختامية معده على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة." حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.99) ونسبة مئوية 80%، وبانحراف معياري 0.765 ، أما الفقرة التي احتلت المرتبة الاخيرة فهي فقرة " ان التخصص المهني يساهم في تحديد الاستراتيجية المناسبة للتدقيق وبما يساعد المدقق في اكتشاف الاخطاء والتحريفات وتقدير خطر التدقيق وتقليله الى ادنى حد ممكن"، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.57) ونسبة مئوية 70%، وبانحراف معياري 0.543. والجدول رقم (4) يبين نتائج الاحصاء الوصفي لفقرات هذا المتغير.

الجدول رقم (4)

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مساهمة التخصص المهني للمدقق في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
	ان التخصص المهني للمدقق يساهم في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة كاحد اليات الحوكمة من خلال			
1	التزام مجلس الإدارة بجميع القواعد المطبقة والمتعلقة بحوكمة الشركات على أعلى المستويات، مما يحقق مصالح الشركة والمساهمين.	3.804	76	0.543
2	زيادة نزعة الشك المهني لدى المدقق، وبذل العناية المهنية عند تحديد وتقييم ومطابقة مخاطر الغش الجوهري، خصوصاً الغش المرتكب من قبل الإدارة.	3.690	74	0.457
3	تحديد الاستراتيجية المناسبة للتدقيق وبما يساعد المدقق في اكتشاف الاخطاء والتحرّفات وتقدير خطر التدقيق وتقليله الى ادنى حد ممكن.	3.5714	71	0.532
4	زيادة مسؤولية المدقق تجاه غش الادارة بشكل ملحوظ ، وتطلب منهم مراعاة الغش عند تخطيط وأداء عملية التدقيق.	3.7678	75	0.677
5	تزود المدقق بالخبرة العملية الضرورية، وبالمعلومات المرتجعة المتعلقة بغش الإدارة والتي تمكنه من اكتشاف غش الإدارة في المستقبل	3.642	73	0.765
6	ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود التدقيق المستقل على المديرين والمحاسبين وصولاً إلى قوائم مالية ختامية معده على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة.	3.99	80	0.7658
	المتوسط العام	3.74	75	

3. متغير التخصص المهني للمدقق وتحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح): يوضح الجدول (5) أن آراء عينة الدراسة كانت ايجابية حول فقرات هذا المتغير حيث كان الوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المتغير (3.58) ونسبة مئوية 72%، وهي أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3)، أما بالنسبة للفقرة التي احتلت المرتبة الأولى بين فقرات هذا المتغير فكانت فقرة " ان التخصص المهني يساهم في رفع مستوى الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي يتم توصلها للمساهمين ويضمن العدالة بين كافة الاطراف المرتبطة بالمنشأة او سوق المال." حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.928) ونسبة مئوية 78%، وبانحراف معياري 0.639 ، أما الفقرة التي احتلت المرتبة الاخيرة فهي فقرة " ان التخصص المهني يساهم في تمكين الاقلية من حملة الاسهم من الدفاع عن حقوقهم امام الادارة او امام الاكثرية من حملة الاسهم."، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.31) ونسبة مئوية 66%، وبانحراف معياري 0.78. والجدول رقم (5) يبين نتائج الاحصاء الوصفي لفقرات هذا المتغير.

الجدول رقم (5)

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مساهمة التخصص المهني للمدقق في تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين

