

## أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة أدائه المهني دراسة ميدانية لعينة من مراقبى الحسابات في العراق

م.م. بلال بكر محمود ثنون  
المديرية العامة ل التربية نينوى  
bilal.bakr80@yahoo.com

### المستخلص

يهدف البحث الى بيان أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أدائه المهني ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كل من جودة قراراته للتخطيط لعملية التدقيق ودقة تقديره لمخاطر عمليات التدقيق وعلى زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاحطاء. ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عدد من مراقبى الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في العراق الذين بلغ عددهم كعينة بحث (٦٠) مراقب حسابات حيث تم توزيع الاستبانة عليهم وتم استرجاع (٥٤) استبانة قابلة للتحليل، باستخدام الاساليب الاحصائية لاختبار الفرضيات حيث تم التوصل لعدة استنتاجات اهمها يساعد التخصص القطاعي مراقبى الحسابات على اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تواجهه عند التخطيط لعملية التدقيق وعلى زيادة قدرتهم لمعرفة العلاقة بين البند المرتبطة بدقة، ويساعد من استخدام اسلوب الشك المهني بشكل اكبر، ومن اكتشاف الغش والاحطاء في القوائم المالية الذي تقوم به إدارة المنشأة. وأن اهم التوصيات كانت على شركات التدقيق العمل على تطوير مراقبى الحسابات عن طريق اقامة ورشات عمل والندوات والدورات التدريبية لتأهيل المراقبين لتطبيق التخصص القطاعي. الاهتمام بوضع تشريعات وقوانين لتنظيم مهنة التدقيق لمواكبة التطورات الحاصلة في المهنة وتطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** التخصص القطاعي، مراقب الحسابات، تخطيط عملية التدقيق، مخاطر عملية التدقيق، الغش والاحطاء.

### The impact of the industry specialization of the auditor in a particular sector on the efficiency of his professional performance Field study of a sample of auditors in Iraq

Assist. Lecturer: Bilal Bakr mahmood thanon  
General Directorart Of Education In Ninawa

#### Abstract

The aim of the research is to demonstrate the impact of the industry's specialization for auditor on the efficiency of its professional performance. This objective can be achieved by knowing the impact of the industry's specialization on the quality of its decisions to plan the audit process and its accurate assessment of the risks of the audit process. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a number of auditors working in the audit Offices in Iraq, who numbered (60) accountants where the questionnaire was distributed to them and 54

questionnaires were retrieved and analyzed using statistical methods to test hypotheses. The most important conclusions are that the industry specialization helps auditors to take appropriate continents and improve the way they deal with the problems they face when planning the audit process and to increase their ability to know the relationship between the items associated with accuracy. Helps to use the method of professional doubt more, and Discovering fraud and errors in financial statements performed by an established management. And that the most important recommendations were to audit companies to work on the development of auditors through the establishment of workshops and seminars and training courses to qualify observers to apply the industry specialization. To develop legislation and regulations to regulate the profession of auditing to keep abreast of developments in the profession and to apply the industry specialization of the auditor.

**Keywords:** Industry specialization, auditor, planning audit process, audit risk, fraud and error.

## المقدمة

شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورات وتحديثات كبيرة في بيئه الاعمال مما اثر على مهنة التدقيق بشكل مباشر. وقد ادى انهيار وافلاس بعض الشركات العالمية الكبرى وظهور المنافسة الكبيرة بين الشركات الى ضرورة النهوض بمهنة التدقيق مما جعل شركات التدقيق تأخذ بنظر الاعتبار التخصص القطاعي كأحد الحلول لمواجهة هذه التغييرات والتطورات الحاصلة ولرفع كفاءة الاداء المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تقديم خدمات ذات جودة عالية. حيث تعتبر مهنة التدقيق كحال اي مهنة لها سوقها الخاص، وبسبب وجود المنافسة بين شركات التدقيق ادى ذلك الى توجه بعضها الى التخصص القطاعي في المهمة وذلك للحصول على حصة سوقية كبيرة بالإضافة الى الحصول على اتعاب مرتفعة.

وان المام مراقب الحسابات بقطاع معين (صناعي، مصري، خدمي) يحتاج الى التخصص الدقيق في هذا القطاع حيث يعتبر أحد الادوات الهامة للارتقاء بكفاءة اداء المهني. وكذلك لسهولة تطبيق ومواكبة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بمعرفة وتقدير طبيعة نشاط العميل والبيئة التي يعمل بها ومساعدة مراقب الحسابات على التخطيط لعملية التدقيق واكتشاف الغش والاخطا وتقدير مخاطر عملية التدقيق.

## المحور الاول: منهجية البحث

١. مشكلة البحث: في ظل الظروف التي تمر بها شركات الاعمال من تطورات وتحديثات ادى ذلك الى التطور والتعقيد في طبيعة العمل وأصبح من المهم لشركات التدقيق مواكبة تلك التطورات والتغييرات الحاصلة. فقد قامت بعض شركات التدقيق بالتوجه الى التخصص القطاعي وذلك لعدة اسباب منها لرفع الكفاءة المهنية لدى مراقب الحسابات، وتقديم خدمات ذات جودة عالية، وكذلك للحصول على حصة سوقية كبيرة بالإضافة الى الحصول على اتعاب مرتفعة، من هنا تكمن مشكلة البحث التي يمكن أن تتمثل في الاجابة على السؤال الرئيسي التالي:

هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة اداء المهني؟  
ويتفرع عن السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق؟
  - هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقاديره لمخاطر عملية التدقيق؟
  - هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاحطاء؟
٢. **هدف البحث:** هدف البحث الرئيسي هو بيان أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أدائه المهني ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية الآتية:
- معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق.
  - معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقاديره لمخاطر عملية التدقيق.
  - معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاحطاء.
٣. **أهمية البحث:** إن أهمية هذا البحث تتبع في كونه يساهم في تسلیط الضوء على التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأثره على كفاءة أدائه المهني، حيث يمثل التخصص القطاعي لشركات التدقيق أحد أهم الاتجاهات الحديثة لمواجهة التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال، وكذلك لرفع كفاءة الأداء المهني لدى مراقب الحسابات، كما يعتبر أحد الوسائل الهامة لشركات التدقيق للحصول على حصة سوقية كبيرة والحصول على اتعاب مرتفعة.
٤. **فرضيات البحث:** إن الفرضية الرئيسية للبحث هي: (لا يوجد إثر ذات دلالة احصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أدائه المهني). ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:
- لا يوجد إثر ذات دلالة احصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق.
  - لا يوجد إثر ذات دلالة احصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقاديره لمخاطر عملية التدقيق.
  - لا يوجد إثر ذات دلالة احصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاحطاء.
٥. **الدراسات السابقة**
- أ. **الدراسات العربية**
١. دراسة (الحداد، ٢٠٠٨) بعنوان: تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجعين الخارجيين وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة.
- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إثر استراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق، وهي دراسة تم تطبيقها على مكاتب التدقيق في قطاع غزة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان مناسبة لمتغيرات مشكلة الدراسة وفرضياتها حيث تم توزيع الاستبيان على مكاتب التدقيق في قطاع غزة والتي بلغ عددها (٨٠) استبيان.
- وكانت أهم استنتاجات الدراسة هي: قيام المدققين الخارجيين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملي لهم باستمرار يؤدي ذلك إلى تحسين أدائهم وتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة. إن استخدام استراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي يؤثر على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق بشكل جيد. وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، ضرورة قيام المنظمات والجمعيات المهنية بوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق إستراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة، وضرورة الاهتمام بتجميع النصوص

والتشريعات المهنية في تشريع مهني واحد يتم فيه دمج كل التشريعات ذات البعد المهني لتوفير إرشادات للممارسة المهنية في جميع الأنشطة. إنشاء مراكز بحث متغيرة لمساعدة المراجعين المتدربين والمراجعين الممارسين للمهنة في مجال تطوير قدراتهم وخبراتهم العلمية والمهنية.