(أصحاب المصالح)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
	يساهم التخصص المهني للمدقق في تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال:			
1	تقديم دليل موضوعي عن قيام الإدارة بالمهام المكلفة بها نيابة عن المساهمين بشكل يحقق التوازن بين المصالح المتناقضة للمساهمين.	3.60	72	0.707
2	يزيد من استقلال مدقق الحسابات كمحدد أساسي لجودة عملية التدقيق ويؤدي الى زيادة ثقة اصحاب المصالح برأي المدقق ويزيد كفاءة سوق راس مال	3.50	70	0.552
3	رفع مستوى الشفافية وقيمة المعلومات المحاسبية التي يتم توصلها للمساهمين ويضمن العدالة بين كافة الاطراف المرتبطة بالمنشأة او سوق المال .	3.928	78	0.639
4	تحسين قدرة المدقق في مواجهة التحريفات والحيلولة دون اصدار تقارير مضللة لضمان أن أصحاب المصالح يحصلون على تقارير مالية ذات جودة عالية .	3.381	68	0.696
5	تمكين الاقلية من حملة الاسهم من الدفاع عن حقوقهم امام الادارة او امام الاكثرية من حملة الاسهم.	3.310	66	0.780
6	تمكين حملة الاسهم من الاطلاع على كافة المعلومات مع اعضاء مجلس للادارة او المدراء التنفيذيين.	3.76	75	0.673
	المتوسط العام	3.58	72	

4. التخصص المهني للمدقق وتحقيق الإفصاح والشفافية:

يوضح الجدول (6) أن آراء عينة الدراسة كانت ايجابية حول فقرات هذا المتغير حيث كان الوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المتغير (3.38) ونسبة مئوية 68%، وهي أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3)، أما بالنسبة للفقرة التي احتلت المرتبة الأولى بين فقرات هذا المتغير فكانت فقرة " يساهم التخصص المهني في زيادة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وبشكل يخفض من احتمالات قيام الإدارة بإساءة استخدام سلطاتها.." حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.9) ونسبة مئوية 78%، وبانحراف معياري 0.680، أما الفقرة التي احتلت المرتبة الأخيرة فهي فقرة " ان التخصص المهني يساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها من عدة نواحي: دقة الإفصاح، توقيت الإفصاح، طرق توصيل المعلومات.."، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.10) ونسبة مئوية 70%، وبانحراف معياري 0.655. والجدول رقم (6) يبين نتائج الاحصاء الوصفي لفقرات هذا المتغير.

الجدول (6)**نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مساهمة التخصص المهني للمدقق في تحقيق الإفصاح والشفافية**

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
	ان التخصص المهني للمدقق يساهم في تحقيق الإفصاح والشفافية من خلال :			
1	زيادة الشفافية المالية ويحقق نوع من التوازن بين ادارة الشركة ومصالح الاطراف الاخرى المستفيدة.	3.309	66	0.780
2	تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها من عدة نواحي: دقة الإفصاح، توقيت الإفصاح، طرق توصيل المعلومات.	3.101	62	0.655
3	دعم شفافية الحوكمة من خلال زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية ويزيد من كفاءة سوق راس مال.	3.400	68	0.552
4	تحقيق تدفق افضل للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل يؤدي الى رفع كفاءة تخصيص الموارد.	3.381	68	0.696
5	زيادة لافصاح والشفافية في التقارير المالية وبشكل يخفض من احتمالات قيام الادارة بإساءة استخدام سلطاتها.	3.904	78	0.680
6	تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم مع ضرورة حصول جميع المساهمين أو مستخدمي المعلومات عن معلومات كاملة عن الشركات.	3.20	64	0.696
	المتوسط العام	3.38	68	

5. التخصص المهني للمدقق والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية :

يوضح الجدول (7) أن آراء عينة الدراسة كانت ايجابية حول فقرات هذا المتغير حيث كان الوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المتغير (3.315) ونسبة مئوية 66%، وهي أعلى من متوسط أداة القياس والبالغة (3)، أما بالنسبة للفقرة التي احتلت المرتبة الأولى بين فقرات هذا المتغير فكانت فقرة " يساهم التخصص المهني في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا مالياً " حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.7) ونسبة مئوية 74%، وبانحراف معياري 0.76699، أما الفقرة التي احتلت المرتبة الأخيرة فهي فقرة " ان التخصص المهني يساهم في حماية المساهمين من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها "، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا الفقرة (3.045) ونسبة مئوية 60%، وبانحراف معياري 0.771. والجدول رقم (7) يبين نتائج الاحصاء الوصفي لفقرات هذا المتغير.

الجدول رقم (7)

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مساهمة التخصيص المهني للمدقق في المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
	ان التخصيص المهني للمدقق يساهم في المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية من خلال			
1	بذل العناية المهنية اللازمة والتأكد مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة.	3.081	62	0.771
2	مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا مالياً.	3.738	74	0.766
3	تقليل أساليب إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية .	3.295	66	0.759
4	المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحققهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية،	3.561	70	0.788
5	حمايتهم المساهمين من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها	3.045	62	0.771
6	تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم مع ضرورة حصول جميع المساهمين أو مستخدمي المعلومات عن معلومات كاملة عن الشركات.	3.166	63	0.766
	المتوسط العام	3.315	66	

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصيص المهني للمدقق وتفعيل إطار حوكمة الشركات.

جدول رقم (8)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصيص المهني في تفعيل إطار حوكمة الشركات

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.659	0.434	0.421	0.5549

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.544	1	3.544	34.482	0.000
	Residual	13.859	60	0.230		

تبين نتائج تحليل الانحدار ان هنالك علاقة ارتباط طردية بين التخصيص المهني للمدقق وتفعيل إطار حوكمة الشركات حيث بلغ معامل الارتباط $R = 0.659$ ، وهذا يعني ان العلاقة بين التخصيص المهني للمدقق وتفعيل إطار حوكمة الشركات هي علاقة طردية ومعنوية عند مستوى (0.00) . كذلك اظهر تحليل الانحدار ان التخصيص المهني للمدقق يؤثر بشكل مباشر في دعم إطار حوكمة الشركات، حيث بلغ معامل $Beta (0.659)$. كما ان معامل R Square بلغ 0.434 وهذا يعني ان التخصيص المهني للمدقق يفسر 0.407 من التغيرات التي تحدث في إطار حوكمة الشركات، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي بمعنى ان التغيير في التخصيص المهني بمقدار واحد يدعم إطار حوكمة الشركات بمقدار 0.434 ، وان قيمة اختبار (F) بلغ 34.482 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية (0.000) وهذا يدل على ان التخصيص المهني للمدقق يؤثر بشكل مباشر في دعم إطار حوكمة الشركات، لذا تقبل الفرضية الأولى عند مستوى معنوية (0.00) .

الفرضية الثانية:

"هنالك علاقة ارتباط معنوية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصيص المهني للمدقق وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة

جدول رقم (9)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصص المهني في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.638	0.407	0.392	0.3319

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.74	1	3.74	27.421	0.000
	Residual	4.406	60	0.230		

تبين نتائج تحليل الانحدار ان هنالك علاقة ارتباط طردية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة حيث بلغ معامل الارتباط $R = 0.638$ ، وهذا يعني ان العلاقة بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة هي علاقة طردية ومعنوية عند مستوى (0.00) . كذلك اظهر تحليل الانحدار ان التخصص المهني للمدقق يؤثر بشكل مباشر في دعم مسؤوليات مجلس الإدارة ، حيث بلغ معامل $Beta (0.638)$. كما ان معامل $R Square$ بلغ 0.407 وهذا يعني ان التخصص المهني يفسر 0.407 من التغيرات التي تحدث في مسؤوليات مجلس الإدارة، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي بمعنى ان التغيير في التخصص المهني بمقدار واحد يدعم (يفعل) مسؤوليات مجلس الإدارة بمقدار 0.407 ، وان قيمة اختبار (F) بلغ 27.421 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية (0.000) وهذا يدل على ان التخصص المهني للمدقق يدعم بشكل مباشر في دعم مسؤوليات مجلس الإدارة ، لذا تقبل الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (0.00) .

الفرضية الثالثة

" توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني للمدقق وتحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح) .