٢. دراسة (دبور، ٢٠١٣) بعنوان: دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى إبراز الدور الذي يؤديه التخصص (المهني) الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم اعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة التي بلغت (٥١) استبانة على العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة. وكانت أهم استنتاجات الدراسة هي: أن التخصص المهني (الصناعي) لمدقق الحسابات الخارجي يعمل على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين. وان اهم التوصيات كانت تركز على التدريب العملي في مجالات التخصص من اجل تكوين خبراء في الصناعة باستطاعتهم بناء أحكام متميزة في مجال الصناعة، مما يكون لها انعكاس إيجابي على جودة عملية التدقيق.

٣. دراسة (مختار وسمير، ٢٠١٧) بعنوان: مساهمة التخصص المهني لمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق/ دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي، ومفهوم التخصص المهني (الصناعي)، ومدى إدراك القائمين بأعمال التدقيق لأهمية التخصص المهني، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة التدقيق. وقد كانت نتائج الدراسة وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة حول أهمية التخصص المهني من خلال تمكين القائم بأعمال التدقيق من التخطيط الجيد لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم. إن عدم وجود سوق نشط للتدقيق لا يسمح بتبني استراتيجية التخصص المهني. يسمح التخصص المهني بتقليل وقت اللازم لأداء عملية التدقيق وإتمام أعماله في الوقت المناسب. وان اهم التوصيات كانت العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب التدقيق المحلية لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية التي تمكنتها من توفير مقومات التخصص في الصناعات المختلفة وكذلك ضرورة القيام بتنظيم دورات تدريبية وندوات ومؤتمرات تعالج ميادين تدقيق متخصصة في صناعات معينة والتي يراد التخصص فيها.

### ب. الدراسات الأجنبية

١. دراسة (Owhoso et al., 2002) بعنوان: اكتشاف الأخطاء بواسطة فريق متخصص في الصناعة أثناء عملية التدقيق المتسلسلة.

Error Detection by Industry specialized Team During Sequential Audit Review.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل إثر التخصص القطاعي على مقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء التي تقع في القوائم المالية، حيث تم في الدراسة استخدام اسلوب المحاكاة التجريبية على العينة البالغ عددها (١٤٤) مدقق خارجي للذين يعملون في (٤٢) مكتب من مكاتب التدقيق الذين يتبعون لأكبر خمس شركات تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية. وكانت استنتاجات الدراسة تشير إلى ان المدققون المتخصصون عندما يقومون بمواولة مهام عملهم في مجال

تخصصهم فان المدققين من ذوي الخبرة الطويلة يكتشفون عدداً أكبر من الاخطاء. وعندما يقومون المدققون المتخصصون بمزاولة مهام عملهم في خارج مجال تخصصهم فان المدققين من ذوي الخبرة الطويلة والمدققين من ذوي الخبرة القليلة تتفاضل درجة فعالتهم المهنية في اكتشاف الاخطاء. وعندما يقومون المدققون المتخصصون بمزاولة مهام عملهم في مجال تخصصهم فان المدققين من ذوي الخبرة الطويلة والمدققين من ذوي الخبرة القليلة تتكامل جهودهم بما يؤدي الى ارتفاع فعالية عملية التدقيق. واوصت الدراسة بان يكون اداء عملية التدقيق على اساس التخصص المهني من خلال فريق متقاول الخبرات لتكامل جهود اصحاب الخبرات الطويلة مع القليلة باكتشاف عدد أكبر من الاخطاء المتخصصة والاخطاء غير المتخصصة بالبيانات المالية.

٢. دراسة (Neal & Riley, 2004) بعنوان: تخصص مراقب الحسابات- بحث تحليلي.

Auditor Industry specialist Research Design.

تهدف هذه الدراسة إلى العمل على مساعدة الباحثين في وضع معايير لقياس التخصص الصناعي (المهني) لمدققي الحسابات، وذلك بسبب الاهتمام المتزايد بما يتعلق بالتخصص الصناعي لمدققي الحسابات في المجال الأكاديمي. وان الدراسة قامت بفحص وتحليل البيانات من عام (1989-1997) حيث تم القيام بفحص المفاهيم التي تتعلق بالتخصص والتي تم تجسيدها في المناهج المختلفة لكي يتم قياس التخصص الصناعي (المهني)، والأسباب التي تؤدي إلى هذه النتائج المتباينة حول التخصص الصناعي (المهني). ومن ثم تقديم ووضع عمل لمساعدة الباحثين في الاختيار الأكثر ملائمة لقياس التخصص الصناعي (المهني) لمدققي الحسابات. وقد كانت أبرزت الاستنتاجات والتحليلات والنقاشات التي تمت الاختلافات المتباينة في قياس التخصص الصناعي (المهني) وتفسر السبب لوجود هذه الاختلافات.

اووصت الدراسة بالعمل على اختيار مقاييس للتخصص (المهني) الصناعي لمدققي الحسابات وهذه المقاييس هي (منهج حصة السوق، منهج مدخل المحفظة).

٣. دراسة (Moroney, 2007) بعنوان: هل تحسن الخبرة في الصناعة كفاءة مدقق الحسابات.

Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment.

هدفت هذه الدراسة الى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق وكفاءته في جميع مراحل اتخاذ القرار وهي: المرحلة التي تسبق البحث عن المعلومة، مرحلة البحث عن المعلومة مرحلة القرار. وقد تم اختيار مجموعتين من مدققي منشآت التدقيق وجميعهم متخصصين صناعياً، حيث شملت الأولى (48) مدقق متخصصاً في تدقيق المنشآت الصناعية، أما الثانية فكانت ملؤفة من (38) مدقق متخصصاً في تدقيق صناديق معاشات التقاعد، مع ملاحظة أن كفاءة المدقق في كل مرحلة قد تم قياسها بالوقت المستنفذه في المهام المطلوبة لكل مرحلة.

حيث كانت أهم نتائج الدراسة هي إن المدققين الذين يعملون داخل مجال تخصصهم لديهم كفاءة أكبر خلال المرحلتين الأولى والثانية من مراحل اتخاذ القرار وهو ما يعني وجود علاقة ايجابية بين التخصص الصناعي للمدقق وبين مستوى كفاءته خلال تلك المرحلتين. لم يلاحظ وجود أية علاقة بين تخصص المدقق صناعياً وبين مستوى كفاءته المهنية خلال المرحلة الثالثة.

## المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

**أولاً. مفهوم التخصص في التدقيق:** بسبب الزيادة في التعقيدات التنظيمية والاقتصادية واختلاف 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 ما يقدمه من خدمات إلى تلك الصناعات كان لابد من حصوله على نظام معلومات متكامل لكل صناعة على حدة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتحصص تبعاً لكل قطاع صناعي، فيكون هناك مراجع متخصص في مجال القطاع الصناعي وأخر في التجاري وأخر بالقطاع الخدمي (شلا، ٢٠١٥: ٣٠).

ويعني التخصص في مهنة التدقيق أن يقوم مراقب الحسابات بالتحصص في تدقيق قطاع معين من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في تدقيق قطاع البنوك أو الشركات التجارية أو الصناعية وغيرها من القطاعات الأخرى (الاهدل، ٢٠٠٨: ١٦).

ويمت تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بأنه معرفة مراقب الحسابات بكافة جوانب مهنة التدقيق، سواء في الإطار الفكري للتدقيق، أو معايير الأداء المهني لمختلف أنواع وطرق التدقيق، وتكييف استخدام جميع هذه العناصر في تدقيق قطاع أو نشاط معين (منصور، ٢٠٠٧: ٤٣).

ويعرف أيضا التخصص بالنسبة لمراقب الحسابات بأنه ان يقوم مراقب الحسابات بأداء خدمات التدقيق المستقلة للعملاء الذين ينتهيون إلى قطاع صناعي واحد، مما يضمن تشابه طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في نفس القطاع، والحصول على المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة عمليات هذا القطاع (عوض، ٢٠٠٦: ٦٧).

مما سبق يمكن تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات هو ان يكون مراقب الحسابات لديه الخبرة العلمية والعملية الجيدة في قطاع معين لكي يكون له القدرة على اداء مهامه وبشكل يميزه عن الآخرين، وتمكنه من تقديم خدمات التدقيق لهذا القطاع بصورة جيدة، وتجعله قادراً على ان يلبي الاحتياجات المتزايدة لبيئة الأعمال نتيجة العديد من متغيرات.

**ثانياً. أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ولشركات التدقيق:** تمثل أهمية التخصص لمراقب الحسابات وشركات التدقيق في قطاع محدد بالآتي:

١. يعزز التخصص القطاعي سمعة شركات التدقيق التي ترتبط بتقديم خدمات عالية الجودة ويمكنها أيضاً من توسيع خدماتها. وينتج عن التخصص في قطاع معين من توفير مستوى عالٍ من الخدمات، والارتقاء بكفاءة عملية التدقيق (الحداد، ٢٠٠٨: ٦٤).
٢. يسهم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ولشركات التدقيق في الحد من حالات إداره الارباح، ومن اصدار التقارير المضللة أو التي تتضمن احتيالاً مالياً (الكاوري، ٢٠١٧: ٢٩).
٣. يعتبر التخصص القطاعي أحد المحاور الهامة التي تهدف إلى تحقيق دقة أكبر في تقييم مراقب الحسابات للمخاطر المختلفة المحيطة بعملية التدقيق، مما يساهم في زيادة جودة قرارات التخطيط لديه وكذلك ينعكس على مستوى اداء المهني الذي يقوم بتقديمه.
٤. يحقق التخصص القطاعي وفورات الحجم الاقتصادي، فيمكن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من توزيع تكاليف التعليم والتدريب لعدد من عماله الذين ينتهيون إلى نفس الصناعة من خلال عدد ساعات تنفيذ أعمال التدقيق لكل عميل على حدة (شلا، ٢٠١٥: ٣٣).

٥. يعمل التخصص القطاعي في الحصول على معرفة دقيقة ومتزايدة للمعايير المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير في الصناعة التي يتخصص مراقب الحسابات في أداء خدمات العملاء الذين يعملون فيها فضلاً عن تطوير المهارات المطلوبة لعقود التدقيق والارتباط في تلك الصناعة. (مختار وسمير، ٢٠١٧: ٤٥١).
٦. يعمل التخصص القطاعي على تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتدعم قدراته المهنية لمواجهة وكشف ومنع الاحتيال المالي وحالات الغش والخطأ (لبيب، ٢٠٠٥: ١٠٦).
٧. ي العمل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تقوية خدمة التدقيق من خلال الارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة وكذلك المنافسة المهنية، وترقي بالآدوات والتكنيات الحديثة المستخدمة في اكمال مهام مهنة التدقيق (Gramling & Dan, 2001: 2).

ما سبق يمكن القول إن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعمل على توفير المعرفة الجيدة لمراقب الحسابات بجميع مشاكل قطاع معين والظروف المحيطة به، وهذا الامر يعمل على تحسين الاداء لمراقب الحسابات، ويعمل على اشباع رغبات العملاء. ويعمل على تعزيز سمعة شركات التدقيق وذلك من خلال تقديم خدمات عالية الجودة. وبالدرجة الاساس تعود فائدة التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على عميل التدقيق لأن المعرفة الدقيقة لمراقب الحسابات بمشاكل وظروف قطاع معين يعمل على تقديم خدمات جيدة الى العملاء، وتدعم قدرات مراقب الحسابات المهنية لاكتشاف حالات الغش والخطأ والعمل على معالجتها.

- ثالثاً. أسباب اللجوء الى اختيار المدققين المتخصصين قطاعياً: يوجد هناك مجموعة من أسباب التي تؤثر على العملاء عند اختيار المدققين المتخصصين قطاعياً في مجال عملهم تتمثل بالآتي:
١. حجم صناعة العميل، حيث كلما زاد حجم شركة العميل زاد تعقيد العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله بصورة كبيرة حيث تزيد هذه التعقيدات من حقيقة أن مؤسسة التدقيق المتخصصة في صناعة العميل هي الوحيدة القادرة على توفير خدمات تدقيق بتكلفة مناسبة وذات جودة عالية.
  ٢. إذا كانت شركة العميل تبحث عن تمويل إضافي من الممولين أو أسواق رأس المال، فإنها تلجأ الى اختيار شركات التدقيق المتخصصة في قطاع معين من أجل إقناع المستثمرين والممولين بجودة عوائدها المالية (الحداد، ٢٠٠٨: ٦٤).

٣. تعتمد هيئة المساهمين إلى حد كبير على المعلومات القائمة والمفصح عنها في القوائم المالية، ولذلك فهم بحاجة إلى رفع جودة وموثوقية هذه المعلومات إلى درجة عالية، هذا يعزز النزعة للتعاقد مع شركات التدقيق المتخصصة في الصناعة. ويدع هذا دليلاً على ان الشركات تقوم بالعمل على اختيار شركات التدقيق كجزء اساسي من السياسة الاستراتيجية العامة للإفصاح، وإن شركات التدقيق المتخصصة تعمل على تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة حيث ان هناك علاقة إيجابية بين التخصص المهني (الصناعي) لشركات التدقيق وجودة الإفصاح في القوائم المالية (دبور، ٢٠١٣: ٤٣).

- رابعاً. كفاءة الاداء المهني لمراقب الحسابات: تعتبر الكفاءة المهنية من أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، والمقصود بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة لتطبيق هذه المعرفة في مختلف المواقف والظروف، لذلك يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقاً لثلاثة مستويات وهي: كفاءة المدقق كفرد، وكفاءة مكتب التدقيق وقدرته على القيام بالأعمال، واحتياط فريق التدقيق المشارك الذي يقوم بعملية التدقيق (مختار وسمير، ٢٠١٧: ٤٤٦).

حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، من خلال مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، في معيار التعليم الدولي (IES8) بتعريف الكفاءة بأنها وسيلة فعالة لتمكين الفرد من أن يكون قادرًا على أداء دوره على مستوى معقول أو مترافق عليه في بيئته العمل، وتشير الكفاءة إلى القدرة الواضحة للفرد لتنفيذ المهام المطلوبة وفقاً للمعايير المطلوبة أو للوصول إلى المستوى المطلوب (IFAC, 2010: 85).

وتم تعريف كفاءة مراقب الحسابات بانها: قدرة مراقب الحسابات على أداء عمله بمستوى معقول في بيئته العمل، وقدرته على تحقيق الأداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بالشكل المناسب، كما تتضمن العمل والتخطيط له، والقدرة على الابتكار والتعامل مع العملاء والزملاء والإدارة (أبو غيدا، ٢٠١٤: ٢٠١).

**خامساً. التخطيط لعملية التدقيق:** يعتبر التخطيط لعملية التدقيق أحد أهم العوامل التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها. حيث يعتبر فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل به مؤشرًا على معرفة المدقق ببيئة نشاط العميل. والإطار الذي يتم من خلاله فهم بيئه الأعمال المحيطة وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة، حيث يمكن التخطيط قيام المدقق بتقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجهه لتنفيذ واجراءات عملية التدقيق (حبيب الله، ٢٠١٧: ٢٦).

حيث يتطلب الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين في المعيار الأول للعمل الميداني أن يقوم مدقق الحسابات بالخطيط بفعالية وكفاية لعملية التدقيق وإنشاء نظام مناسب للإشراف على المساعدين ومتابعتها. من أجل تحقيق أهداف التدقيق. حيث أن التخطيط الجيد وتنظيم العمل ينعكس على كفاءة المدقق وقدرته على القيام بعمله (أبو غيدا، ٢٠١٤: ٣١).

حيث إن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعمل على تحسين التخطيط لعملية التدقيق، لأن مراقب الحسابات المتخصص في قطاع معين لديه كفاءة في عملية اختيار طبيعة اجراءات عملية التدقيق والوقت اللازم لتنفيذ هذه الاجراءات وبعد الملائم لهذه الاجراءات بناءً على مستوى الأخطاء المسموح بها (الكاوري، ٢٠١٧: ٢٩).

وأن مرحلة التخطيط في التدقيق، وتقدير المخاطر للمدقق المتخصص، يشيران إلى أن التخصص في التدقيق يحسن من عملية التخطيط ومن تقدير مخاطر التدقيق، فالمدقق المتخصص يعلم أن الشركات التي تتنمي لقطاع معين تمتلك خبرة تشغيلية متشابهة، وما يسري من أحداث إقتصادية على هذا القطاع تعم على جميع الشركات التابعة له، ويزد دور المدقق المتخصص في تطبيق ما تم تطبيقه من خطة التدقيق، وتقدير المخاطر لأحد العملاء المنتسبين إلى القطاع الذي شهد هذا الحدث الاقتصادي على عميل آخر ينتمي لنفس هذا القطاع، محققاً بذلك كفاءة أكبر لنفس المستوى من الأخطاء المكتشفة من قبل مدقق غير متخصص. وفي الواقع، تكمن كفاءة المدقق المتخصص في عملية اختيار طبيعة إجراءات التدقيق والوقت الذي تؤدي فيه، والمدى الملائم لهذه الإجراءات بناءً على المستوى المسموح به من الأخطاء، والمحدد من قبل المدقق (أبو عيسى، ٢٠١١: ٥٦).

**سادساً. تقدير مخاطر التدقيق:** يمكن معرفة دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تحسين تقدير مخاطر التدقيق من خلال الآتي:

**أ. تقدير الخطر الحتمي:** إن الخطر الحتمي متصل في طبيعة المنشأة أو الصناعة أو طبيعة الحساب، ويقوم المدقق بتصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل إلى حكم سليم عن الخطر الحتمي، وتبرز أهمية التخصص (المهني) الصناعي للمدقق في تسليط الضوء على تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المدقق بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، تمكنه من أن يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة، والموقف الحالي لتلك الصناعة، والنظم الالكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق السليم ومن ثم تقدير دقيق للخطر الحتمي (دبور، ٢٠١٣: ٣٩).

**ب. تقدير مخاطر الرقابة:** يقوم المدقق بفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من جهة، وإجراء اختبارات الالتزام من جهة أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة التي يتم الحكم على مدى تطبيقها والاعتماد عليها. ويسلط الضوء على أهمية التخصص المهني للمدقق في تحديد اختبارات الالتزام، حيث يوفر للمدقق معرفة بأماكن الأخطاء غير المتعتمدة وكذلك العناصر التي يمكن التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر أحکاماً في تلك الصناعة، وبالتالي تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المدقق أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية (المقطري، ٢٠١١: ٤١٨).

**ج. تقدير خطر الاكتشاف:** يعرف معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) خطر الاكتشاف على أنه عدم قدرة المدقق، من خلال إجراءات تدقيقه، من اكتشاف خطأ في رصيد الحساب أو في نوع معين من العمليات، والذي قد يكون مادياً إما وحدها أو عند جمعها مع أخطاء في أرصدة حسابات أنواع أخرى من العمليات (الزواوي والشلوش، ٢٠١٥: ١٣٦).

ويمكن للمدقق استناداً على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يقلل من خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن من خلال إجراء الفحص التحليلي واختبارات العينة، ويمكن الخطر في أن الاختبارات التحليلية تفشل في الكشف عن تحريف مهم، إذا ما تم اختيار تحليل خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المدقق متخصصاً في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن ومن ثم فإن التخصص القطاعي (الصناعي) للمدقق يقوي المدقق إلى درجة عالية في الكشف عن المشكلات الكامنة في النشاط محل التدقيق والقدرة على تحليل تلك المشكلات ويكون لديه استراتيجية على نطاق واسع للحلول المناسبة لها وقوه الملاحظة (Chee, Yeow Lim, and Hun, Ton Tan, 2008: 235).