جدول رقم (10)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصص المهني في تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين (أصحاب المصالح)

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.699	0.489	0.476	0.308

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.58	1	3.58	38.255	0.000
	Residual	3.796	60	0.063		

تبين النتائج تحليل الانحدار ان هنالك علاقة ارتباط قوية وطردية بين التخصص المهني وتحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين حيث بلغ معامل الارتباط $R = 0.699$ وهو ارتباط معنوي عند مستوى (0.00) . وظهر تحليل الانحدار ان معامل $Beta (0.699)$ و معامل $R Square$ 0.489 وهذا يعني ان التخصص المهني يفسر 0.489 من التغيرات التي تحدث في معاملة اصحاب المصالح، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي وهذا يدل على أن معادلة الانحدار أو التنبؤ جيدة، كما وبلغت قيمة (F) 38.255 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية (0.000) وهذا يدل على ان التخصص المهني يدعم المعاملة المتكافئة للمساهمين ، لذا تقبل الفرضية الثالثة عند مستوى معنوية (0.00) .

اختبار الفرضية الرابعة الإفصاح والشفافية

" هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل الإفصاح والشفافية".

جدول رقم (11)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصص المهني في تفعيل الإفصاح والشفافية

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.583	0.339	0.323	0.350

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.38	1	3.38	27.421	0.000
	Residual	4.406	60	0.230		

تبين نتائج تحليل الانحدار ان هنالك علاقة ارتباط بين التخصص المهني للمدقق وتحقيق الإفصاح والشفافية حيث بلغ معامل الارتباط $R = 0.583$ ، وهذا يعني ان العلاقة بين التخصص المهني وتحقيق الإفصاح والشفافية هي

علاقة طردية ومعنوية عند مستوى (0.00). كذلك اظهر تحليل الانحدار ان التخصص المهني يدعم بشكل مباشر الإفصاح والشفافية، حيث بلغ معامل Beta (0.583). كما ان معامل R Square بلغ 0.339 وهذا يعني ان التخصص المهني يفسر 0.339 من التغيرات التي تحدث في الإفصاح والشفافية، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي بمعنى ان التغيير في التخصص المهني بمقدار واحد يدعم الإفصاح والشفافية بمقدار 0.339، وان قيمة اختبار (F) بلغ 20.544 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية (0.000) وهذا يدل على التخصص المهني للمدقق يدعم الإفصاح والشفافية، لذا تقبل الفرضية الرابعة عند مستوى معنوية (0.00).

الفرضية الخامسة

"هناك علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني للمدقق والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

جدول رقم (12)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصص المهني والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.704	0.495	0.323	0.350

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.315	1	3.315	24.421	0.000
	Residual	4.406	60	0.230		

تبين نتائج تحليل الانحدار ان هناك علاقة ارتباط طردية بين التخصص المهني والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية حيث بلغ معامل الارتباط R 0.704 وهو ارتباط معنوي عند مستوى (0.00).

اظهر تحليل الانحدار ان التخصص المهني يساهم بشكل مباشر في المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، حيث بلغ معامل Beta (0.704). كما ان معامل R Square بلغ 0.494، وهذا يعني ان التغيير في التخصص المهني بمقدار واحد (يدعم) المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية بـ 0.495، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي، كما وبلغت قيمة F 24.421 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية (0.00) أي يوجد ارتباط إيجابي ذات دلالات إحصائية بين التخصص المهني والمحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، لذا تقبل الفرضية الخامسة عند مستوى معنوية (0.00).

الفرضية الرئيسية

"هناك ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني وتفعيل اليات الحوكمة"

جدول رقم (13)

تحليل الانحدار الخطي لدور التخصص المهني في تفعيل اليات الحوكمة

Model Summary

Model	R	R square	Adjusted R square	Std. Error
1	0.533	0.484	0.266	0.364

ANOVA(b)

Model		Sum of square	DF	Mean	F	sig
1	Regression	3.315	1	3.315	15.847	0.000
	Residual	4.406	60	0.230		

تبين نتائج الدراسة الميدانية ان هناك علاقة ارتباط طردية بين التخصص المهني وتفعيل اليات الحوكمة حيث بلغ معامل الارتباط R 0.533 وهو ارتباط معنوي عند مستوى (0.00).