**سابعاً. الغش والخطأ:** نتيجة لتعقيد واتساع حجم أعمال الشركات وما صاحبه من تعقيد لعملياتها أصبح هناك تحدي يواجه مراقب الحسابات الخارجي في مجال اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية خاصة وأنه هناك معايير ولوائح خاصة تنظم مجالات مختلفة من الصناعات والمهن، ووضع أساليب وطرق خاصة للعرض في القوائم المالية وهذا كله يشكل ضغط على مراقب الحسابات باتجاه تطوير خبراته المهنية في مجال صناعة شركة عميل التدقيق حتى يتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف في القوائم المالية وتقدير أفضل لاحتمال وجود مخاطر تتعلق باحتواء القوائم المالية على معلومات مضللة (حبيب الله، ٢٠١٧: ٣٩).

حيث يشير المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤٠) إلى أن الغش يعني فعل متعمد من قبل شخص أو أكثر في الإداره، وأولئك المكلفو بالرقابة والموظفو، أو أطراف خارجية، وينطوي هذا الفعل على استخدام الخداع من أجل الحصول على فائدة غير قانونية، والذي ينتج عنه تشويه وتحريف في التقارير المالية (الحلو، ٢٠١٢: ١٩).

كما يتم تعريف الغش بأنه تعمد إخفاء أو التعمد في تعديل البيانات من أجل الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش (توفيق، ٢٠٠٩: ١٧٩).

ويشير المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤٠) إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في والتقييرات المحاسبية غير الصحيحة الناتجة عن السهو أو سوء تفسير للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو العرض أو الإفصاح (الحلو، ٢٠١٢: ١٥).

كما عرف الخطأ بأنه تلك الأخطاء غير المقصودة أو غير المتعتمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، ولكن تقع بسبب عدم دراية أو جهل موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، او بسبب التقصير والاهمال في اداء عملهم (أمين، ٢٠٠٧: ٥٦).

وإن حالات الغش والأخطاء، في القوائم المالية التي يتم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق المتخصصة في تدقيق قطاع معين هي أقل منها في القوائم المالية التي يتم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق غير المتخصصة (أبو عيسى، ٢٠١١: ٥٧).

وبما أن التخصص القطاعي قد يكون له تأثير إيجابي وفعال في الارتفاع بقدرة مراقب الحسابات على تدبير مخاطر الغش والأخطاء بدقة، بالإضافة إلى اكتشاف مواطن الغش بسبب الدور الذي يلعبه التخصص القطاعي في زيادة خبرته المهنية. ومعرفة أساليب الغش والخطأ في قطاع تخصصه ومواطن حدوثها وإمكانية تغيير مثل هذه الأساليب وطرق الإفصاح عنها، والممارسات المهنية لمراقب الحسابات المتخصص في قطاع اقتصادي معين قد يكون لها دور رئيسي وملموس لتحديد أنواع الممارسات التي تمثل الغش أو الأخطاء التي تسود في هذا القطاع وتخالف بالنسبة لغيرهم في القطاعات الاقتصادية الأخرى بسبب ارتباطهم بطبيعة ونوعية النشاط فيها (لبيب، ٢٠٠٥: ١٠٦).

### المحور الثالث: الجانب العملي

يتضمن هذا المحور تحليل لعينة البحث، بهدف إعطاءها وصف مفصل والخروج بنتائج عن هذه العينة، كما يستعرض هذا الجزء نتائج البحث وتحليلها طبقاً للمعلومات التي تم جمعها من عينة البحث من خلال الاستبانة، باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لاختبار الفرضيات.

#### أولاً. مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في مكاتب التدقيق العاملة في العراق، أما عينة البحث فهم مراقبو الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، وفي هذه الفقرة سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة البحث من حيث التخصص العلمي والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة. حيث تم انتقاء عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الذين بلغ عددهم

كعينة بحث (٦٠) مراقب حسابات حيث تم توزيع الاستبانة عليهم وتم استرجاع (٥٤) استبانة قابلة للتحليل. والجدول رقم (١) يبين تحليل المتغيرات الديمغرافية.

**الجدول (١): توزيع أفراد العينة تبعاً لمتغيرات البحث**

النسبة	العدد	المتغيرات	ت
%٥٩	٣٢	محاسبة	التخصص العلمي
%١٥	٨	ادارة اعمال	
%١٩	١٠	مالية ومصرفيه	
%٧	٤	اقتصاد	
%١٠٠	٥٤	المجموع	
%١٧	٩	معهد	المؤهل العلمي
%٥٧	٣٥	بكالوريوس	
%١٥	٦	ماجستير	
%٧	٤	دكتوراه	
%١٠٠	٥٤	المجموع	
%١٥	٨	أقل من ٥ سنوات	عدد سنوات الخبرة
%١٧	٩	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	
%٣٧	٢٠	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	
%٣١	١٧	من ١٥ سنة فأكثر	
%١٠٠	٥٤	المجموع	

**المصدر: الجدول من اعداد الباحث**

يوضح الجدول (١) الآتي: بلغت أعلى نسبة مؤوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي، (%٥٩) للتخصص (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مؤوية لمتغير التخصص العلمي، (%٧) للإجابة أخرى (اقتصاد). يلاحظ ان أكثر أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، وبذلك فإن الذين أجابوا على الاستبانة ذات صلة بموضوع الدراسة. كما بلغت أعلى نسبة مؤوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (%٥٧) (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مؤوية لمتغير المؤهل العلمي (%٧) (دكتوراه). يلاحظ ان أكثر أفراد عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس فما فوق أي ان أفراد العينة لديهم القدرة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها، وهذا مؤشر إيجابي على قدرات وكفاءة المبحوثين. بلغت أعلى نسبة مؤوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في مجال العمل (%٣٧) لفترة الخبرة (من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مؤوية لمتغير عدد سنوات الخبرة (%١٥) لفترة الخبرة (أقل من ٥ سنوات). ويعود ذلك إلى أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم اصحاب خبرات عملية طويلة في مجال العمل. وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة الدراسة تتبع من هذه الخبرة.

**ثانياً. ثبات أداة الدراسة**

للحصول على ثبات أدلة الدراسة تم إيجاد معامل الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات محاور الدراسة والأداة ككل، حيث بلغ معامل (كرونباخ ألفا) للأداة ككل (٠,٨٤) وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أدلة القياس.

### ثالثاً. وصف متغيرات كفاءة الاداء المهني لمراقب الحسابات

#### ١. جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق

يوضح الجدول رقم (٢) وصف إجابات الأفراد المبحوثين من خلال التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات حيث كان المتوسط الحسابي العام لأثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق يساوي (3.8395) وانحراف معياري، (1.03690) وبنسبة استجابة (76.79%) ونلاحظ أن الفقرة "يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعرضه عند التخفيط لعملية التدقيق" جاءت بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (3.9815) وانحراف معياري (1.05492) وبنسبة استجابة (79.63%) أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على زيادة المقدرة لديه للحصول على القناعة المعقولة لتأييد رأيه عند التخفيط لعملية التدقيق" وبمتوسط حسابي (3.6111) وانحراف معياري (1.13962) وبنسبة استجابة (72.22%).

#### ٢. دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق

يوضح الجدول رقم (٢) وصف إجابات الأفراد المبحوثين من خلال التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات حيث كان المتوسط الحسابي العام لأثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق يساوي (3.8765) وانحراف معياري (1.02171) وبنسبة استجابة (77.53%) ونلاحظ ان الفقرة "يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات من معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبعتها" جاءت بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (4.2222) وانحراف معياري (0.88310) وبنسبة استجابة (84.44%) أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات للتعرف على درجة التأثير في تفسير النتائج" وبمتوسط حسابي (3.6296) وانحراف معياري (1.01491) وبنسبة استجابة (72.59%).

#### ٣. زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاخفاء

يوضح الجدول رقم (٢) وصف إجابات الأفراد المبحوثين من خلال التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات حيث كان المتوسط الحسابي العام لأثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على قدرته لاكتشاف الغش والاخفاء كان (3.7499) وانحراف معياري (1.05181) وبنسبة استجابة (75.00%) ونلاحظ ان الفقرة "يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على استخدام أسلوب الشك المهني بشكل اكبر عند تخفيط وتنفيذ عملية التدقيق" جاءت بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (3.9630) وانحراف معياري (1.02723) وبنسبة استجابة (79.26%) أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على فهم اكثراً لقرارات الادارة ذات التأثيرات الجوهرية على القوائم المالية" وبمتوسط حسابي (3.3333) وانحراف معياري (1.14924) وبنسبة استجابة (66.67%).

**الجدول (٢): المتطلبات الحاسوبية والانحرافات المعيارية لغيرات أثر التخصص القطاعي على كفاءة أدائه المهني**

معامل الاختلاف	نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بيان الأستجابة						رمز الفقرات	المتغيرات	
				أوافق بشدة	لا أوافق	موافق بدرجة متوسطة	أوافق	أوافق جداً	عد	%	عد	%
٩٦٢٥.٥٠	٩٦٧٩.٦٣	١.٠٥٤٩٢	٣.٩٨١٥	١.٨٥	١	٥.٥٦	٣	٢٧.٧٨	١٥	٢٢.٢٢	١٢	٤٢.٥٩
٩٦٣١.٥٦	٩٦٧٢.٢٢	١.١٣٩٦٢	٣.٦١١	٧.٤١	٤	٩.٢٦	٥	١٨.٥٢	١٠	٤٤.٤٤	٢٤	٢٠.٣٧
٩٦٢٦.٥٥	٩٦٧٥.٥٦	١.٠٠٣١٤	٣.٧٧٧٨	٣.٧٠	٢	٣.٧٠	٢	٢٩.٦٣	١٦	٣٧.٠٤	٢٠	٢٥.٩٣
٩٦٢٤.٩٩	٩٦٧٨.١٥	٠.٩٧٦٤٩	٣.٩٠٧٤	٠.٠٠	٠	١١.١١	٦	١٨.٥٢	١٠	٣٨.٨٩	٢١	٣١.٤٨
٩٦٢٧.٦٤	٩٦٧٦.٦٧	١.٠٥٩٥٥	٣.٨٣٣٣	٣.٧٥	٢	٧.٤١	٤	٢٠.٣٧	١١	٣٨.٨٩	٢١	٢٩.٦٣
٩٦٢٥.١٦	٩٦٧٨.٥٢	٠.٩٨٧٧٠	٣.٩٢٥٩	٠.٠٠	٠	١١.١١	٦	١٨.٥٢	١٠	٣٧.٠٤	٢٠	٣٣.٣٣
<b>٩٦٢٧.٠١</b>	<b>٩٦٧٦.٧٩</b>	<b>١.٠٣٦٩٠</b>	<b>٣.٨٣٩٥</b>	<b>٣.٧٠</b>	<b>١.٥</b>	<b>٧.٤١</b>	<b>٤.٣</b>	<b>٢٢.٢٢</b>	<b>١٢</b>	<b>٣٧.٠٤</b>	<b>١٩.٦</b>	<b>٢٩.٦٣</b>
٩٦٢٨.٢٧	٩٦٧٥.١٩	١.٠٦٢٨٤	٣.٧٥٩٣	٥.٥٦	٣	٥.٥٦	٣	٢٠.٣٧	١١	٤٤.٤٤	٢٤	٢٤.٠٧
٩٦٢٧.٩٦	٩٦٧٢.٥٩	١.٠١٤٩١	٣.٦٢٩٦	١.٨٥	١	٩.٢٦	٥	٣٧.٠٤	٢٠	٢٧.٧٨	١٥	٢٤.٠٧
٩٦٣١.٤٢	٩٦٧٦.٣٠	١.١٩٨٦٥	٣.٨١٤٨	٥.٥٦	٣	١٢.٩٦	٧	٩.٢٦	٥	٣٨.٨٩	٢١	٣٣.٣٣
٩٦٢٠.٩٢	٩٦٨٤.٤٤	٠.٨٨٣١٠	٤.٢٢٢٢	٠.٠٠	٠	٥.٥٦	٣	١٢.٩٦	٧	٣٥.١٩	١٩	٤٦.٣٠
٩٦١٩.١٨	٩٦٨٣.٧٠	٠.٨٠٢٦٩	٤.١٨٥٢	٠.٠٠	٠	٥.٥٦	٣	٧.٤١	٤	٥٠.٠٠	٢٧	٣٧.٠٤
٩٦٣٢.٥٢	٩٦٧٢.٩٦	١.١٦٨٠٩	٣.٦٤٨١	٩.٢٦	٥	٣.٧٠	٢	٢٤.٠٧	١٣	٣٨.٨٩	٢١	٢٤.٠٧
<b>٩٦٢٦.٣٦</b>	<b>٩٦٧٧.٥٣</b>	<b>١.٠٢١٧١</b>	<b>٣.٨٧٦٥</b>	<b>٣.٧٠</b>	<b>٢</b>	<b>٧.٤١</b>	<b>٣.٨</b>	<b>١٨.٥٢</b>	<b>١٠</b>	<b>٣٨.٨٩</b>	<b>٢١.١</b>	<b>٣١.٤٨</b>
٩٦٢٥.٩٢	٩٦٧٩.٢٦	١.٠٢٧٢٣	٣.٩٦٣٠	٣.٧٠	٢	٠.٠٠	٠	٣١.٤٨	١٧	٢٥.٩٣	١٤	<b>١١</b>
٩٦٢٥.٣١	٩٦٧٤.٤٤	٠.٩٧٩٣٥	٣.٧٢٢٢	١.٨٥	١	٥.٥٦	٣	٣٧.٠٤	٢٠	٢٩.٦٣	١٦	<b>١٢</b>
٩٦٢٨.٥٥	٩٦٧٤.٨١	١.٠٤٩٤٤	٣.٧٤٠٧	٥.٥٦	٣	٥.٥٦	٣	٢٠.٣٧	١١	٤٦.٣٠	٢٥	٢٢.٢٢
٩٦٢١.٧٠	٩٦٧٨.٨٩	٠.٨٥٥٩٨	٣.٩٤٤٤	٠.٠٠	٠	٥.٥٦	٣	٢٢.٢٢	١٢	٤٤.٤٤	٢٤	٢٧.٧٨
٩٦٣٤.٤٨	٩٦٦٦.٦٧	١.١٤٩٢٤	٣.٣٣٣٣	٥.٥٦	٣	٢٠.٣٧	١١	٢٥.٩٣	١٤	٣١.٤٨	١٧	١٦.٦٧
٩٦٣٢.٩٢	٩٦٧٥.٩٣	١.٢٤٩٦٠	٣.٧٩٦٣	٩.٢٦	٥	٧.٤١	٤	١١.١١	٦	٣٨.٨٩	٢١	٣٣.٣٣
<b>٩٦٢٨.٥٥</b>	<b>٩٦٧٥.٥٠</b>	<b>١.٠٥١٨١</b>	<b>٣.٧٤٩٩</b>	<b>٣.٧٠</b>	<b>٢.٣</b>	<b>٧.٤١</b>	<b>٤</b>	<b>٢٤.٠٧</b>	<b>١٣.٣</b>	<b>٣٧.٠٤</b>	<b>١٩.٥</b>	<b>٢٧.٧٨</b>
<b>الجدول:</b> من اعداد الباحث بالأعتماد على نتائج الحاسوب.												