اظهر تحليل الانحدار ان التخصص المهني يؤثر بشكل مباشر في تفعيل اليات الحوكمة، حيث بلغ معامل Beta (0.533). كما ان معامل R Square بلغ 0.484 وهذا يعني ان التغيير في التخصص المهني بمقدار واحد (يدعم) يفعل اليات الحوكمة بمقدار 0.5 تقريبا، والباقي يرجع الى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي، كما وبلغت قيمة F 15.84 وهي ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوي (0.05) أي يوجد ارتباط إيجابي ذات دلالات إحصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل اليات الحوكمة، لذا تقبل الفرضية الرئيسية عند مستوى معنوية (0.05).

النتائج والنوصيات

أولاً : النتائج

1. إن التخصص المهني للمدقق يساعد على زيادة جودة خدمات التدقيق. وأن المدقق المتخصص يمكن أن يقدم للعملاء خدمات تدقيق ذات جودة عالية.
2. ان التخصص المهني يفتح المجال امام المتخصص للمعرفة الكاملة والمعمقة في تخصصه ويسمح له بدراسة ومتابعة كل جديد في مجال تخصصه مما يساهم في الارتقاء بالمهنة وتقديم خدمات أفضل للعملاء.
3. ان التخصص المهني يساهم في تفعيل اليات الحوكمة حيث بينت النتائج وجود علاقة ارتباط ايجابي ذات دلالات إحصائية بين التخصص المهني للمدقق وتفعيل اليات الحوكمة.
4. اتفقت عينة الدراسة على أهمية التخصص المهني للمراجع في تفعيل اليات الحوكمة وإن التخصص المهني يدعم المحافظة على حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية أكثر من باقي مبادئ الحوكمة حيث بلغ معامل الارتباط لهذه الفقرة 0.704 وهو ارتباط معنوي عند مستوى (0.00).

ثانياً: التوصيات

1. تشجيع مكاتب التدقيق على التخصص المهني في التدقيق لما يحقق من مزايا ويؤثر في جودة خدمة التدقيق ويقلل من اصدار قوائم مالية مضللة.
2. ضرورة قيام مكاتب تدقيق الحسابات العمل على إعداد المدققين العاملين لديها من الناحية العلمية والعملية التطبيقية، وتنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني بدءاً من مراحل التعليم الجامعي.
3. على مكاتب التدقيق في الاردن الاهتمام بالتخصص المهني بشكل كبير باعتباره استراتيجية ضرورية ومهمة لمكاتب التدقيق في الوقت الحاضر.

شكر

يتقدم الباحث بجزيل الشكر والعرفان الى جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان ، الاردن، على الدعم المالي المقدم لمشروع البحث رقم DRGS 2014/2015/61

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. الحداد، سامح عبدالرازق، (2008) " تحوّل وتغيّر استراتيجيّة التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة" دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة
2. صالح، سمير ابو الفتوح، النجار، رشا محمد (2010) " اثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة : دراسة تطبيقية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الثاني.
3. عبد الوهاب إبراهيم طه، " نظرية التدقيق" 2 ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، (جامعة المنصورة)، العدد الثاني، 2000 ، ص19
4. لبيب، خالد، 2005 ، "دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة البحوث العلمية ، الإسكندرية ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، العدد الأول،
5. متولي، احمد زكي " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص المهني للمراجع والعوامل المؤثرة في ادارة عملية التدقيق" المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الاول، العدد الاول.

ثانياً: المراجع الاجنبية

1. Ali, Azham & Sahdan,., Hadafi, & Rasit, Hadzrami (2008) "Audit Specialization in Malaysia" International Journal of Business and Management, March, *International Journal of Business and Management*
2. Balsam, S., Krishnan, J. and Yang, J. S. (2003) "Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing*": A Journal of Practice & Theory, 22(2): 71-97.
3. Bergen, Daphne, (2013) " Auditor Industry Specialization and Audit Quality" Master Thesis Department Accountancy Tilburg School of Economics and Management Tilburg University.
4. Bills ,Kenneth L. , & Jeter, Debra C. & Stein, Sarah E. (2014) "Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries" The Accounting Review, December.
5. Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., (1990)"Determinants of Auditor Expertise" Journal of Accounting Research ,vol. 28, Supplement, p.2.
6. Carcello, J.V., and Albert, L.N., (2002) " Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting, Managerial Auditing Journal, Vol.19, Iss.5, PP.651-668.
7. Carcello, joseph,v. & Nagy, Albert L.. (2002) "Auditing Industry Specialization and Fraudulent financial Reporting" University of Tennessee.p.1-32.