**رابعاً: تحليل الأثر بين متغيرات الدراسة**

يركز هذا المحور على اختبار الفرضية الرئيسية لمتغيرات الدراسة وهي لا يوجد تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أدائه المهني ولاختبار هذه الفرضية فإن الأمر يستلزم تحديد درجة تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات (المتغير المستقل) على

كفاءة أدائه المهني (المتغير المعتمد) المتمثل بالمتغيرات المعتمدة الفرعية وهي: (جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق ودقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق وزيادة قدرته لاكتشاف الغش والأخطاء) والجدول رقم (٣-٤-٥) توضح ذلك.

١. **تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق**

يوضح الجدول رقم (٣) الخاص بتحليل الانحدار وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات بوصفه المتغير المستقل على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق بوصفه المتغير المعتمد اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (16.785) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.032) عند درجة حرية (1.52) وبمستوى معنوية (0.05). وبلغ معامل تحديد (R2) (0.244) وتفسر هذه النتيجة قدرة التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تفسير (24%) من الاختلافات الحاصلة في جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق. وان (76%) من الاختلافات تعود إلى متغيرات عشوائية لم تدخل في الأنماذج، وكذلك قيمة معامل  $B_1$  (1.031) واختبار (T) المحسوبة التي بلغت (4.097) وهي أكبر من القيمة الجدولية لها البالغة (2.007) وعند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك ترفض الفرضية الفرعية الاولى بصيغة النفي وتقبل بصيغة الإثبات وكالآتي يوجد أثر معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق.

الجدول (٣): نتائج أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق

النوع القطاعي لمراقب الحسابات							المتغير المستقل
T الجدولية	T المحسوبة	F الجدولية	F المحسوبة	R2	$\beta_1$	$\beta_0$	
2.007	4.097	4.032	16.785	0.244	1.031	35.45	جودة قراراته لتخفيط عملية التدقيق

الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب.  $P \leq 0.05$ ,  $N = 54$ ,  $df = 1.52$

٢. **تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق**

يوضح الجدول (٤) الخاص بتحليل الانحدار وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات بوصفه المتغير المستقل على دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق بوصفه المتغير المعتمد اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (13.308) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.032) عند درجة حرية (1.52) وبمستوى معنوية (0.05). وبلغ معامل تحديد (R2) (0.204) وتفسر هذه النتيجة قدرة التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تفسير (20%) من الاختلافات الحاصلة في دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق. وان (80%) من الاختلافات تعود إلى متغيرات عشوائية لم تدخل في الأنماذج، وكذلك قيمة معامل  $B_1$  (0.774) واختبار (T) المحسوبة التي بلغت (3.648) وهي أكبر من القيمة الجدولية لها البالغة (2.007) وعند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك ترفض الفرضية الفرعية الثانية بصيغة النفي وتقبل بصيغة الإثبات وكالآتي يوجد أثر معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق.

الجدول (٤) نتائج أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تدبيره لمخاطر عملية التدقيق

التجدد القطاعي لمراقب الحسابات							المتغير المستقل
T الجدولية	T المحسوبة	F الجدولية	F المحسوبة	R2	β1	β0	
2.007	3.648	4.032	13.308	0.204	0.774	50.796	دقة تدبيره لمخاطر عملية التدقيق

الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب  $P \leq 0.05$ ,  $N = 54$ ,  $df = 1,52$

### ٣. تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته الاكتشاف الغش والأخطاء

يوضح الجدول (٥) الخاص بتحليل الانحدار وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات بوصفه المتغير المستقل على زيادة قدرته الاكتشاف الغش والأخطاء بوصفه المتغير المعتمد اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (56.853) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.032) عند درجة حرية (1.52)  $df = 0.05$  وبمستوى معنوي (0.05). وبلغ معامل تحديد (R2) (0.522) وتفسر هذه النتيجة قدرة التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تفسير (52%) من الاختلافات الحاصلة في زيادة قدرته لاكتشاف الغش والأخطاء، وان (48%) من الاختلافات تعود إلى متغيرات عشوائية لم تدخل في الأنماذج، وكذلك قيمة معامل  $B_1$  (1.044) واختبار (T) المحسوبة التي بلغت (7.540) وهي اكبر من القيمة الجدولية لها البالغة (2.007) وعند مستوى معنوي (0.05)، وبذلك ترفض الفرضية الفرعية الثالثة بصيغة النفي وتقبل بصيغة الاثبات وكالآتي يوجد اثر معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته لاكتشاف الغش والأخطاء.

الجدول (٥) نتائج أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته الاكتشاف الغش والأخطاء

التجدد القطاعي لمراقب الحسابات							المتغير المستقل
T الجدولية	T المحسوبة	F الجدولية	F المحسوبة	R2	β1	β0	
2.007	7.540	4.032	56.853	0.522	1.044	45.298	زيادة قدرته الاكتشاف الغش والأخطاء

الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب  $P \leq 0.05$ ,  $N = 54$ ,  $df = 1,52$

## المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات

بيّنت هذه الدراسة أن هناك اتفاق بين مراقبى الحسابات حول أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة اداءه المهني من خلال التخطيط لعملية التدقيق، وتقدير مخاطر التدقيق، واكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، وكالآتي:

- يساعد التخصص القطاعي مراقبى الحسابات على اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعرّضهم عند التخطيط لعملية التدقيق، ويساعدهم على زيادة المقدرة لديهم للحصول على القناعة المعقولة لتأييد رأيهم وتشخيص الأحداث والممارسات والمعلومات التي قد يكون لها تأثيراً أساسياً على البيانات المالية، ويساعدهم أيضاً على وضع خطة ذات مرونة وإمكانية تعديلها في أثناء التنفيذ. ويساعدهم من تحسين ادارة الوقت المتاح لديهم وفهم أكثر لهيكل الرقابة الداخلية عند التخطيط لعملية التدقيق.

٢. يساعد التخصص القطاعي مراقبى الحسابات على زيادة قدرتهم لمعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، والبنود التي تمت خطاً بطبعتها، ومساعدتهم في الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكذلك دقة تحديد اجراءات الفحص التحليلي، وزيادة معرفتهم في درجة التأثير في تفسير النتائج. وكذلك يساعد مراقبى الحسابات من معرفة أماكن تكرار الأخطاء.
٣. يساعد التخصص القطاعي مراقبى الحسابات من استخدام أسلوب الشك المهني بشكل أكبر، ومن اكتشاف الغش والاخطا في القوائم المالية الذي تقوم به إدارة المنشأة، وكذلك من اكتشاف الغش والاخطا في البنود ذات الأهمية النسبية، ومساعدتهم في تحديد العينة والتأكد من ان تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى ممكنة ويساعدتهم ايضاً على فهم قرارات الادارة ذات التأثيرات الجوهرية، وعلى بذل العناية المهنية الالزامه والحصول على أدلة إثبات كافية حول الغش والخطأ.

### ثانياً. التوصيات

١. يجب على شركات التدقيق العمل على تطوير مراقبى الحسابات عن طريق اقامة ورشات العمل والندوات والدورات التدريبية من اجل التعريف بأهمية وآلية تطبيق التخصص القطاعي.
٢. يجب على الشركات ومكاتب التدقيق في العراق القيام بالتنسيق فيما بينها وبين الجمعيات والمنظمات المهنية من أجل توفير المقومات الالزامه لمراقبى الحسابات من ناحية ممارسة عملهم وفقاً للتخصص المهني.
٣. على الجهات المعنية بمهمة التدقيق الاهتمام بوضع تشريعات وقوانين لتنظيم مهنة التدقيق لمواكبة التطورات الحاصلة في المهنة ومنها التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.
٤. العمل على رفع وعي مراقبى الحسابات من قبل المنظمات المهنية التي تعمل على تنظيم المهنة بأهمية تطبيق التخصص القطاعي لرفع كفاءة أدائه المهني.
٥. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وفي جميع القطاعات (الصناعية، المصرفية، الخدمية) لأهميتها في رفع كفاءة أدائه المهني.

### المصادر

#### أولاً. الرسائل الجامعية

١. ابو غيدا، عبير محمود، ٢٠١٤، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
٢. الحداد، سامح عبد الرزاق، ٢٠٠٨، تحليل وتقدير استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجع، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
٣. الأهدل، عبدالسلام سليمان، ٢٠٠٨، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط.
٤. الحلو، شيرين مصطفى، ٢٠١٢، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
٥. دبور، خالد موسى، ٢٠١٣، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر.

٦. الكاوري، قحطان طالب، (٢٠١٧)، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة عملية التدقيق، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
٧. حبيب الله، محمد العبيد، (٢٠١٧)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين الحكومة المصرية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
٨. شلا، محمد نزار، (٢٠١٥)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيف تكلفة أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

### ثانياً. الدوريات

١. أبو عيسى، دعاء خالد، (٢٠١١)، مدى وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد ٣٨، العدد ٤٧.
٢. المقطرى، معاذ طاهر، (٢٠١١)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد ٢٧، العدد ٤.
٣. الزواوي، علي عبدالحفيظ والشاوش البشير، (٢٠١٥)، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد ١.
٤. مختار، مسامح وسمير، لقoirة، (٢٠١٧)، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، المجلد ١٢، العدد ٣.
٥. عبد العزيز، جعفر عثمان، (٢٠١٦)، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ١، المجلد ١٧.
٦. عوض، أمال محمد، (٢٠٠٦)، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، المجلد ٤٣.
٧. منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠٠٧)، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بنى سويف، العدد ٢.
٨. لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٥)، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة مقارنة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة القاهرة، المجلد ٤٢، العدد ١.

### ثالثاً: الكتب

١. أمين، عبد الله خالد، (٢٠٠٧)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٢. توفيق، عاطف زاهر، (٢٠٠٩)، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرأي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة ١.

### رابعاً. المصادر الأجنبية

1. International Federation of Accountants (IFAC), (2010), IES8, **Competence Requirements for Audit Professionals**, Handbooks of International Education Pronouncements.

2. Chee, Yeow Lim, and Hun, Tong Tan, 2008, Non - audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization, **Journal of Accounting Research**, Vol.46, Iss.1, pp. 199- 246.
3. Gramling, A. A. & Dan N. S., (2001), Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 20, pp. 1- 29.
4. Owhoso, V. E., et al., (2002), Error Detection by IndustryS pecialized Teams During Sequential Audit Review, **Journal of Accounting Research**, (Jun.), Vol. 40, Iss. 3, pp. 883 - 900.
5. Robyn Moroney, Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment, a **Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, Iss. 2, 2007.
6. Terry L. Neal and Richard R. Riley Jr. (2004) Auditor Industry Specialist Research Design. AUDITING, **A Journal of Practice & Theory**, (2004), Vol. 23, No. 2, pp. 169-177.

## الاستثناء

السادة مراقبي الحسابات المحترمين  
تحية طيبة وبعد

يرجى التكرم بالإجابة على الاستبانة المرفقة والتي تهدف إلى معرفة إثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أداءه المهني.

- **الجزء الأول:** يشمل خصائص عينة الدراسة.
- **الجزء الثاني:** يشمل مجموعة فقرات تتعلق بأثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أداءه المهني وتن تكون من ١٨ فقرة.

الرجاء وضع إشارة (✓) امام الاختيار المناسب لكل عبارة من العبارات الآتية:

<input type="checkbox"/>	مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>	محاسبة	التخصص العلمي	١
..... أخرى		<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال		
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	المؤهل العلمي	٢
..... أخرى		<input type="checkbox"/>	بكالوريوس		
<input type="checkbox"/>	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من ٥ سنوات	عدد سنوات الخبرة	٤
<input type="checkbox"/>	من ١٥ سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة		

الافتراض	الافتراض	الافتراض	الافتراض	الافتراض	الافتراض	الافتراض
أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على دقة تقاديره لمخاطر عملية التدقيق						١
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات من معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بصورة دقيقة						٢
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات للتعرف على درجة التأثير في تفسير النتائج						٣
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات للحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية						٤
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات من معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبعتها						٥
يساعد التخصص القطاعي راقب الحسابات لمعرفة أماكن تكرار الأخطاء						٦
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات في دقة تحديد اجراءات الفحص التحليلي						٧
أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاخطا						٨
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على استخدام أسلوب الشك المهني بشكل أكبر عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق						٩
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والاخطا في القوائم المالية الذي تقوم به إدارة المنشأة.						١٠
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات في اكتشاف الغش والاخطا في البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية						١١
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات بتحديد العينة والتأكد من إن تكون مخاطر المعاينة بأقل مستوى ممكنة						١٢
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على فهم أكثر لقرارات الادارة ذات التأثيرات الجوهرية على القوائم المالية						١٣
يساعد التخصص القطاعي مراقب الحسابات على بذل العناية المهنية اللازمة والحصول على أدلة إثبات كافية حول الغش والخطأ في القوائم المالية						١٤