8. Chananda, Sinchuen & Phapruek Ussahawanitchakit,(2010) "Audit Specialization, audit performance, and sustainable Reputation : An Empirical Research of Public Accountants in Thailand " Journal of International Business and Economic,V.10,No.4.
9. Lim, Chee-Yeow, & Tan ,Hun-Tong, (2008)" Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", Journal of Accounting Research, Vol.46, Iss.1 March, , pp. 199-246.
10. Chris E. Hogan & Debra C. Jeter , " Industry specialization by Auditor's ", A Journal of Practice and Theory ,Vol .18 , No , 1 , Spring 1999 , pg 1 .
11. David. B (2005) "Reporting Trust after fraud: Does Corporate Governance matter" The Accounting Review, Vol.80, No.2.
12. Dennis O'Reilly, M. | & Reisch, John T. | (2002)" Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us? Ohio CPA Journal.
13. Deis, D. J., and G. A. Giroux. "Determinants of Audit Quality in the Public Sector." The Accounting Review (July 1992): 462-479.
14. Dunn, Kimberly A. & College, Baruch & Mayhew, Brian W "Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality", WWW.
15. Dunn, K. A. & Mayhew, B. W. (2004)"Audit firm industry specialization and client disclosure quality" .Review of Accounting Studies, 9(1): 35-58
16. Gramling, A. A.; V. E. Johnson; and I. K. Khurana. "The Association Between Audit Firm Industry Experience and Financial Reporting Quality." Working paper, Georgia State University, 2001.
17. Hogan, Chris E. & Jeter, Debra C., " Industry specialization by Auditor's ", A Journal of Practice and Theory ,Vol .18 , No , 1 , Spring,1999 , pg 1 .
18. Marchant ,G. (1990) "Discussion of Determinants of Auditor Expertise " <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi>
19. Mayhew, Brian W, & Wilkins, Michael, S,(2003) " Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" Auditing: A Journal of Practice & Theory.
20. Neal, T. L., and Riley, R. R. (2004)" Auditor Industry Specialist Research Design" A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No.(2),p.169-177
21. Payne, Jeff L.,(2008) "The Influence of Audit Firm Specialization on Analysts' Forecast Errors", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 27, No. 2, p.110.
22. Phaiboon, R. & Krittaya, S. & Teeraporn, L. (2011) "The effect of audit specialization on audit quality: an empirical study of tax auditors in Thailand" : Review of Business Research
23. Organization For Economic Co-operation and Development www.OECD.org
24. O'Keefe, T. B.; R. D. King; and K. M. Gaver. "Audit Fees, Industry Specialization, and Compliance with GAAP Reporting Standards." Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall 1994): 41-55.
25. Sun ,J. & Liu,G., (2011) "Auditor Industry Specialization and the Effectiveness of Board Governance" www.ssrn.com.
26. Steven Balsam and Others , " Auditor Industry Specialization and Earnings Quality ", A Journal of Practice and theory .Vol.22,No.2 ,Sept.2003.
27. Terry L Neal , Richard R Riley, " The Auditor Industry specialist Research Design" , Auditing , Vol.23,No.2, September, 2004, pp.9-169.
28. van Bergen, Daphne(2013) "Auditor Industry Specialization and Audit Quality" Master Thesis Department Accountancy Tilburg School of Economics and Management ,Tilburg University.
29. Waller, W. & Felix, W. (1984)"The Auditor and Learning from experience: some conjectures" Accounting organization and Society, June, p.383-406.
30. Zuo, Lingyan & Guan, Xiaomeng , (2014) "The Association of Audit Firm Size and Industry Specialization on Earnings Management: Evidence in China" The Macro theme Review 3(7), 2014

.....

.....

.....